

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

GIOVANNI PITRUZZELLA

esitatud 11. juulil 2019(1)

Kohtuasi C-400/18

Infohos

versus

Belgische Staat

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hof van Cassatie (Belgia kassatsioonikohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Maksuvabastused – Isikute sõltumatud ühendused – Teenused liikmetele ja isikutele, kes ei ole liikmed

1. Kas isikute sõltumatu ühendus, mis koosneb paljudest avalik-õiguslikest sotsiaalabikeskustest, millele ühendus osutab üldhuviteenuseid, ei ole enam käibemaksust vabastatud tegevuse puhul, mis toimub tema liikmete huvides, ja seda seetõttu, et ta otsustab teenuseid osutada ka kolmandatele isikutele?

2. Niisugune on sisuliselt küsimus, mille esitab Belgia kohus, kes palub Euroopa Kohtul hinnata, kas liidu õigusega on kooskõlas riigisisene õigusnorm, mille kohaselt sõltub käibemaksuvabastuse tegemine avalik-õiguslikest sotsiaalabikeskustest koosnevatele isikute sõltumatutele ühendustele sellest, kas nad osutavaid teenuseid ainult oma liikmetele.

I. Õiguslik raamistik

A. Euroopa Liidu õigus

3. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(2) artiklis 13 on maksuvabastuste kohta riigi territooriumil sätestatud:

„A. Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul

1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja

muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

f) teenused, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks, kui need rühmad nõuavad, et liikmed hüvitavad üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist“.

4. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt f vastab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,(3) millega direktiiv 77/338 tunnistatakse kehtetuks ja asendatakse, artikli 132 lõike 1 punktile f. Hoolimata sellest kehtetuks tunnistamisest on käesolevas kohtuasjas kohaldatav kuues direktiiv, sest põhikohtuasja faktilised asjaolud leidsid aset enne selle teise direktiivi jõustumist.

B. Belgia õigus

5. Belgia käibemaksuseadustiku (Btw?wetboek) artikli 44 lõike 2 punkti 1*bis* faktiliste asjaolude suhtes kohaldatavas redaktsioonis on maksuvabastuse kohta ette nähtud:

„Teenused, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute ühendused oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks, on samuti käibemaksust vabastatud, kui need ühendused nõuavad, et liikmed hüvitavad üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta konkurentsi moonutamist; selle maksuvabastuse kohaldamise tingimusi täpsustatakse kuninglikus dekreedis sisalduvates rakendussätetes“.

6. 5. juuli 1991. aasta kuningliku dekreeedi nr 43 käibemaksuvabastuse kohta juhul, kui isikute sõltumatud ühendused osutavad teenuseid oma liikmetele (Koninklijk Besluit nr. 43 van 5 juli 1991 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten; *Belgische Staatsblad*, 6.8.1991), artiklis 2 on sätestatud:

„Teenused, mida osutavad isikute sõltumatud ühendused oma liikmetele, on maksust vabastatud, kui:

1) ühenduse tegevus seisneb üksnes teenuste osutamises otseselt oma liikmetele, ning viimased kõik tegelevad tegevusega, mis on seadustiku artikli 44 alusel käibemaksust vabastatud või mille puhul ei ole nad maksukohustuslased“.

II. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7. Põhikohtuasja kassatsioonkaebuse esitaja Infohos on haiglatele IT?teenuste osutamisega tegelev ühendus, mille asutajateks on paljud avalik-õiguslikud sotsiaalabikeskused, edaspidi „CPAS“ (Openbare centra voor maatschappelijk welzijn).(4) Infohos osutab haiglatele mõeldud IT?teenuseid oma liikmetest CPAS?dele ja lisaks oma liikmetele osutatavatele teenustele teenuseid ka isikutele, kes ei ole tema liikmed. 5. septembril 2000 sõlmis ta NV IHC?Groupiga lepingu, mis käsitleb tema tellimusel uute või uudsete tarkvararakenduste ühist arendamist haiglale jaoks, mis on tema liikmed.

8. Infohos ei registreerinud ennast käibemaksukohustuslasena, leides esiteks, et teda ei saa selleks pidada käibemaksuseadustiku artikli 6 kohaselt(5), ning teiseks, et igal juhul on ta käibemaksust vabastatud sama seadustiku artikli 44 lõike 2 punkti 1*bis* alusel.

9. Maksuhaldur leidis ühe kontrolli tulemusena 20. aprillil 2005, et teenuseid, mida Infohos ja NV IHC-Group (kui isik, kes ei ole ühenduse liige) teineteisele vastastikku osutavad, tuleb maksustada käibemaksuga. Lisaks leidis maksuhaldur, et maksustatavate tehingute tegemine isikutega, kes ei ole liikmed, toob kaasa selle, et ka Infohosi liikmete huvides tehtavaid tehinguid tuleb maksustada käibemaksuga ning et Infohos ei saa seega enam olla teenuste puhul, mida ta osutab oma liikmetele, käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punkti 1*bis* alusel käibemaksust vabastatud.

10. Maksuhaldur tuvastas 13. detsembri 2005. aasta protokollis rikkumise ning selle protokoll põhjal väljastati maksekäsk, mis pöörduti täitmisele.

11. Infohos vaidlustas selle maksekäsu 22. mail 2007 Rechtbank van eerste aanleg Brugges (Brugge esimese astme kohus, Belgia), paludes selle täitmine peatada ning teha otsus, et need summad ei kuulu tasumisele; teise võimalusena palus ta anda korraldus määratud sanktsioonid tühistada või vähemalt neid märkimisväärselt vähendada, tagastada kõik maksekäsu alusel sisse nõutud summad koos viivitusintressiga ning mõista kohtukulud välja vastustajalt.

12. Eespool nimetatud kohus leidis oma 23. veebruari 2009. aasta otsuses, et käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punktis 1*bis* sätestatud maksuvabastuse kohaldamise tingimused ei ole täidetud ja et kaebuse esitaja peab tasuma käibemaksu kõikidelt teenustelt, mida ta on osutanud nii oma liikmetele kui ka isikutele, kes ei ole tema liikmed.

13. Infohos esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Hof van Beroep te Gentile (Genti apellatsioonikohus, Belgia), kes leidis 21. septembri 2010. aasta kohtuotsusega, et Infohos ei saa tugineda käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punktile 1*bis*, sest ta osutas teenuseid ka isikutele, kes ei ole tema liikmed, ning seepärast moonutas käibemaksuvabastuse kohaldamine konkurentsi. Ta leidis siiski ka, et Infohos saab segamaksukohustuslasena esitada tagasimaksmise nõude Belgia riigile summas 117 781,03 eurot.

14. Maksuhaldur esitas 5. juulil 2012 Hof van Cassatiele (Belgia kassatsioonikohus) kassatsioonkaebuse. Hof van Cassatie (Belgia kassatsioonikohus) tühistas 31. oktoobri 2014. aasta kohtuotsusega Hof van Beroep di Genti (Genti apellatsioonikohus, Belgia) otsuse põhjendusel, et on vastuoluline väita ühelt poolt, et kaebaja ei saa tugineda käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 punktile 1*bis*, sest Infohos osutab teenuseid mitte üksnes oma liikmetele, vaid ka isikutele, kes ei ole tema liikmed – mis tähendab, et ta on täielikult maksukohustuslane –, ning teisalt, et Infohos võib tugineda käibemaksuseadustiku artikli 46 alusel segamaksukohustuslase staatusele ja saada maksuvabastuse teenuste puhul, mida ta osutab oma liikmetele, võrdeliselt teenuste osutamisega isikutele, kes ei ole tema liikmed, millega kaasneb mahaarvamisoõigus, mis on piiratud maksustatava teenuste osutamisega isikutele, kes ei ole tema liikmed.

15. Hof van Cassatie (Belgia kassatsioonikohus) suunas asja edasi Hof van Beroep Antwerpenile (Antwerpeni apellatsioonikohus, Belgia). See kohus leidis 20. septembri 2016. aasta kohtuotsuses, et loa andmine selliste tarkvararakenduste tasu eest turustamiseks, mis on kassatsioonkaebuse esitaja ainuomandis või kassatsioonkaebuse esitaja ja NV IHC?Groupi ühisomandis, kuulub käibemaksuseadustiku artikli 18 lõike 1 punkti 2 alapunkti 7 kohaldamisalasse, mistõttu tuleb seda pidada maksustatavaks teenuseks. Lisaks otsustas ta, et põhikohtuasja kassatsioonkaebuse esitajal ei ole seetõttu, et ta ei piirdu teenuste osutamisega oma liikmetele, vaid müüb NV IHC?Groupi kaudu, kellega ta on sõlminud koostöölepingu, enda poolt või enda tellimusel välja töötatud tarkvararakendusi ka isikutele, kes ei ole tema liikmed, õigust saada käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 2 punktis 1*bis* ette nähtud maksuvabastust ühegi oma tegevuse puhul.

16. Infohos vaidlustas otsuse seega Hof van Cassaties (Belgia kassatsioonikohus), väites, et kuningliku dekreeði artikli 2 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise tingimust, mille kohaselt võib isikute sõltumatu ühendus(6) teenuseid osutada ainult oma liikmetele, ei ole ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ning et seetõttu ei ole riigisisene õigusnorm liidu õigusega kooskõlas.

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohus Hof van Cassatie (Belgia kassatsioonikohus) märgib, et Hof van Beroep Antwerpen (Antverpeni apellatsioonikohus) leidis, et see, kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f ja konkreetselt selles õigusnormis sätestatud tingimust – mille kohaselt peab isikute sõltumatu ühendus nõudma oma liikmetelt, et nad hüvitaksid täpselt ainult oma osa ühistest kuludest – tõlgendada kitsalt, välistaks selle, et teenuseid võib osutada ka isikutele, kes ei ole liikmed. Lisaks märgib ta, et kuna Infohos ei piirdunud teenuste osutamisega oma liikmetele, vaid müüs turustustarkvararakendusi ka kolmandatele isikutele, ei saanud ta loota, et tema suhtes kohaldatakse maksuvabastust kogu tema tegevuse ulatuses.

18. Niisuguse kassatsioonkaebuse võib liikmesriigi kohtu arvates lahendada üksnes kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f tõlgenduse abil.

19. Seepärast peatas Hof van Cassatie (Belgia kassatsioonikohus) menetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 A osa lõike 1 punkti f (nüüd 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkt f) tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriikidel kehtestada nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamiseks tingimuse, et sõltumatu ühendus, kes osutab teenuseid ka isikutele, kes ei ole selle ühenduse liikmed, peab tasuma täies ulatuses käibemaksu ka teenustelt, mida ta osutab oma liikmetele?“

III. Õiguslik analüüs

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma eelotsusetaotlusega sisuliselt, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga f on vastuolus niisugused õigusnormid nagu Belgia õigusnormid, mille kohaselt tehakse isikute sõltumatu ühenduse puhul käibemaksuvabastus üksnes juhul, kui teenuseid osutatakse ainult ühenduse liikmetele.

21. Vastasel korral, kui niisugune riigisisene õigusnorm leitakse olevat liidu õigusega kooskõlas, tuleneb sellest, et iga kord, kui isikute sõltumatu ühendus osutab teenuseid ka isikutele, kes ei ole tema liikmed, saab temast käibemaksukohustuslane ka teenuste osas, mida ta osutab oma liikmetele.

22. Kassatsioonkaebuse esitaja kvalifitseerimisele põhikohtuasjas isikute sõltumatuks ühenduseks ja asjaolule, et tema tegevuse puhul – vähemat tegevuse puhul oma liikmete suhtes – kehtivad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud tingimused ja seega eeltingimused, mis peavad olema täidetud, et osutatavad teenused oleksid käibemaksust vabastatud, ei ole konkreetselt vastu vaieldud ja seepärast võib mõlemat asjaolu käesolevas kohtuasjas lugeda tuvastatuks. Liikmesriigi kohus peab igal juhul konkreetselt kontrollima, kas artikli 13 A osa lõike 1 punktiga f kehtestatud tingimusi on järgitud.(7)

23. Lisan ka, et liikmesriigi kohus peab hindama veel, kas teenuste pakkumine isikutele, kes ei ole tema liikmed, on kooskõlas isikute sõltumatu ühenduse tegevusalaga. Kui tegevus isikute suhtes, kes ei ole tema liikmed, väljub isikute sõltumatu ühenduse tegevusala raamidest, tuleb selle tagajärgi hinnata riigisisese õiguse alusel.

24. Menetlusosalistel, kes esitasid oma seisukohad, on sisuliselt kaks lahendust, kuidas esitatud eelotsuse küsimusele vastata.

25. Esimene seisukoht, mille on esitanud komisjon ja põhikohtuasja kassatsioonkaebuse esitaja, on niisugune, et eelotsuse küsimusele tuleb vastata eitavalt ning seega on niisugune õigusnorm nagu Belgia õigusnorm, mille kohaselt peab käibemaksuvabastuse saamiseks olema täidetud tingimus, et teenuseid pakutakse ainult oma liikmetele, liidu õigusega vastuolus.

26. Konkreetselt põhineb see seisukoht eeldusel, et asjaolu, et artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust ei tehta isikute sõltumatutele ühendustele, kes osutavad teenuseid ka isikutele, kes ei ole nende liikmed, kujutab endast selle sätte liiga kitsendavat tõlgendust ja seega maksuvabastuse keerukat, kui mitte võimatut kohaldamist.

27. Selles küsimuses tuleb täpsustada, et see, et isikute sõltumatu ühendus osutab teenuseid kolmandatele isikutele, oleks vastuvõetav ainult siis, kui seda maksustatakse tavapäraselt (v.a juhul, kui selle suhtes kohaldatakse teist maksuvabastust) kuuenda direktiivi artikli 2 alusel, milles on määratud kindlaks selle direktiivi kohaldamisala.

28. Võimalust osutada teenuseid isikutele, kes ühendusse ei kuulu, ei saa seega selle väite kohaselt kahtluse alla seada täiendav ainult oma liikmetele teenuste osutamise tingimus, mida ei ole kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f.

29. Teine seisukoht, mille esitasid Belgia ja Portugali valitsus, on niisugune, et eelotsuse küsimusele tuleb vastata jaatavalt ja seega, et niisugune õigusnorm nagu Belgia õigusnorm, mille kohaselt peab käibemaksuvabastuse saamiseks olema täidetud tingimus, et teenuseid pakutakse ainult oma liikmetele, on liidu õigusega kooskõlas.

30. Asjaolu, et teenuseid tuleb osutada ainult oma liikmetele, tuleneb sellest õigusnormist endast, milles on muu hulgas ette nähtud maksuvabastuse tegemine, v.a juhul kui sellega kaasneb konkurentsimoonus, mille toob kaasa teenuste pakkumine kolmandatele isikutele, sest isikute sõltumatu ühendus asutatakse just ainult eesmärgiga pakkuda teenuseid oma liikmetele.

31. Tingimusega, et teenuseid tuleb osutada ainult oma liikmetele, püütakse ka tagada neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetekohane järgimine.

32. Esimene seisukoht tundub mulle veenvam ja seda täpsustustega, mille ma tagapool esitan.

33. Esiteks on vaja kontrollida, kas niisuguse tingimuse kehtestamine, mille kohaselt osutatakse teenuseid ainult oma liikmetele, on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f sõnasõnalise, süstemaatilise ja teleoloogilise tõlgendusega,(8) ning teiseks, kas liikmesriikidel on kaalutlusruum, mis võimaldab selle kehtestada.

A. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f tõlgendus selle direktiivi eesmärkidest ja maksuvabastuste otstarbest lähtudes

34. Viidatud õigusnormi tekstis ei ole kuidagi mainitud, et teenuseid tuleb osutada ainult oma liikmetele.

35. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb käibemaksuvabastusi – mis on, nagu märgitud punktis 41, liidu õiguse autonoomsed mõisted – tõlgendada kitsendavalt, sest need maksuvabastused kujutavad endast selle üldpõhimõtte erandit, mille kohaselt tuleb käibemaksu kohaldada iga kord, kui maksukohustuslane osutab teenuseid tasu eest.
36. Liikmesriik ei saa direktiivi ülevõtmisel oma kitsendavas tõlgenduses minna siiski nii kaugele, et muudab käibemaksuvabastuste süsteemi rakendamise liiga raskeks kuni selleni välja, et võtab nende autonoomselt mõistelt igasuguse sisu.(9)
37. Seepärast tuleb lähtuda selle õigusnormi mõttest.
38. Kuuenda käibemaksudirektiivi eesmärk(10) on ühtlustada liikmesriikide õigusaktid, et kehtestada ühine käibemaksusüsteem ja seega ühtne maksubaas.
39. Seda eesmärki on täpsustatud põhjenduses 9 järgmiselt: „maksubaas tuleb ühtlustada nii, et ühenduse maksumäära kohaldamine maksustatavatele tehingutele annaks kõikides liikmesriikides võrreldavaid tulemusi“. (11)
40. Nagu on täpsustatud kuuenda direktiivi põhjenduses 11, „tuleks [koostada] ühine maksuvabastuse liikide loetelu, et ühenduste omavahendeid saaks kõikides liikmesriikides koguda ühtlustatud viisil“.
41. Sellest tuleneb – nagu Euroopa Kohus on juba täpsustanud –, et omavahendite kõikides liikmesriikides ühtlustatud sissenõudmise eesmärgi saab saavutada ainult maksuvabastusi ühtlustatult tõlgendades ja kohaldades, mis eeldab nende maksuvabastuste liidu õiguse autonoomse mõiste väljatöötamist.(12)
42. Täpsemalt on artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud käibemaksuvabastus, mis võidakse teha teatavatele isikute sõltumatutele ühendustele, mis põhinevad enese abistamise süsteemil, või ühendusele, mille eesmärk on osutada oma liikmetele teenuseid, mis on nende tegevusalal tegutsemiseks vajalikud (mis peab olema käibemaksust vabastatud või mille puhul nad ei ole käibemaksukohustuslased) ning mille puhul nõutakse liikmetelt ainult, et nad hüvitaksid oma osa ühistest kuludest.
43. Niisuguse maksuvabastuse eesmärk on nimelt „kehtestada käibemaksuvabastus, millega hoitakse ära teatud teenuseid osutava isiku käibemaksuga maksustamine siis, kui ta teeb teiste kutsealal tegutsevate isikutega koostööd ühise struktuuri vahendusel, mis on võtnud enda kanda nimetatud teenuste teostumiseks vajaliku tegevuse“, (13) ning „vabastada käibemaksust teatavad tegevused avalikes huvides, eesmärgiga muuta teatavad teenused kättesaadavamaks ja lihtsustada teatavate kaupade tarnimist, vältides suuremaid kulusid, mis tekiksid nende käibemaksuga maksustamisel“. (14)
44. Komisjon seevastu on – nagu ilmneb kohtule esitatud seisukohtadest – olukorras, kus Euroopa Kohus ei ole seda vabastuse ette nägevat õigusnormi tõlgendanud, – mitmes töödokumendis täpsustanud, et ei vabastuse eriline laad ega vajadus maksuvabastust tõlgendada kitsendavalt ei õigusta vabastuse saajatele kehtestatud keeldu tegelda ka tegevusega (mida küll maksustatakse) kolmandate isikute suhtes.(15)
45. Viidatud õigusnormi ja ettenähtud maksuvabastuste mõttest ei ilmne siiski – nagu on selgitatud komisjoni ametlikes dokumentides –, et oleks tarvis kehtestada tingimus, et isikute sõltumatu ühendus tohib teenuseid osutada ainult oma liikmetele.
46. Kokkuvõtteks selle kohta, kas niisugune õigusnorm nagu Belgia õigusnorm on kooskõlas

selle maksuvabastuse eesmärgiga, võib öelda, et see näib oma jäikuses olevat igal juhul selle eesmärgiga ebaproportsionaalne.

47. Euroopa Kohus on mitu korda meelde tuletanud, et proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt, mis on üks liidu õiguse üldpõhimõtteid, peavad kuuenda direktiivi täitmiseks võetavad rakendusmeetmed olema selles sätestatud eesmärkide saavutamiseks sobivad ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärkide saavutamiseks vajalik.(16)

48. Maksuvabastuse kaotamine ka oma liikmetele osutatavate teenuste osas võib aga rikkuda liidu õigusnormi tasakaalu „karistamise“ kavatsusega, mis ei ole selle direktiivi mõttele omane.

49. Maksuvabastuse kohaldamise seisukohast tundub õigem lähtuda pigem isiku tegevusest kui tema laadist.

50. See tähendab, et ettenähtud maksuvabastus peab olema seotud ainult teenustega, mida isikute sõltumatu ühendus osutab oma liikmetele, mitte seda, et isikute sõltumatu ühendus tohib teenuseid osutada ainult oma liikmetele. Selles küsimuses on Euroopa Kohus juba leidnud, et teenuste suhtes, mida isikute sõltumatu ühendus osutab oma liikmetele, kohaldatakse selles sättes ette nähtud maksuvabastust ka siis, kui neid teenuseid osutatakse ainult ühele või mõnele omale liikmele.(17)

51. Kaitset ja seega vabastamist väärrib tegevus liikmete huvides eesmärkidel, mida see liidu õigusnorm kaitseb, mitte aga lihtsalt selle isiku laad, keda tuleb pidada vabastamise vääriliseks ainult siis, kui ta osutab teenuseid ainult selle ühenduse liikmetele. Seda mõistagi tingimusel, et liikmesriigi kohus tuvastab vabastust taotleva isiku puhul, et selles direktiivis sätestatud nõuded on täidetud.(18)

B. Liikmesriikide kaalutlusruum

52. Artikli 13 A osa lõikes 1 on nähtud ette, et liikmesriigid sätestavad tingimused, „mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi“.

53. Punktis f on lisatud, et maksuvabastus ei tohi olla niisugune, et „põhjusta[b] konkurentsi moonutamist“.

54. Liikmesriikide kaalutlusruum nende tingimuste kindlaksmääramisel, mis peavad olema maksuvabastuse saamiseks täidetud, ei tohi olla nii suur, et muudab direktiivis loetletud maksuvabastuste sisu määratlust.(19)

55. Seepärast ei tohi liikmesriik kehtestada niisuguseid õigusnorme, mis võtavad maksuvabastuselt sisu või muudavad selle rakendamise raskemaks või võimatuks.(20)

56. Niisuguse olukorraga on tegemist juhul, kui liikmesriik kehtestab direktiivi ülevõtmisel sellised üldist laadi jäigad meetmed, nagu on sätestatud Belgia kuningliku dekreeedi artiklis 2 ja millega piiratakse maksuvabastuse kohaldamisala.

57. Väljendi „tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine“ eesmärk on minu arvates võimaldada liikmesriikidel kehtestada riigisiseseid õigusnorme, mis ei muuda ettevõtjatel maksuvabastuse kohaldamist liiga keerukaks, ning kui võimalik, siis ka muuta kontrollimisviisid ratsionaalsemaks.

58. Muidugi ei saa seda väljendit mõista nii – nagu mõni pool näib olevat oma argumentide põhjal mõistnud –, et selle eesmärk on ainult muuta maksuasutusel tuvastamistegevus kergemaks.
59. Pealegi ei ilmne kohtutoimikust, missuguste liiga suurte raskustega maksuasutus direktiivis ette nähtud maksuvabastuste kohaldamisel ja selle kontrollimisel, kas neid on kohaldatud õigesti, kokku puutub.(21)
60. Seda, kas isikud, kellele tehakse maksuvabastusi, peavad nõuetekohast eraldi raamatupidamist, mis võimaldab pädevatel asutustel teha vajalikud kontrollimised, peab kontrollima liikmesriigi kohus.
61. Eespool toodud väljend ei põhjenda siiski seda, et kehtestatakse niisugune jäik tingimus, mille kohaselt võib teenuseid osutada ainult oma liikmetele ning mis ei tulene – nagu öeldud – liidu õigusnormi sõnastusest ega mõttest.
62. Sama tuleb öelda eespool toodud sätte teise osa kohta, mis võimaldab liikmesriikidel kindlaks määrata tingimused, et „ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi“.
63. Ka see ei võimalda asuda seisukohale, et lisaks direktiivis sätestatule on vaja veel näha ette, et teenuseid tohib osutada ainult oma liikmetele – tingimus, mis direktiivis puudub.
64. Võimalikku teenuste osutamist kolmandatele isikutele ei saa pidada millekski, mis soodustab maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, kui see teenuste osutamine on ühenduse raamatupidamises nõuetekohaselt eraldatud ja seda maksustatakse nõuetekohaselt käibemaksuga.
65. Mis puudutab lõpuks konkurentsi moonutamise ohtu, siis analüüs võib olla keerukam, kuid viib minu arvates samale järeldusele küsimuses, kas isikute sõltumatu ühendus võib või mitte osutada teenuseid ka kolmandatele isikutele, kes ei ole ühenduse liikmed.
66. Euroopa Kohus on täpsustanud, et „käibemaksuvabastuse tegemisest tuleb keelduda, kui on reaalne oht, et maksuvabastus võib tekitada iseenesest kas kohe või tulevikus konkurentsimoonutusi“.(22)
67. Nagu on juba kinnitanud kohtujurist Kokott, ei saa otsust, et esineb konkurentsimoonutus, teha ette abstraktselt teatavate valdkondade kohta. Seepärast ei anna kuues direktiiv liikmesriigi seadusandjale mingit kaalutlusruumi, mis võimaldab midagi kehtestada abstraktselt, ilma et konkurentsimoonutuse olemasolu oleks vaja konkreetselt kontrollida.(23)
68. Niisuguse õigusnormi puhul nagu Belgia õigusnorm on aga – nagu ilmneb kohtutoimikust, kus Belgia valitsus peab ülekaalukaks põhjuseks, miks kehtestatud tingimus, et teenuseid võib osutada ainult oma liikmetele, võimalikku konkurentsimoonutust – üldises jäigas õigusnormis eeldatud, et teenuste osutamine kolmandatele isikutele moonutab konkurentsi sellel konkreetsel turul, ilma et kohtul oleks mingit hindamisruumi.
69. Euroopa Kohus on juba kinnitanud, et selleks, et kindlaks teha, kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamine konkreetse tegevuse puhul võib põhjustada konkurentsi moonutamist, võib liikmesriigi seadusandja mõistagi kehtestada õigusnormid, mis on pädevate asutuste jaoks hõlpsasti hallatavad ja kontrollitavad. Nende tingimustega ei saa siiski määratleda selle direktiiviga ette nähtud maksuvabastuste sisu ning Euroopa Kohus täpsustas, et konkurentsimoonutuste puudumist nõudev tingimus, mis on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f, ei luba selle maksuvabastuse

kohaldamisala piirata üldiselt.(24)

70. Maksuvabastus võib tekitada vaba konkurentsi moonutuse, kui enamik teenuseid osutatakse isikutele, kes ei ole ühenduse liikmed, ning juhul, kui ka teenused, mis osutatakse isikutele, kes ei ole ühenduse liikmed, vabastatakse käibemaksust.

71. Väljapakutud tõlgenduse puhul ei esine kumbagi nendest kahest tingimusest ja seetõttu tuleb asuda seisukohale, et selles küsimuses on argumendid, et tingimus, et teenuseid tohib osutada ainult oma liikmetele, on vajalik, samuti väheveenvad ja ka seepärast, et konkreetset asjaolud ei kinnita seda.

C. Isikute ühenduse kolmandatele isikutele, kes ei ole ühenduse liikmed, teenuste osutamise piirid

72. Tingimused, mis peaksid olema täidetud, et tehtaks kõnesolevas artiklis ette nähtud maksuvabastus, võib – nagu meenutas ka komisjon käesolevas kohtuasjas esitatud seisukohtades – kokku võtta järgmiselt: käibemaksust vabastatud teenuseid osutab isikute sõltumatu ühendus; see ühendus tegeleb käibemaksust vabastatud tegevusega või tegevusega, mille puhul ta ei ole käibemaksukohustuslane; nende teenuste eesmärk on osutada oma liikmetele teenuseid, mis on sellel tegevusalal tegutsemiseks otseselt vajalikud; ühendused nõuavad oma liikmetelt ainult, et viimased hüvitaksid täpselt ainult oma osa ühistest kuludest.

73. Selle, kas kõik need tingimused on täidetud, peab tuvastama liikmesriigi kohus.

74. Tuleb siiski selgitada, et siiani esitatud teleoloogilise ja süstemaatilise tõlgenduse seisukohast tuleb kehtestada veel mõni tingimus, et käibemaksuvabastuse võiks teha teenuste puhul, mida osutatakse oma liikmetele, juhul kui isik pakub teenuseid ka isikutele, kes ei ole ühenduse liikmed (mida tuleb maksustada käibemaksuga).

75. Esiteks on vaja, et liikmetele pakutavad teenused oleksid ülekaalus võrreldes kolmandatele isikutele osutatavate teenustega, millel võib ühenduse kogu tegevuses olla seega üksnes tähtsusetu osakaal.(25)

76. Seda vältimaks, et nende ühenduste otstarvet moonutatakse ning seda õigusnormi rakendatakse maksustamist vältides, mis võib moonutada konkurentsi.

77. Teiseks on vaja – ikka selleks, et mitte moonutada seda otstarvet –, et isik, kelle suhtes maksuvabastust kohaldatakse, tõendaks, et tegevust kolmandate isikute huvides, kes ei ole ühenduse liikmed, õigustab tehniline tõhusus, mis võib tulevikus kasu tuua ka liikmetele.

78. Mõlemad eespool nimetatud asjaolud peab tuvastama liikmesriigi kohus, kes peab kohaldama eespool nimetatud kriteeriume, et otsustada, kas isikul, kes osutab teenuseid oma liikmetele, aga ka kolmandatele isikutele, on õigus maksuvabastusele või mitte.

79. Kui võtta arvesse neid täpsustusi, mis on vajalikud, et kaitsta direktiivi ja maksuvabastuste eesmärkide ühtlust, on veel vähem põhjust karta konkrentsimoonutusi, need tugevdavad hoopis maksuvabastuste otstarvet, milleks on hüvitada isikute sõltumatule ühendusele ebasoodus konkrentsiolukord võrreldes isikuga, kes laseb ühenduse teenuseid osutada oma töötajatel või käibemaksugrupi raames.(26)

IV. Ettepanek

80. Eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hof van Cassatie (Belga kassatsioonikohus) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 A osa lõike 1 punkti f, mis praegu on 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkt f, tuleb tõlgendada nii, et see ei võimalda liikmesriikidel seostada selles ette nähtud maksuvabastusega tingimust, mille kohaselt kohaldatakse isikute sõltumatu ühenduse suhtes, kes osutab teenuseid ka isikutele, kes ei ole tema liikmed, täielikult käibemaksu ka tema liikmetele osutatavate teenuste osas.

Selle, kas eespool viidatud õigusnormis ette nähtud maksuvabastuse tegemise tingimused on täidetud, peab tuvastama liikmesriigi kohus ning kui teenuseid osutatakse ka isikutele, kes ei ole liikmed, peab ta maksuvabastuse eesmärgi moonutamise vältimiseks kontrollima, ega need viimased teenused ei ole oma liikmetele osutatavate teenustega võrreldes ülekaalus ja kas need on põhjendatud tehnilise tõhususe seisukohast, mis võib kasu tuua ka liikmetele.

1 Algkeel: itaalia.

2 EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

3 ELT 2006, L 347, lk 1.

4 Kohtuasja materjalidest ilmneb, et Infohos on ühendus, mille asutasid 21. veebruaril 1986 avalik-õigusliku üksuse vormis Aalsti, Blankenberge, Brugge, Genti, Kortrijki, Oostende ja Ronse CPASid. Asutamisosuse artiklis 3 on ühenduse tegevusala kindlaks määratud nii, et selleks on tagada oma liikmete haiglate korralduses ja seotud tegevuses vajalikud IT-süsteemid ning analüüsida, korraldada ja hallata neid.

5 Viidatud artiklis on nähtud ette, et avalik-õiguslikke asutusi ei loeta maksukohustuslasteks tegevuse või tehingute puhul, millega nad tegelevad avalik-õiguslike asutustena, isegi kui selle tegevuse või nende tehingute kaudu kogutakse makse, lõive, osamakseid ja tasusid.

6 Isikute sõltumatu ühenduse all mõeldakse isikute või ettevõtjate ühendusi, kes tarnivad sõltumatult kaupa või osutavad teenuseid oma liikmetele.

7 Vt selle kohta 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 27.

8 Selle sätte tõlgenduse kohta vt 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika, mille kohaselt tuleb liidu õiguse sätte tõlgendamisel siiski arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusakti eesmäärke, mille osaks säte on.

9 Vt selle kohta – ikka seoses selle õigusnormi tõlgendamisega – 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika. Euroopa Kohus kinnitab, et kuigi seda sätet tuleb tõlgendada kitsendavalt, ei tähenda see veel, et erandite täpsustamiseks kasutatud sõnastust tuleb tõlgendada viisil, mis võtab nendelt eranditelt nende toime või muudab ettenähtud maksuvabastused peaaegu kohaldamatuks.

10 Nagu ka kehtiva direktiivi 2006/112 eesmärk.

11 Kuuenda direktiivi põhjendus 9.

- 12 Vt selle kohta 15. juuni 1989. aasta kohtuotsus Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, punkt 11, ja 14. detsembri 2006. aasta kohtuotsus VDP Dental Laboratory, C?401/05, EU:C:2006:792, punkt 26.
- 13 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punkt 37, ja 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C?616/15, EU:C:2017:721, punkt 56.
- 14 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus DNB Banka, C?326/15, EU:C:2017:719, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C?616/15, EU:C:2017:721, punktid 47 ja 48 ning seal viidatud kohtupraktika direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f kohta.
- 15 Nagu ilmneb kohtutoimikust, on käibemaksukomitee võtnud selle aspekti kohta seisukoha seoses artikli 132 lõike 1 punktiga f, kuid komisjon arvab, et seda tõlgendust tuleb laiendada varem kehtinud artikli 13 A osa lõike 1 punktile f, sest sisu on sama; vt direktiivi 2006/112/EÜ artikliga 398 loodud käibemaksukomitee 3. märtsi 2010. aasta töödokumendi nr 654 punkt 3.4, a).
- 16 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura, C?246/16, EU:C:2017:887, punkt 25, ja analoogia alusel 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad, C?508/10, EU:C:2012:243, punkt 75.
- 17 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punkt 43.
- 18 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punkt 27.
- 19 Vt selle kohta 14. detsembri 2006. aasta kohtuotsus VDP Dental Laboratory, C?401/05, EU:C:2006:792, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika.
- 20 Vt ka 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika.
- 21 Selles küsimuses vt direktiivi 2006/112/EÜ artikliga 398 loodud käibemaksukomitee 3. märtsi 2010. aasta töödokumendi nr 654 punkt 3.4, a, milles on mainitud maksuasutuse võimalikke probleeme ja praktilisi raskusi, mis ei erine siiski – tuleb öelda – praktilistest raskustest, mis tekivad paljudes teistes olukordades, kus on vaja analüüsida maksustatavat ja maksust vabastatud tegevust. Komisjon rõhutas ka, et niisugune analüüs on üle võetud ja seda on edasi arendatud töödokumendis, mis on lisatud rohelinele raamatule tulevase käibemaksu kohta (SEC(2010) 1455 final, 1.12.2010), ja käibemaksukomitee edasistes töodes (direktiivi 2006/112/EÜ artikliga 398 loodud käibemaksukomitee 6. mai 2015. aasta töödokument nr 856, punkt 3.1.10).
- 22 20. novembri 2003. aasta kohtuotsus Taksatorringen, C?8/01, EU:C:2003:621, punkt 64, ja kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Aviva, C?605/15, EU:C:2017:150, punkt 68.
- 23 Kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas DNB Banka, C?326/15, EU:C:2017:145, punkt 22.
- 24 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa, C?616/15, EU:C:2017:721, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika ning punkt 67.

25 Kohtutoimikust ilmneb, et alates 2016. aasta 1. juulist jõustus Belgias – pärast seda, kui komisjon küsis Belgia valitsuselt selgitusi – isikute sõltumatute ühenduste puhul uus maksuvabastuste süsteem. Konkreetselt on käibemaksuseadustiku uue artikli 44 lõikes *2bis* ette nähtud, et kui isikute sõltumatu ühendus osutab teenuseid ka isikutele, kes ei ole tema liikmed, kohaldatakse tema liikmetele osutatavate teenuste suhtes maksuvabastust ainult siis, kui need tehingud kujutavad endast ülekaalukat osa isikute sõltumatu ühenduse tegevusest.

26 Kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Aviva, C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 67.