Maksuhaldur on nõustunud, et sellised teenused (mille eest lõpuks maksab riik) on käibemaksust vabastatud vastavalt siseriiklikele õigusnormidele, millega on rakendatud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt f.

6. Samuti osutab Stichting mõnikord muid teenuseid üksikliikmetele. Sellised teenused on näiteks oma personali liikme andmine seotud asutuse käsutusse asjakohase meditsiinilise abi projektiga tegeleva rühma juhiks ning personali saatmine esinema seotud asutuse korraldatud kollokviumil, mis käsitleb viirusevastaseid ravimeid ja südamepuudulikkust. Arved selliste teenuste eest esitatakse asjaomasele liikmesorganisatsioonile. Eelotsusetaotluse kohaselt ei ole vaidlust selles, et neid teenuseid on otseselt vaja liikmete käibemaksuvaba tegevuse jaoks ning et konkurentsi moonutamist ei esine. Maksuhaldur on siiski seisukohal, et täitmata on kriteerium, mille kohaselt tuleb „hüvita[da] […] oma osa ühistest kuludest".

7. Vaidlus on nüüdseks jõudnud Hoge Raadi ette, kes taotleb eelotsust järgmises küsimuses.

„Kas [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et selle kohaldamisala hõlmab ka selles sättes nimetatud rühmade sellised oma liikmetele osutatud teenused, mis on liikmete käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata tegevuseks otseselt vajalikud ning mille eest nõutav tasu ei ole teenuste osutamisega seotud kuludest suurem, kui neid teenuseid osutati üksnes ühele või mitmele liikmele?"

8. Stichting, Madalmaade valitsus ja komisjon on kõik esitanud nii kirjalikke kui ka suulisi märkusi.

Hinnang

Konkurentsi moonutamine

9. Madalmaade valitsus seab küsimärgi alla eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelduse, et vaidlusalused teenused ei põhjusta konkurentsi moonutamist. Nimelt osutab ta, et siseriiklikes rakendussätetes, millega on piiritletud kõnealuse maksuvabastuse kohalda-

misala Madalmaade õiguses, on konkreetselt välistatud personali andmine teise isiku käsutusse just sellepärast, et see on teenus, mis tõenäoliselt põhjustab tõsist konkurentsi moonutamist.

10. See, kas konkurentsi moonutamist tegelikult esineb või kas see on tõenäoline, on muidugi asjaomase siseriikliku kohtu otsustada, nagu ka asjakohaste siseriiklike rakendusaktide tõlgendamine ja kohaldamine. Konkurentsi moonutamise tõenäolisuse osas võib lihtsalt märkida, et kui maksuvabastus ise võib kohe või tulevikus põhjustada konkurentsi moonutamist, ei tohi seda lubada. [4]

11. Juhiksin siiski tähelepanu veel ühele aspektile. Siseriikliku kohtu küsimuses viidatakse teenustele, „mille eest nõutav tasu ei ole teenuste osutamisega seotud kuludest suurem". See sõnastus võiks hõlmata teenuseid, mille eest nõutav tasu on omahinnast väiksem, erinevalt kuuendas direktiivis ette nähtud kulude täpsest hüvitamisest. [5] On selge, et igasugune teenuste osutamine omahinnast väiksema hinna eest avaldab mõju ettevõtjate konkurentsile ning pädev siseriiklik kohus peab seda asjaolude hindamisel arvestama.

Kitsas tõlgendamine

12. Nagu Madalmaade valitsus ja komisjon on märkinud, on Euroopa Kohus olnud järjepidevalt seisukohal, et tingimusi, mis käsitlevad kuuenda direktiivi artiklis 13 mainitud maksuvabastusi – kui erandeid üldpõhimõttest, et käibemaksuga maksustatakse kõiki maksukohustuslase poolt tasu eest osutatud teenuseid –, tuleb tõlgendada kitsalt. [6]

4 – Vt 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen (EKL 2003, lk I-13711, punktid 58-65).

5 – Märgin, et kõik eri keeleversioonid, milles kuues direktiiv 1977. aastal vastu võeti, sisaldavad artikli 13 A osa lõike 1 punktis f sõna „täpne", välja arvatud hollandikeelne versioon, milles viidatakse lihtsalt „üksnes […] hüvitamisele" (*enkel terugbetaling*), mitte „üksnes täpselt […] hüvitamisele". Artikli 13 A osa lõike 1 punkt f on Madalmaade õigusesse üle võetud Wet op de omzetbelasting'i (käibemaksuseadus) artikli 11 lõike 1 punktiga u, milles samuti viidatakse „üksnes hüvitamisele" (*slechts terugbetaling*).

6 – Vt eriti artikli 13 A osa lõike 1 punkti f suhtes 15. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 348/87: Stichting Uitvoering Financiële Acties (EKL 1989, lk 1737, punkt 13) ja eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Taksatorringen, punkt 61.

13. Siiski on Euroopa Kohus märkinud veel ka seda, et niisuguse kohtupraktika eesmärk ei ole anda tõlgendust, mis muudaks nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastused tegelikkuses peaaegu kohaldamatuks. [7]

Esitatud küsimus

15. Stichtingi ja komisjoni arvates tuleb Hoge Raadi küsimusele vastata nii, et kui artikli 13 A osa lõike 1 punktis f sätestatud ülejäänud kriteeriumid on täidetud, hõlmab see säte oma kohaldamisalasse kuuluvate rühmade poolt osutatavaid teenuseid ka siis, kui neid osutatakse ainult ühele või mitmele liikmele.

14. Ka mina pakuksin, et kitsast tõlgendust – ja kitsast tõlgendust ei tohi ajada segi kitsendava tõlgendamisega [8] – võib leevendada sõltuvalt käsitletava maksuvabastuse laadist. Haiglaravi ja meditsiiniline abi on vabastatud käibemaksust ühiskonna kui terviku huvides, et vähendada sellise ravi ja abi maksumust patsientidele. Selle maksuvabastuse põhjendus laieneb ka vajalikele tugiteenustele, mis mastaabisäästu huvides on delegeeritud ühiselt hallatavatele organisatsioonidele. [9] Kui mõisteid „haiglaravi ja meditsiiniline abi" endid tuleb tõlgendada kitsalt, siis kas on asjakohane allutada vajalikud tugiteenused veelgi kitsamale tõlgendusele, tõmmates nii silmust veelgi koomale? [10]

16. Madalmaade valitsus on seisukohal, et see säte ei saa hõlmata teenuseid, mida osutatakse ja mille eest esitatakse arved liikmetele üksikult. Kohtuistungil täpsustas ta oma seisukohta argumendiga, et määrava tähtsusega erinevus valitseb ühistes huvides osutatavate teenuste, mida see säte hõlmab, ja üksikliikme huvides osutatavaid teenuste, mida see säte ei hõlma, vahel.

17. Sisuliselt nõustun Stichtingi ja komisjoniga. Mulle näib, et kui kõik artikli 13 A osa lõike 1 punktis f sätestatud ülejäänud kriteeriumid on täidetud – s.t kui vastavaid teenuseid on otseselt vaja käibemaksust vabastatud või käibemaksuga mittemaksustatavaks tegevuseks, kui tekkinud kulud hüvi-

7 – Kohtuotsus Taksatorringen, punkt 62.

8 – Vt kohtujurist F. G. Jacobsi 13. detsembri 2001. aasta ettepanek kohtuasjas C-267/00: Zoological Society of London, milles otsus tehti 21. märtsil 2002 (EKL 2002, lk I-3353, ettepaneku punktid 17-19).

9 – Vt kohtujurist J. Mischo 3. oktoobri 2002. aasta ettepanek eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Taksatorringen, ettepaneku punktid 9 ja 117-124, eriti punktid 117-119.

10 – Vt samuti 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-76/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-249, punkt 23) ja selles kohtuasjas kohtujurist N. Fennelly poolt 25. mail 2000. aastal esitatud ettepanek, punktid 20-23 ning seal viidatud kohtupraktika.

tatakse täpselt ning kui konkurentsi moonutamine ei ole tõenäoline –, piiraks sõnade „oma osa" ja „ühine" liialt sõnasõnaline tõlgendamine soovimatult ja kunstlikult selle maksuvabastuse kohaldamisala.

18. On selge, et kui kõikidele rühma liikmetele osutatakse igal maksustamisperioodil üht teatavat liiki teenust, võib nõuda, et igaüks neist hüvitaks „oma osa ühistest kuludest" selle termini kõige otsesemas tähenduses. Selliste rühmade puhul on tegelikkus tõenäoliselt siiski keerukam. Rühm võib osutada mitmesuguseid teenuseid, millest mõnda vajavad kõik liikmed ja mõnda ainult mõned. Tõenäoliselt varieeruvad liikmete vajadused eri maksustamisperioodidel, nii et vastaval perioodil osutatakse teatavat teenust kõikidele liikmetele, teatavaid teenuseid aga mõnele liikmele ja mõnd teenust ehk vaid ühele liikmele. Siiski on kõikide nende teenuste osutamise maksumus tegelikkust arvestades ühine kulu, mis on tekkinud rühmale, mille on selleks otstarbeks asutanud kõik liikmed, ning kuluarvestusmeetodite abil on täiesti võimalik teha kindlaks igale osutatud üksikule teenusele vastav osa sellest ühisest kulust.

19. Madalmaade valitsus väljendas oma kirjalikes märkustes seisukohta, et kõnealuse maksuvabastuse eesmärk on hoida ära rühma poolt oma liikmetele osutatavate teenuste käibemaksuga maksustamine, kui neidsamu teenuseid ei maksustata siis, kui iga üksikliige oleks osutanud neid sisemiselt. [11] Seega sarnastatakse niisugused teenused sisetehingutega. Madalmaade valitsus väidab, et kui teenust osutatakse üksikliikmele, sarnaneb see avatud turul tehtava tehinguga, mille puhul teenuse osutajal ei ole teenuse saajaga erisuhteid, ning ta ei peaks saama sellisest kohtlemisest kasu.

20. See argument mind ei veena. See, kas rühm osutab mingit teenust ühele, mitmele või kõikidele oma liikmetele, ei muuda teenuse osutaja ja saaja vahelist suhet ega ka mastaabisäästude saavutamise eesmärgil ressursside jagamise süsteemi olemust.

21. Kohtuistungil asetas Madalmaade valitsus suuremat rõhku sellele, et maksuvabastuse kohaldamiseks peavad teenused olema sellised, mida osutatakse rühma kõikide liikmete ühistes huvides, mitte teatavate liikmete individuaalsetes huvides. Selle eristuse illustreerimiseks viitas Madalmaade valitsus koolikaebustega tegelevale komisjonile, mis pakub kõikidele Madalmaade kooli-

11 – Vt kohtujurist J. Mischo ettepanek kohtuasjas Taksatorringen, punktid 118 ja 119.

dele abi kaebuste lahendamisel. Seda teenust osutatakse kõikide koolide ühistes huvides ka siis, kui mõned koolid seda teenust vastaval perioodil või üldse ei vaja, ning sellepärast peaks see olema artikli 13 A osa lõike 1 punkti f alusel maksust vabastatud. Seevastu kui kool peaks hankima nimetatud komisjoni juristidelt õigusabi – näiteks käibemaksuküsimustes –, oleks tegu selle kooli individuaalsetes huvides osutatava teenusega, mis ei peaks olema maksust vabastatud.

22. Ehkki ma kaldun nõustuma tulemusega, milleni Madalmaade valitsus enda toodud näidet analüüsides jõuab, ei nõustu ma tema kasutatud meetodiga. Kirjeldatud asjaoludel ei kuuluks sellise käibemaksualase nõustamise puhul maksuvabastus kohaldamisele sellepärast, et koolil ei ole seda teenust otseselt vaja käibemaksust vabastatud tegevuseks, nimelt hariduse andmiseks, ja tõenäoliselt ka sellepärast, et see ei ole üks nendest teenustest, mille osutamiseks kõnealune komisjon moodustati. Teisest küljest aga peaks selle komisjoni eesmärkide hulka kuuluv tegevus, mida on otseselt vaja käibemaksust vabastatud tegevuseks, s.o hariduse andmiseks, kvalifitseeruma maksuvabastuse saamiseks hoolimata seda teenust kasutavate koolide tegelikust arvust.

23. Liiati tundub mulle, et ühiste ja individuaalsete huvide eristamine ei ole sõltumatu kriteeriumina väga asjakohane. Kui liikmed ei ole kohustatud kasutama kõiki rühma osutatavaid teenuseid, valivad nad need teenused, mis on nende individuaalsetes huvides. Ning selliste teenuste kättesaadavus kõikidele liikmetele on igal juhul nende ühistes huvides – eeldusel, nagu ikka, et neid teenuseid „osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks".

24. Kuna Hoge Raad esitab oma küsimuse sõnaselgel eeldusel, et ainus vaidlusküsimus on see, kas kriteerium, mille kohaselt tuleb „hüvita[da] […] oma osa ühistest kuludest", on täidetud, vastaksin sellele küsimusele jaatavalt.

Ettepanek

25. Kokkuvõttes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raadi küsimusele järgmiselt.

Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt f hõlmab selles sättes nimetatud rühmade poolt oma liikmetele osutatavaid teenuseid ka siis, kui neid osutatakse ainult ühele või mitmele liikmele, tingimusel et nimetatud punktis ette nähtud ülejäänud tingimused on täidetud.

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

11. detsember 2008 *

Kohtuasjas C-407/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 10. augusti 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. septembril 2007, menetluses

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. Ó Caoimh, J. Klučka (ettekandja), U. Lõhmus ja P. Lindh,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: E. Sharpston,
kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 4. septembri 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, esindaja: *advocaat* B. Zadelhoff,

– Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels, C. ten Dam ja M. de Grave,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: M. van Beek ja D. Triantafyllou,

olles 9. oktoobri 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,