Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MELCHIOR WATHELET
esitatud 5. aprillil 2017[1]

**Kohtuasi C-616/15**

**Euroopa Komisjon**
***versus***

**Saksamaa Liitvabariik**

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Maksustamine – Käibemaks – Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkt f – Sõltumatute isikute rühmade poolt nende oma liikmetele osutatavate teenuste käibemaksuvabastus – Piirdumine ainult isikute rühmadega, mille liikmed tegutsevad piiratud hulgal kutsealadel

1. Käesoleva hagiga palub Euroopa Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Saksamaa Liitvabariik näeb ette, et käibemaksuvabastust kohaldatakse ainult rühmadele, kelle liikmed tegutsevad piiratud hulgal kutsealadel, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punktist f[2]. Küsimus viimati nimetatud sätte tõlgendamisest tõstatati ka kohtuasjades komisjon *vs*. Luksemburg (C-274/15), DNB Banka (C-326/15) ja Aviva (C-605/15), mis on praegu Euroopa Kohtu menetluses.

## I. Õiguslik raamistik

### A. Liidu õigus

#### *1. Kuues direktiiv 77/388/EMÜ*

2. Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ[3] A osa artiklis 13 oli sätestatud:

„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:

[…]

1 Algkeel: prantsuse.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01 lk 23, edaspidi „kuues direktiiv“) tunnistati alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks ja asendati käibemaksudirektiiviga.

b) haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused;

c) meditsiinilise abi andmine asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiini- ja abipersonali poolt;

[…]

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;

[…]“

3. Selle direktiivi artikli 28 lõigetes 3 ja 4 oli sätestatud:

„3. Lõikes 4 nimetatud üleminekuperioodil võivad liikmesriigid:

a) jätkata artikli 13 või 15 kohaselt maksust vabastatud tehingute maksustamist, mis on nimetatud käesoleva direktiivi E lisas;

[…]

4. Üleminekuperiood kestab esialgu viis aastat alates 1. jaanuarist 1978. Nõukogu vaatab hiljemalt kuus kuud enne nimetatud perioodi lõppu ning edaspidi nii sageli kui tarvis komisjoni aruande põhjal läbi olukorra seoses lõikes 3 sätestatud eranditega ning teeb komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälse otsuse mõningate või kõigi nimetatud erandite kaotamise kohta.“

4. Selle direktiivi E lisas „Artikli 28 lõike 3 A osas nimetatud tehingud“ oli ette nähtud:

„[…]

3. Artikli 13 A osa lõike 1 punktis f nimetatud tehingud, välja arvatud meditsiini- ja abipersonaliorganisatsioonide tehingud;

[…]“

### *2. Kaheksateistkümnes direktiiv 89/465/EMÜ*

5. Kaheksateistkümnenda direktiivi 89/465/EMÜ[4] preambulis on ette nähtud:

„17. mail 1977 vastuvõetud kuuenda nõukogu direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, viimati muudetud Hispaania ja Portugali ühinemisaktiga, artikli 28 lõikes 3 lubatakse liikmesriikidel kohaldada üleminekuajal meetmeid, mis kalduvad kõrvale ühise käibemaksusüsteemi harilikest eeskirjadest; esialgu kehtestati selleks üleminekuajaks viis aastat; nõukogu kohustus komisjoni ettepaneku põhjal vajaduse korral otsustama enne selle tähtaja lõppu nende erandite osalise või täieliku kaotamise üle;

4 Nõukogu 18. juuli 1989. aasta direktiiv kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – teatavate kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 28 lõikes 3 sätestatud erandite kaotamine (EÜT 1989, L 226, lk 21; ELT eriväljaanne 09/01, lk 138).

paljud nendest eranditest põhjustasid ühenduste omavahendite süsteemis raskusi nõukogu 29. mai 1989. aasta määruses (EMÜ, Euratom) nr 1553/89, mis käsitleb käibemaksust laekuvate omavahendite kogumise kindlat ühtset korda, sätestatud hüvitise arvutamisel; selle süsteemi tõhusama toimimise tagamiseks on vaja need erandid kaotada;

nende erandite kaotamine suurendab ka käibemaksusüsteemi suuremat erapooletust ühenduse tasandil;

nendest eranditest teatavad tuleks kaotada alates vastavalt 1. jaanuarist 1990, 1. jaanuarist 1991, 1. jaanuarist 1992 ja 1. jaanuarist 1993;

[…]“

6. Selle direktiivi artiklis 1 on sätestatud:

„Direktiivi 77/388/EMÜ muudetakse järgmiselt:

1) Alates 1. jaanuarist 1990 jäetakse E lisast välja punktides 1, 3–6, 8, 9, 10, 12, 13 ja 14 osutatud tehingud.

[…]“

### *3. Käibemaksudirektiiv*

7. Käibemaksudirektiivi põhjendustes 1 ja 3 on sätestatud:

„(1) Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) on korduvalt oluliselt muudetud. Nüüd, kui kõnealusesse direktiivi on tehtud uusi muudatusi, on soovitatav kõnealune direktiiv selguse ja otstarbekuse huvides uuesti sõnastada.

[…]

(3) Et tagada sätete selgel ja otstarbekal kujul esitamine kooskõlas parema õigusliku reguleerimise põhimõttega, on sobilik muuta direktiivi struktuuri ja sõnastust, kuigi see ei too põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi olemasolevates õigusaktides. Ümbertegemisega kaasneb sellegipoolest piiratud arv sisulisi muudatusi. Kõik sisulised muudatused on täielikult ära toodud direktiivi ülevõtmist ja jõustumist käsitlevates sätetes.“

8. Käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 esimeses ja teises lõigus on sätestatud:

„Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.“

9. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikes 1, mis asub IX jaotise 2. peatükis „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“, on ette nähtud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) riiklike postiteenistuste poolt teenuste, välja arvatud reisijateveo- ja telekommunikatsiooniteenuste osutamine ja nendega seotud kaubatarned;

b) haiglaravi ja meditsiiniline abi ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või avalik-õiguslike organisatsioonidega võrreldavates sotsiaalsetes tingimustes tegutsevad haiglad, meditsiini- või diagnostikakeskused ning teised nõuetekohaselt tunnustatud sama laadi asutused;

c) meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele;

d) inimorganite, inimvere ja rinnapiima tarne;

e) hambatehnikute poolt kutsealase tegevuse raames osutatavad teenused ning hambaarstide ja hambatehnikute tarnitavad hambaproteesid;

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 hüvitaksid üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta konkurentsimoonutamist;

[…]“

## B. Saksa õigus

10. Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) teise peatüki „Maksuvabastus ja maksu tagasimaksmine“ §-s 4 on loetletud käibemaksuvabad teenused. Põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava UStG redaktsiooni § 4 punkti 14 alusel on maksust vabastatud:

„a) meditsiinilise abi andmine asjaomase liikmesriigi määratletud meditsiini- ja abipersonali, arsti, hambaarsti, terapeudi, füsioterapeudi, ämmaemanda poolt […];

b) haiglaravi ja meditsiiniline abi, sealhulgas diagnostika, arstlik läbivaatus ja uuringud, ennetus, tõendite pikendamine, sünnitusabi ja hooldusraviteenused ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid […];

[…]

d) muud teenused, mida osutavad rühmad, mille liikmed tegutsevad punktis a osutatud kutsealadel või kuuluvad punktis b osutatud asutuste koosseisu, oma liikmetele, kui need teenused on otseselt vajalikud punktis a või punktis b osutatud tegevusaladel tegutsemiseks ja need rühmad nõuavad, et liikmed hüvitavad üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest;

[…]“

## II. Kohtueelne menetlus

11. Komisjon teatas 23. novembri 2009. aasta märgukirjaga Saksamaa Liitvabariigile, et ta kahtleb, kas käibemaksudirektiiviga on kooskõlas Saksa õigusnormid, mis käsitlevad käibemaksuvabastust teenuste puhul, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad (edaspidi „SIR“), et osutada oma liikmetele selle tegevuse teostamiseks otseselt vajalikke teenuseid.

12. Komisjon märkis selles kirjas, et Saksa õiguses (käesoleval juhul UStG § 4 punkt 14 alapunkt d) on eespool nimetatud maksuvabastus ette nähtud ainult nende SIRide teenuste jaoks, mille liikmed tegutsevad tervishoiuvaldkonna tegevus- või kutsealadel (nimelt UStG § 4 punkti 14 alapunktides a ja b osutatud tegevusalad), kuigi käibemaksudirektiivis ei piirdu kõnealune maksuvabastus teatud kindlate kutsekategooriarühmadega, vaid on ette nähtud kõikide SIRide jaoks, kui need isikud on selle tegevuse osas käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata. Seepärast leidis komisjon, et Saksa käibemaksuõigus ei vasta käibemaksudirektiivi eesmärkidele.

13. Saksamaa Liitvabariik vastas märgukirjale 22. märtsi 2010 kirjaga. Ta kinnitas selles, et Saksa õigusnormiga on tõepoolest SIRide teenused käibemaksust vabastatud ainult meditsiinitöötajate või parameedikute ning haiglate või samalaadsete rühmade puhul. Ta rõhutas, et see piirang on põhjendatud asjaoluga, et riigi seadusandja kohus on kontrollida, millistele kutsekategooriatele saab kõnealust maksuvabastust anda nii, et see ei moonutaks konkurentsi. Nii on tema sõnul Saksa seadusandja pärast kontrollimist asunud seisukohale, et kõnealune maksuvabastus on õigustatud ainult tervishoiusektoris.

14. 7. aprillil 2011 saatis komisjon Saksamaa valitsusele põhjendatud arvamuse. Komisjon väljendas selles kahtlust seoses Saksamaa Liitvabariigi põhiseisukohaga, et konkurentsimoonutuste vältimiseks saab kõnealust maksuvabastust võimaldada ainult tervishoiukutsealadele. Komisjoni hinnangul näitab liidu seadusandlik menetlus, et käibemaksudirektiiviga püütakse just nimelt laiendada maksuvabastust rühmadele, kuhu kuuluvad teised isikute kategooriad. Komisjon tõi lisaks välja, et Saksa kohtud on korduvalt pidanud laiendama kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisala muudele kutsekategooriatele peale Saksa käibemaksuõiguses loetletud kategooriate.

15. Komisjon märkis samuti, et talle jääb arusaamatuks, milles näeb Saksa seadusandja püsivaid konkurentsimoonutusi, kui ta pidi lisaks juba maksuvabadele tervishoiukutsealadele andma kõnealuse maksuvabastuse kõikidele Saksa majandussektoritele. Ta leidis, et Saksa seadusandja ei pea hindama konkurentsimoonutusi üldistest kaalutlustest lähtuvalt ja et – vastupidi – kõnealuse maksuvabastuse andmisest tuleb keelduda üksnes juhul, kui on reaalne oht, et see võib iseenesest põhjustada kohe või tulevikus konkurentsimoonutusi.

16. Saksamaa Liitvabariik vastas põhjendatud arvamusele 6. juuni 2011. aasta kirjaga. Ta rõhutas selles esiteks kõnealust maksuvabastust käsitleva sätte asukohta käibemaksudirektiivi ülesehituses, nimelt peatükis, mis käsitleb maksuvabastusi teatavate tegevuste puhul avalikes huvides. Ta järeldas sellest, et seda maksuvabastust ei saa laiendada kõikidele majanduselu tegevusaladele.

17. Teiseks märkis Saksamaa Liitvabariik, et ta võttis oma riigisisesesse õigusse ülevõtmisel just nimelt arvesse konkurentsimoonutuste keeldu (mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f), piirates maksuvabastuse sätte kohaldamist ainult teatavate tervishoiusektori kutsekategooriatega, ning et teiste sektorite puhul on põhimõtteliselt karta konkurentsi moonutamist.

18. Kolmandaks märkis ta, et ei näe, milline kutsekategooria jääb Saksa õiguse kohaselt kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisalast vääralt välja.

19. Saksamaa Liitvabariik jättis seega rahuldamata talle komisjoni esitatud nõude võtta kõik vajalikud meetmed põhjendatud arvamuses esitatud nõudmiste täitmiseks.

20. Kuna Saksa käibemaksuõiguses piirdub käibemaksuvabastus jätkuvalt ainult nende SIRidega, kes tegutsevad tervishoiuvaldkonnas, teatas komisjon kavatsusest pöörduda Euroopa Kohtusse, mida ta tegi 20. novembril 2015.

## III. Menetlus Euroopa Kohtus

21. Komisjon ja Saksamaa Liitvabariik kuulati ära 15. veebruari 2017. aasta kohtuistungil.

## IV. Õiguslik hinnang

### A. Poolte argumentide kokkuvõte

#### *1. Komisjon*

22. Komisjoni hinnangul piirab Saksamaa Liitvabariik käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f „teenus[tele], mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks“ ette nähtud käibemaksuvabastust nii, et seda antakse ainult teatud kindlatele kutsekategooriatele. Maksuvabastus Saksa käibemaksuõiguse tähenduses on ette nähtud ainult rühmadele, mille liikmed on kas arstid või töötavad parameedikuna või siis töötavad haiglate ja arstiabi sektoris.

23. Komisjon väidab, et see on vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f. Niisugune käibemaksuvabastuse piiramine ainult teatavate kutserühmadega ei ole põhjendatud selle artikli sõnastuse, eesmärgi ega kujunemisloo põhjal. Maksuvabastust tuleb vastupidi anda kõikide kutsekategooriate SIRidele, kui nende liikmed töötavad maksuvabadel tegevusaladel.

24. Saksa käibemaksuõigusega ette nähtud piirang ei ole tema sõnul õigustatud ka võimaliku üleüldise konkurentsi moonutamise tõttu. Seda, kas maksuvabastuse kohaldamine tekitab võimalikku konkurentsimoonutust, saaks ja tuleks hinnata ainult konkreetse juhtumi asjaolude seisukohast. Tema sõnul ei ole võimalik tuvastada üleüldiselt, et teatud kindlate kutsekategooriate teenuste osutamine moonutab konkurentsi.

25. Pealegi tuleneb see, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f osutatud maksuvabastus nõuab faktiliste ja individuaalsete asjaolude kontrollimist, ka UStG § 4 2009. aasta muudatuse ajal, mis andis selle õigusnormi kõnealuse redaktsiooni, koostatud Bundesministerium der Finanzeni kirja[5] punktist 77.

#### *2. Saksamaa Liitvabariik*

##### *a) Maksuvabastus iseenesest ja selle piirdumine tegevustega avalikes huvides*

26. Saksamaa Liitvabariik juhib kõigepealt tähelepanu sellele, et käibemaksudirektiiviga ette nähtud maksuvabastused on koondatud selle direktiivi IX jaotisesse „Maksuvabastused“ ja et see jaotis jaguneb omakorda kümneks peatükiks. Peale selle märgib ta, et kõnealune maksuvabastus kuulub käibemaksudirektiivi artiklis 132 loetletud maksuvabastusjuhtude hulka ja et see säte, mille sõnastus

5 Saksamaa Liitvabariigi rahandusministeerium. 26. juuni 2009. aasta kiri (IV B 9 – S 7170/08/10009).

on tema sõnul jäänud peaaegu samaks alates kuuenda direktiivi jõustumisest, asub direktiivi 2. peatükis „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“. Tema arvates tuleneb seega kõnealuse maksuvabastuse asukohast käibemaksudirektiivi üldises ülesehituses, et see on ette nähtud ainult teenuste jaoks, mida osutavad SIRid, mille tegevus toimub avalikes huvides.

27. Saksamaa Liitvabariik on seisukohal, et kõnealune maksuvabastus ei ole seevastu kohaldatav SIRidele, kes tegutsevad maksuvabadel tegevusaladel, mis ei kuulu 2. peatüki alla ja mis ei ole avaliku huvi teenistuses. Kui liidu seadusandja oleks soovinud, et see maksuvabastus oleks kohaldatav kõikidele maksuvabadele kutsekategooriatele ja tegevusaladele, siis oleks ta selle sätte ette näinud teises kohas, näiteks maksuvabastusi käsitleva IX jaotise 1. peatükis „Üldsätted“.

28. Nii ei saa tema arvates arvata käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f osutatud maksuvabastuse kohaldamisalasse pankade ja kindlustuste rühmi, mis on käibemaksust vabastatud selle sama direktiivi artikli 135 kohaselt.

29. Tema sõnul kinnitavad ka varasemad seadusandlikud ettepanekud ja teatised, mille komisjon on vastu võtnud käibemaksudirektiivi muutmiseks, et kõnealune maksuvabastus puudutab ainult SIRe, mis tegutsevad avalikke huve teenivatel tegevusaladel. Selliselt esitas komisjon tema sõnul 28. novembril 2007 direktiivi ettepaneku „[m]õiste „kulusid jagav rühm“ kasutusele võtmise“ kohta kindlustus- ja finantsvaldkonnas.[6] Kui kõnealune maksuvabastus oleks teenuste osutamisele selles valdkonnas juba kohaldatav, ei oleks komisjon olnud kohustatud tegema ettepanekut lisada need teenused maksuvabastuse kohaldamisalasse.

30. Peale selle möönis komisjon koos selle direktiiviettepanekuga esitatud dokumendis viitenumbriga MEMO/07/519[7] tema sõnul koguni, et „[o]lemasolevad maksuvabastusesätted, mis käsitlevad kulude jagamist, ei ole piisavalt selged ja neid ei rakendata ühetaoliselt. Selle parandamiseks sisaldab ettepanek käibemaksuvabastust, mis on ette nähtud spetsiaalselt tööstussektori jaoks ja on kohaldatav kulude jagamise mehhanismidele, sealhulgas piiriülestele mehhanismidele. See muudatus võimaldab ettevõtjatel teha oma tehinguid ühiselt rühma raames ja jagada kulud selle rühma liikmete vahel, tekitamata uut koormust käibemaksu näol, mida ei saa tagasi.“ [Siin ja edaspidi on viidatud teatist osundatud mitteametlikus tõlkes.]

31. Saksamaa Liitvabariik nimetab ka komisjoni teatist nõukogule ja Euroopa Parlamendile [käibemaksu]direktiivi […] artikliga 11 ette nähtud võimaluse kohta kehtestada käibemaksugrupp [KOM(2009) 325 lõplik]. Tema sõnul kinnitab komisjon selles teatises, et „käesolevas teatises ei osutata kulude jagamise kokkuleppe mõistele, mida käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohaselt käsitatakse praegu kohustusliku vabastuse andmisena avalikkuse huvides teostatavate teatavate tegevuste puhul, kusjuures üks uus selline tegevus kehtestati komisjoni hiljutise ettepanekuga kindlustus- ja finantsteenuste käsitluse kohta.“

32. Saksamaa Liitvabariik järeldab sellest, et komisjoni käsituses on kõnealune maksuvabastus kohaldatav ainult tegevusele, mis on avalikes huvides. Peale selle leiab ta, et tegu on nimelt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktides b–e nimetatud tegevusaladega, mis eelnevad punktis f ette nähtud maksuvabastusele ja puudutavad tervishoiusektorit. Sellega seoses tuletab ta meelde, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste eesmärk anda käibemaksuvabastus üksnes tegevusaladele, mis on selles osas loetletud ja üksikasjalikult kirjeldatud (kohtuotsus, 10.6.2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika), ja et nende maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada täht-tähelt (kohtuotsus, 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 34).

6 Nõukogu ettepanek võtta vastu direktiiv, millega muudetakse kindlustus- ja finantsteenuste käsitlust direktiivis 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi COM(2007) 747 lõplik, 28. november 2007.

7 http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-07-519_en.htm?locale=en.

33. Saksamaa Liitvabariik lisab, et tema põhiseisukohta, et kõnealune maksuvabastus puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 punktides b–e nimetatud tegevusalasid, kinnitab täpne sõnastus, mille on Euroopa Kohus valinud, et selgitada selle maksuvabastuse eesmärki, mis on nimelt „[hoida] 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“ (kohtuotsus, 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 37).

34. Selles suhtes juhib Saksamaa Liitvabariik tähelepanu, et Euroopa Kohus nimetab sõnaselgelt „kutsealal tegutsevaid isikuid“ ja et käibemaksudirektiivis kasutatakse terminit „kutseala“ vaid mõnel korral, mis on valdavalt seotud meditsiini kutsealadega avalike huvide teenistuses. See eeldab tema arvates, et kui Euroopa Kohus kirjeldas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f eesmärki, siis pidas ta silmas üksnes „kutsealal tegutsevate isikute“ rühma, kes tegutsevad meditsiini kutsealadel avalike huvide teenistuses.

35. Saksamaa Liitvabariigi sõnul toetab tema seisukohta käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kujunemislugu. Selle kohta märgib ta, et ühes komisjoni ettepanekus kuuenda direktiivi kohta [8] oli maksuvabastus SIRidele juba ette nähtud [peatükis] „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“ ja kohaldatav „teenustele, mida osutavad sõltumatud meditsiinitöötajate või parameedikute rühmad oma liikmetele, nende maksuvaba tegevuse tarvis“.

36. Tulles tagasi kuuenda direktiivi esimese redaktsiooni juurde, toob Saksamaa Liitvabariik välja, et artikli 28 lõike 3 punkti a koostoimes E lisa punktiga 3 eesmärk oli seejärel tagada, et teenustele, mida osutavad meditsiinitöötajatest või parameedikutest SIRid, oleks artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastus vahetult kohaldatav, samas kui liikmesriigid võisid analoogseid teenuseid, mida osutavad muud SIRid, edasi maksustada kuni 31. detsembrini 1989.

37. Saksamaa Liitvabariigi sõnul ei olnud kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktis a ette nähtud üleminekusäte mõeldud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohaldamisala kitsendamiseks või laiendamiseks. Muude SIRide maksustamise õiguse kaotamine alates 1. jaanuarist 1990 ei tähendanud seega paradigma muutust käibe maksustamisel. Selle kaotamise eesmärk oli pigem, nagu nähtub tema sõnul kaheksateistkümnenda direktiivi 89/465 põhjendustest, kaotada teatavad puhtpraktilist laadi raskused väljapool käibemaksusüsteemi ennast, nimelt käibemaksust laekuvate omavahendite arvutamise osas.

38. Saksamaa Liitvabariik juhib tähelepanu, et ka kuuendalt direktiivilt käibemaksudirektiivile üleminekust ei ole võimalik tuletada näitajaid, mis võimaldaksid toetada komisjoni põhiseisukohta, et luba piirduda kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisel ainult meditsiinitöötajate või parameedikute SIRidega, on kaotatud. Direktiivi vahetusega ei kaasnenud tema arvates selles osas mingit sisulist muutust, nagu see tema väitel tuleneb käibemaksudirektiivi põhjendusest 3.

39. Lõpuks tuletab Saksamaa Liitvabariik meelde, et käibemaksudirektiivis ette nähtud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud terminite tõlgendamine peab olema kooskõlas maksuvabastuste eesmärkidega ja vastama neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetele, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa (kohtuotsus, 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 35).

8 Komisjoni ettepanek võtta vastu nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, KOM(73) 950 lõplik, 20. juuni 1973 (Euroopa Ühenduste Teataja, lisa 11/73, lk 13).

40. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on kõnealuse maksuvabastuse eesmärk hoida 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 (kohtuotsus, 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 37).

41. Ent vastupidi komisjoni väidetule tuleb juhul, kui maksuvabastus ei ole kohaldatav, käibemaksu ikkagi tasuda SIRil endal, mitte tema liikmetel. SIR peaks suurendama oma teenuste hinda käibemaksusumma võrra ja esitama selle arvetel oma liikmetele. Kulutegur ei oleks seega mitte rühma osutatav teenus, vaid hinnas sisalduv käibemaks.

42. Saksamaa Liitvabariigi hinnangul on komisjoni argument käibemaksu neutraalsuse kohta tulemusetu. Ta tuletab meelde, et neutraalse maksustamise põhimõtte (kohtuotsus, 15.11.2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punktid 46 ja 47) järgi ei pea käibemaks olema ettevõtjale koormuseks, tingimusel et ta kasutab ostutehinguid, mille pealt ta on käibemaksu tasunud, oma enda maksustatavate tehingute tarbeks. Maksuvabastuse kohaldamise korral teenustele, mida osutab rühm oma liikmetele, liigub probleem, et ostutehingute pealt tasutud käibemaksu ei saa maha arvata, ainult tagasi eelnevasse etappi, kuna SIRil ei oleks seejärel õigust ostutehingute pealt tasutud maksu maha arvata. Ahelas esinev kulutegur seega säilib.

43. Saksamaa Liitvabariigi hinnangul seisneb kõnealuse maksuvabastuse tegelik eelis võimaluses jätta maksustamata tõeline väärtuse loomine SIRi poolt oma liikmetele teenuse osutamise või liikmetest moodustatud „ostugrupina“ allahindluste ja hinnasoodustuste saamise etapis. Poliitilistel põhjustel peaksid niisugused eelised olema lubatud just nendele isikutele, kes tegutsevad tegevusaladel, mis on avalikes huvides. Selle eesmärgi seisukohast ei saaks pankade ja kindlustuste rühmad kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisalasse kuuluda, kuna nad ei tegutse tegevusaladel, mis on avalikes huvides.

44. Arvesse tuleks võtta ka seda, et finantsteenuste maksuvabastus oli mõeldud puhttehnilise maksuvabastusena, mis ei ole põhjendatud maksupoliitika seisukohast ja mis kehtestati nimelt raskuste tõttu seoses maksustatava väärtuse ja mahaarvatava käibemaksu suuruse kindlaksmääramisega (kohtuotsus, 22.10.2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punkt 36). Pankade ja kindlustuste rühma poolt tema liikmetele osutatavate teenuste maksustava väärtuse kindlaksmääramisel ei ole aga mingeid raskusi.

### *b) Võimalus, et maksuvabastus tekitab konkurentsimoonutusi*

45. Teiseks väidab Saksamaa Liitvabariik, et Saksamaal hindas Saksa seadusandja põhjendatult tingimust, et kõnealune maksuvabastus ei või tekitada konkurentsimoonutusi. Ta vaidleb vastu komisjoni argumentidele, mille kohaselt ei ole mõeldav tuvastada üleüldiselt konkurentsi moonutamine teatud kindlate kutsekategooriate osutatavate teenuste puhul.

46. Kõigepealt, kuna direktiiv on siduv üksnes saavutatava tulemuse seisukohalt, juhib Saksamaa Liitvabariik tähelepanu sellele, et Saksa seadusandjal oli lubatud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f seatud eesmärgi saavutamiseks valida see õigusliku reguleerimise vorm ja direktiivi ülevõtmiseks ka ise hinnata konkurentsi moonutamise riski.

47. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on just seadusandlikul teel ülevõtmine ülevõtmisviis, milles võetakse kõige paremini arvesse õiguse loomise põhimõtet ennast ja see on üldjuhul sobiv ülevõtmisviis. Seevastu lihtsalt halduspraktikat, mis on oma olemuselt muudetav haldusasutuse suva järgi ja mida ei ole piisavalt avalikustatud, ei saa pidada ELTLst tulenevate kohustuste nõuetekohaseks täitmiseks (kohtuotsus, 8.7.1999, komisjon *vs.* Belgia, C-203/98, EU:C:1999:380, punkt 14).

48. Saksamaa Liitvabariik on seisukohal, et komisjon nõuab lõppkokkuvõttes, et kehtestataks niisugune õigusakt, mis jätab pädevatele maksuasutustele peaaegu samasuguse kaalutlusruumi, nagu neil oleks siis, kui õigusliku aluse puudumisel jäetaks nende otsustada võtta käibemaksudirektiiv üle halduspraktikaga. Tingimus, et konkurentsimoonutusi ei esine, ei ole siiski sisu poolest piisavalt täpne ega tingimusteta, vaid seda tuleb liikmesriigi tasandil täpsustada selleks, et saaks kindlaks määrata, kas maksuvabastus on konkreetsel juhul kohaldatav (kohtuotsus, 26.6.2003, komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-233/00, EU:C:2003:371, punkt 76).

49. Ainuüksi asjaolu, et Saksa seadusandja ei võta käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f ette nähtud maksuvabastust üle täht-tähelt, ei ole tema arvates pealegi Euroopa Kohtu kohtupraktikaga vastuolus. Põhimõtteliselt ei ole tingimata vaja direktiivi sätete sõnasõnalist kordamist, tingimusel et tagatakse tegelikult direktiivi täielik kohaldamine piisavalt selgelt ja täpselt (kohtuotsused, 7.1.2004, komisjon *vs.* Hispaania, C-58/02, EU:C:2004:9, punkt 26; 20.10.2005, komisjon *vs.* Ühendkuningriik, C-6/04, EU:C:2005:626, punkt 21 ja 6.4.2006, komisjon *vs.* Austria, C-428/04, EU:C:2006:238, punkt 99).

50. Seejärel väidab Saksamaa Liitvabariik, et vastupidi komisjoni väidetule võib liikmesriigi seadusandja võtta kasutusele teatavates kutsekategooriates esineva konkurentsimoonutuste riski hindamise kategooriate kaupa ja et see hindamine on õiguspärane ka siis, kui seadusandja jätab juba eelnevalt teatavad kutsekategooriad välja.

51. Selles suhtes tuletab Saksamaa Liitvabariik meelde, et Euroopa Kohus järeldas, et liikmesriigid ei ole kohustatud võtma oma siseriiklikusse õigusesse täht-tähelt üle tingimust konkurentsimoonutuste puudumise kohta, mis on esitatud kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teises lõigus – see säte on nüüdseks asendatud käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 teise lõiguga – ega täpsustama, mis piirsummani maksukohustust ei kohaldata (kohtuotsus, 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino jt, 231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, punkt 23). Tema sõnul on koguni õiguspärane, et liikmesriigi seaduse järgi määrab rahandusminister konkreetselt kindlaks, millistel tegevusaladel kaasneb konkurentsimoonutusi (kohtuotsus, 14.12.2000, Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, punktid 32–35).

52. Seevastu konkurentsimoonutuste puudumise tingimuse sõnasõnaline kordamine liikmesriigi seaduses nagu ka konkurentsimoonutuste hindamine iga konkreetse juhtumi asjaolude seisukohast kahjustaks lubamatult õiguslikku selgust ja õiguskindlust.

53. Seda kinnitab ka asjaolu, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei tohi maksuvabastust lubada, kohe kui on reaalne oht, et „maksuvabastus ise võib kohe või tulevikus põhjustada konkurentsi moonutamist“ (kohtuotsus, 20.11.2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, punkt 64). Selle tingimuse kontrollimine eeldab tema sõnul seega nii praeguse kui ka tulevikus kujuneda võiva konkurentsiolukorra hindamist, mida saab teha ainult keerukate majandusanalüüside põhjal iga tegevusvaldkonna kohta. Kohaliku tasandi pädevate maksuasutuste jaoks oleks niisugust keerukate majanduslike asjaolude analüüsi igal konkreetsel juhul lihtsalt võimatu teha. Peale selle ei oleks vastuvõetav, et SIR ja selle liikmed ei saaks iga tulevase tehingu puhul vajaliku kindlusega ette teada, kas kõnealune teenuste osutamine on või ei ole käibemaksust vabastatud.

54. Ka käibemaksudirektiivi artikli 13 lõige 1 näitab tema arvates, et seadusandja võib kindlaks määrata, millised tegevusvaldkonnad on konkurentsi seisukohast asjassepuutuvad. Liidu seadusandja koostas selle direktiivi I lisas nende tegevusalade loetelu, mille puhul on põhimõtteliselt võimalik eeldada, et esineb konkurentsimoonutusi. Nimetatud artikli 13 lõike 1 kohta on Euroopa Kohus otsustanud, et riikide tasandil võib esineda muid I lisas loetlemata tegevusalasid, mille nimekiri võib liikmesriigiti või majandussektorite kaupa erineda (kohtuotsus, 16.9.2008, Isle of Wight Council jt,

C-288/07, EU:C:2008:505, punktid 35 ja 36). See kohtupraktika näitab tema arvates selgelt, et konkurentsimoonutusi võib hinnata seadusandlikul tasemel. Saksamaa Liitvabariigi sõnul peab see seda enam kehtima siseriikliku õiguseakti kohta, milles on loetletud teatavad tegevusalad, millel ei ole liikmesriigi turul konkurentsimoonutusi karta.

55. Saksamaa Liitvabariik lisab, et tingimuse, et kõnealune maksuvabastus ei tohi tekitada konkurentsimoonutusi, eesmärk on piirata maksuvabastuse kohaldamisala. Sellega püütakse seega taaskehtestada kogu majandustegevuse maksustamise üldreegel ja järelikult ei saa seda tõlgendada kitsalt (kohtuotsus, 16.9.2008, Isle of Wight Council jt, C-288/07, EU:C:2008:505, punktid 72 ja 73).

56. Lõpuks väidab Saksamaa Liitvabariik, et komisjon ei tõendanud, et maksuvabastusega teenustega, mida SIRid osutavad oma liikmetele, ei kaasne konkurentsimoonutusi muudes valdkondades kui UStG-s silmas peetud tervishoiu kutsealad.

57. Ent ELTL artikli 258 alusel esitatud hagi raames peab komisjon väidetavat kohustuste rikkumist tõendama ja esitama Euroopa Kohtule vajalikud tõendid, mis võimaldavad seda rikkumist tuvastada, ilma et komisjon võiks seejuures tugineda lihtsalt oletustele (kohtuotsus, 6.4.2006, komisjon *vs.* Austria, C-428/04, EU:C:2006:238, punkt 98 ja seal viidatud kohtupraktika). Komisjon ei ole tema arvates esitanud tõendeid või näitajaid selle kohta, et kategooria kaupa kohaldatav õigusakt on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud konkurentsimoonutuste puudumise tingimuse ülevõtmiseks ebasobiv.

58. Saksamaa Liitvabariik on seisukohal, et selleks, et tõendada, et niisugune ülevõtmismeetod on ebasobiv, oleks komisjon pidanud konkreetsete faktide põhjal näitama, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f õiguspärane ülevõtmine on ainult konkurentsimoonutuste puudumise tingimuse sõnasõnaline kordamine õigusaktis koos otsuse täieliku delegeerimisega pädevatele maksuasutustele. Komisjon ei ole aga niisugust üldist tõendit esitanud.

59. Esiteks ei tulene vastupidi komisjoni väidetule Bundesministerium der Finanzeni kirja (vt käesoleva ettepaneku punkt 25) punktist 77, et Saksamaa Liitvabariik ise kahtleb oma valitud ülevõtmismeetodi sobivuses.

60. Asjaolu, et teisi kutseharusid ei ole UStG-s nimetatud, tähendab tema sõnul, et nende teiste harude puhul on kõikidel juhtudel konkurentsimoonutuste oht. Asjaolu, et tervishoiusektorit on nimetatud, ei tähenda, et selles sektoris ei võiks kunagi tekkida konkurentsimoonutusi. Selle kirja punktis 77 on pigem näitena täpsustatud konkreetsed arstikabinettide teenused, mis tuleks käibemaksust vabastada, kuna nendega osutatakse UStG § 4 punkti 14 alapunktides a või b osutatud tegevusaladel tegutsemiseks otseselt vajalikke teenuseid. Tegu on, nagu nähtub selle kirja punktist 72, meditsiiniruumide, -seadmete ja -tehnika käsutusse andmisega nagu ka laboratoorsete analüüside, röntgeni ja muude meditsiinivaldkonna tehniliste teenuste osutamisega.

61. Kui aga rühm võtaks enda peale oma liikmete raamatupidamise, õigusnõustamise või ravihüvitiste kassa teenused, oleksid need sel juhul kirja punkti 73 kohaselt teenused, mis on maksuvabade raviteenustega vaid kaudselt seotud ja mis järelikult ei ole käibemaksust vabastatud. Nimetatud kirja punktis 77 on tema sõnul täpsustatud, et neid teenuseid osutatakse pealegi konkureerides teiste ettevõtjatega, nii et on karta ka konkurentsimoonutusi, mis tuleks käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohaselt välistada.

62. Liitvabariigi rahandusministeeriumi kiri annab tema sõnul seega vaid viited UStG igal konkreetsel juhul käibemaksudirektiivi artikli 4 punkti 14 alapunktiga d kooskõlaliseks kohaldamiseks UStG § 4 punkti 14 alapunktis d nimetatud tegevusalade suhtes. See siiski ei laienda või vähenda mingil juhul maksuvabastuse saajate ringi ega sea küsimärgi alla seadusandlikku käsitlusviisi iseenesest.

63. Teiseks ei saa ka komisjoni hagi punktis 29 nimetatud liikmesriigi kohtute otsustest järeldada, et Saksa seadusandja valitud ülevõtmismeetod ei ole kõnealuse maksuvabastuse ülevõtmiseks sobiv. Selle kohta märgib Saksamaa Liitvabariik, et Saksa kohtud oleksid võinud esitada või oleksid juba pidanud esitama Euroopa Kohtule käesoleva kohtuasja küsimustega analoogseid eelotsuse küsimusi, kuid nad ei ole seda teinud. Euroopa Kohtu sõnaselge otsuseta ei ole tema arvates võimalik järeldada lihtsalt asjaolust, et liikmesriigi kohus ei ole Euroopa Kohtule eelotsuse küsimust esitanud, et see kohus on tõlgendanud liidu õigusnormi õigesti.

64. Kolmandaks ei anna Bundesrati (liidunõukogu, Saksamaa) arvamus finantsturgude stabiliseerimist arendava seaduse eelnõu (Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung) kohta, millele komisjon viitab, ühtegi tõendit, mis võiks tõendada, et UStG § 4 punkti 14 alapunkti d puhul valitud ülevõtmismeetod ei ole piisavalt sobiv. Peale selle lükkasid tema sõnul teised seadusandlikud organid selle ettepaneku tagasi. Saksamaa Liitvabariik väidab seega, et seda ettepanekut, millest kunagi seadust ei saanud, ei tohi esitada tõendina, millega tõendada, et pangandus- ja kindlustussektoris ei ole igal juhul mingit konkurentsimoonutust karta.

65. Komisjon ei võta Bundesministerium der Finanzeni kirja punktile 77 viidates (vt käesoleva ettepaneku punkt 25) tema arvates arvesse, et asjaolu, et UStG-s on maksuvabastus ette nähtud ainult teatavatele tervishoiusektori kutsekategooriatele, ei tähenda, et Saksa seadusandja hinnangul on selle sektori kõikidel tegevusaladel konkurentsimoonutused välistatud. Nii oli nimetatud kirjas rõhutatud, et konkurentsimoonutuste puudumise tingimust tuleb põhjalikult analüüsida nende SIRide konkreetsete tegevusalade seisukohast, kellele kohaldatakse UStG § 4 punkti 14 alapunkti d alusel sooduskorda, ja kiri sisaldas sellekohaseid täpsustusi. Saksamaa Liitvabariigi hinnangul ei ole sellest võimalik järeldada *a contrario*, et liikmesriigi maksuasutused võivad kontrollida käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f kõigi majandussektorite suhtes ette nähtud konkurentsimuutuste puudumise tingimust igal üksikjuhul eraldi ja et niisugune kontrollimine on juriidiliselt kohustuslik.

66. Peale selle ei ole komisjon tema sõnul esitanud piisavaid viiteid, mis näitaksid, et analüüs, mille Saksa seadusandja tegi konkurentsimuutuste puudumise tingimuse kohta UStG artikli 4 punkti 14 alapunktis d osutatud kutsekategooriate suhtes, on ebatäpne.

67. Saksa kohtute otsuste kohta, millele komisjon viitab, märgib Saksamaa Liitvabariik, et Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) ei ole käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f ette nähtud maksuvabastuse vahetult kohaldamise üle lõplikult otsustanud ega ei ole ka otsustanud konkurentsimoonutuste küsimuse üle seoses kohtuvaidlustega, mida ta on menetlenud. Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kohtuotsustest ei saa seega järeldada, et maksuvabastuse laiendamise korral teistele kutsesektoritele ei ole mingit konkurentsimoonutuste ohtu.

## B. Õiguslik analüüs

68. Täpsustan kõigepealt, et komisjoni hagi on esitatud ainult piirangu vastu, mille seab Saksamaa Liitvabariik käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f ette nähtud käibemaksuvabastusele. Nimelt antakse Saksa ülevõtmisõigusnormi järgi, mis on sätestatud UStG §-s 4, maksuvabastust ainult rühmadele, mille liikmed on kas arstid või töötavad parameedikuna või siis töötavad haiglate ja arstiabi sektoris.

69. Komisjoni põhiseisukoha tagasilükkamiseks tuleks analüüsida Saksamaa Liitvabariigi esitatud kahte argumentide kategooriat: i) mis seondub käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f isikulise kohaldamisalaga, ja ii) mis seondub selles artiklis ette nähtud tingimusega, et ei või esineda konkurentsimoonutusi.

### *1. Esimene Saksamaa argumentide kategooria: käibemaksudirektiiv artikli 132 lõike 1 punkti f isikuline kohaldamisala*

70. Komisjoni põhimõtteline seisukoht on, et kõnealune Saksa õigusakt ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f, kuna selle õigusnormi isikuline kohaldamisala ei piirdu ainult teatavate kindlaksmääratud kutsekategooriatega ja see õigusnorm on seega kohaldatav ka teistele sektoritele peale tervishoiusektori, piirdumata ainult tegevustega, mis on avalikes huvides, ja eelkõige pangandus- ja kindlustussektorile. Teise võimalusena väidab komisjon, et isegi kui nimetatud õigusnorm hõlmaks üksnes SIRe, kes tegutsevad avalikes huvides, ei piirduks selle isikuline kohaldamisala ikkagi SIRidega, mille liikmed tegutsevad kutsealadel tervishoiusektoris. Saksamaa Liitvabariik vaidlustab nii käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f laia tõlgenduse kui ka kitsama tõlgenduse, mida pooldab komisjon.

71. Saksamaa Liitvabariik väidab kostja vastuses, et nii käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f sõnastusest ja asukohast kui ka selle kujunemisloost ja eesmärkidest tuleneb, et kõnealuse maksuvabastuse isikuline kohaldamisala *piirdub ainult SIR-idega, kes tegutsevad tervishoiusektoris või vähemasti teostavad teatavaid tegevusi avalikes huvides* (millest jäävad välja näiteks pangad ja kindlustused).

#### *a) Süstemaatiline analüüs*

72. Mulle näib kohane tulla siinkohal tagasi selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis f kasutatud mõiste „rühm“ enda juurde.

73. Direktiivis peetakse silmas maksukohustust jagavaid rühmi, kuna rühmal ei ole tingimata juriidilise isiku õigussubjektsust ja see võidakse luua lihtsalt lepingulise kokkuleppe tulemusel.

74. Seda tehnikat tuleb muide vaadelda rööbiti käibemaksudirektiivi artikliga 11, mis võimaldab liikmesriikidel käsitada *ühe maksukohustuslasena* „oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud“ [9].

75. Seda käibemaksugruppide tehnikat ei ole rakendanud kõik riigid ega ka mitte Prantsusmaa, küll aga Saksamaa, [10] kus käibemaksugrupid on laialdaselt kasutusel, mis vähendab komisjoni vaidlustatud õigusakti õigusmõjusid.

76. Prantsusmaal [11] seletati artikliga 11 antud võimaluse kasutamata jätmist asjaoluga, et maksukohustust jagavate rühmade kasutusele võtmine võimaldas saavutada sama tulemuse mis käibemaksugruppide kasutusele võtmine, nimelt jätta rühma liikmete vahelised tehingud käibemaksuga maksustamata, selle eelisega, et maksukohustust jagavate rühmade ulatusala võib olla suurem kui

9 Vt selle kohta muu hulgas Bouchard, J.-C., *TVA et groupement de moyens de fait*, Revue de droit fiscal, nr 7-8, 14.2.2013, lk 150 jj, De Duve, B., *Unité fiscale et association de frais: le régime de la TVA*, Revue pratique des sociétés, 110. aasta (2011), 1. kvartal, lk 5-26; Lhote, L. ja Warscotte, Q., *Carnet de route au cœur des fictions TVA: entre l'unité TVA et le GAP*, teoses „TVA, taxer, déduire, exonérer et punir“, 2015, lk 263-282; Swinkels, J., *The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects*, International VAT Monitor, jaanuar/veebruar 2010, IBFD, lk 36-42; Swinkels, J., *The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations*, International VAT Monitor, jaanuar/veebruar 2008, IBFD, lk 13-21; Bernaerts, Y., *Unité et groupement autonome de personnes – Des instruments performants et/ou controversés?*, Journal de droit fiscal, juuli-august 2007, lk 193-240; Parolini, A., *European VAT and Groups of Companies*, teoses „Maisto, G. (kirj), International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, EC and International Tax Law Series“, 4. kd, IBFD, 2008, lk 120.Amand, Ch., *VAT on financial services: the unanswered questions*, ERA Forum (2008) 9:357-376, lk 373; ja Libert, F., *Les associations de frais – Aspects TVA*, R.G.F., 10.10.1997, lk 304 jj.

10 Käibemaksugruppide korda on rakendatud 16 liikmesriigis: Austria, Belgia, Tšehhi Vabariik, Küpros, Taani, Eesti, Soome, Saksamaa, Ungari, Iirimaa, Madalmaad, Rumeenia, Slovakkia, Hispaania, Rootsi ja Ühendkuningriik. Vt van Norden, G.-J., *State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case*, EC Tax Review, 2016/4, lk 211. Bouchard, J.-C., op. cit., räägib 17 liikmesriigist, kes on seda korda rakendanud.

11 Prantsusmaal on CGI artikliga 261 B üle võetud rühmasisene käibemaksuvabastuse mehhanism. Vt Revue de droit fiscal, number 45, 6. november 2014, LexisNexis, lk 28.

käibemaksugrupil. Nende mõlema tehnika õigusmõju on siiski sama, sest käibemaksugrupis grupisiseseid tehinguid ei ole, need ei ole käibemaksuga maksustatavad ja nii on see ka maksukohustust jagavas rühmas. Nimelt „[a]lthough the solutions offered by the cost sharing association [under Article 132(1)(f) of the VAT Directive] and VAT grouping [under its Article 11] are different, their results are effectively the same" „[k]uigi [käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohane] maksukohustust jagav rühm ja [selle direktiivi artikli 11 kohane] käibemaksukohustuslaste rühm pakuvad eri lahendusi, on nende tagajärjed tegelikult samad]."[12].

77. Lisaks ja *vice versa* Ühendkuningriigis seletati käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f üle võtmata jätmist asjaoluga, et samu eesmärke saavad saavutada käibemaksugrupid (kuigi üks kohus Ühendkuningriigis otsustas, et nimetatud artikkel on ikkagi vahetult kohaldatav[13]).

78. Nagu käibemaksugrupp on rühm käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses seega käibemaksu seisukohast läbipaistev. Ta ei osale ostja ega müüja ega vahendajana ega tegutse seega oma liikmete suhtes teenustes, mida ta neile osutab maksukohustuslase kui sellisena.

79. Tegelikult ei oleks direktiivis pidanud olema juttu SIRide osutatavate teenuste maksuvabastusest, vaid oleks pidanud jätma tehingud käibemaksu kohaldamisalast välja.

80. Nimelt on see, et rühm kannab kulusid ja kannab samamoodi enda kulusid edasi oma liikmetele, omamoodi rühmasisesed kulud. Sellel ei ole hinda. Seega ei toimu teenuste osutamist tasu eest, riski võtmist hinna kaudu, vaid lihtsalt vahendite käsutusse andmine kulude jagamisega liikmete vahel vastavalt sellele, kuidas igaüks neid kasutab. Need on teatud mõttes sellise ühisbüroo toimingud, kes toimib sisese täitevorganina rühma teenistuses, ettevõtte haldusmehhanismina, täitevorganina, kuid mitte ettevõtja kui sellisena, igal juhul nende ühiste vahendite kasutamise tehingute jaoks, mis on rühmasisesed.

81. See iseloomustus viitab 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsuse EDM punktis 88 (C-77/01, EU:C:2004:243)[14] nagu ka Prantsusmaa Conseil d'État' (kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 6. veebruari 1984. aasta kohtuotsuse põhjendusele kohtuasjas Société d'analyses financière et économique,[15] milles oli märgitud: „arvestades, et kui mitu ettevõtjat usaldavad ühiste ülesannete täitmise ühele endi hulgast või kui neid ülesandeid täidab selleks spetsiaalselt loodud eraldiseisev äriühing, siis haldustava kohaselt ei ole sellele äriühingule laekuvad summad, kui need on täpne tasu teistele ettevõtjatele kauba tarnimise või teenuste osutamise eest, käibemaksuga maksustatavad tehingud".

12 „Under the former, if B is a member of a cost sharing association and A is the umbrella organi[s]ation, the services rendered by A to B are exempt from VAT and, under the latter, if A and B are members of the same VAT group, the services rendered by A to B are ignored for VAT purposes. In both cases, B is enabled to avoid non-deductible input tax, which means that, in the end, C does not have to incorporate hidden VAT in the price charged to the final consumer. It is no coincidence that Art. 13(A)(1)(f) of the Sixth Direktiivi [désormais l'article 132, paragraphe 1, sous f, de la direktiivi TVA] is called a quasi-grouping arrangement". Mais en même temps, „[i]n the absence of VAT grouping rules, the exemption for cost sharing associations is the only way for taxable persons engaged in exempt activities or non-taxable persons to reduce the VAT cost on services under Belgian law. Although their effects are the same, VAT grouping and cost sharing associations have a different scope and different target groups. Cost sharing associations are only aimed at reducing the VAT costs of services rendered to their members. Those members have in common that, in view of their activities, they have no or a limited right to deduct input VAT. VAT grouping is aimed at eliminating the financing of VAT on intra-group transactions, including supplies of goods. The members of VAT groups may have a full, limited or no right to deduct input VAT. The exemption for cost sharing associations offers a (limited) alternative to VAT grouping in Belgium to certain groups of taxable and non-taxable persons. Despite its limitations and complexities, the exemption is frequently used in practice and it is particularly effective in neutralizing the VAT cost of centrally purchased services". Vt Vyncke, K., Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium, International VAT Monitor, IBFD, 2006, lk 340 ja 346.

13 Vt VAT and Duties Tribunal, London, asjas Peterborough Diocesan Conference and Retreat House, otsus 14081, 15. ja 16. veebruar 1996.

14 „Seega ei ole tööd, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mida teevad konsortsiumi liikmed vastavalt konsortsiumilepingu tingimustele ja mis vastavad igaühele neist selles lepingus määratud osale, kaubatarne või teenuste osutamine „tasu eest" kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses ega järelikult selle direktiivi alusel maksustatav tehing. Asjaolu, et neid töid teeb konsortsiumi liige, kes seda juhib, ei ole sellisel juhul asjassepuutuv" [mitteametlik tõlge].

15 Conseil d'État (Riiginõukogu), 7/9 SSR, 6.2.1984, 37882, avaldatud Lebon'i kogumikus.

82. Peale selle arvan, et ei ole vahet, kas SIR on või ei ole käibemaksuga maksustatav. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f ei esita SIRidele mingeid nõudeid maksukohustuse suhtes. See nõuab vaid ühte: et rühma *liikmed* tegutsevad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata tegevusaladel. [16]

83. Selle süstemaatilise analüüsi tulemusena jõuan järeldusele, et kuigi oleks õigem olnud rääkida käibemaksu kohaldamisalast väljajätmisest, ei või käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f ette nähtud maksuvabastus piirduda ainult nende SIRide tehingutega, kes tegutsevad valdkondades, mis on avalikes huvides (millest jääks välja pangandus- ja kindlustussektor), või *a fortiori* ainult tervishoiusektoris.

### *b) Teleoloogiline käsitlusviis*

84. Kõnealuse maksuvabastuse eesmärk on vabastada maksust teenused, mida osutatakse isikutele, kes ise on käibemaksuga maksustamata või sellest vabastatud. Selle maksuvabastusega püütakse seega „[hoida] 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“ [17].

85. Kõnealuse maksuvabastuse eesmärk on seega peamiselt hoida ära, et SIRi koondunud isikud peaksid maksma selle SIRi osutatavate teenuste pealt käibemaksu, mille summat nad ei saa maha arvata. [18]

86. See eesmärk õigustab seda, et kõnealust maksuvabastust kohaldataks kõikidele SIRidele, mille liikmed on oma tegevusalal maksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata, sealhulgas SIRidele pangandus- ja kindlustusvaldkonnas (kellele kohaldatakse käibemaksudirektiivi artiklis 135 ette nähtud maksuvabastust) ja mõistagi SIRidele, kes teostavad avalikes huvides muid tegevusi kui tervishoiusektori tegevused.

87. Juhin tähelepanu, et sellele maksuvabastusele on kehtestatud väga ranged tingimused, nimelt et kõnealuseid teenuseid peab osutama SIR oma liikmetele, et need liikmed peavad tegutsema käibemaksust vabastatud tegevusaladel või millel nad on käibemaksuga maksustamata; et need teenused peavad olema nende tegevuse jaoks otseselt vajalikud; et rühmad nõuavad oma liikmetelt, et nad maksaksid üksnes täpselt oma osa eest ühistes kuludes – kõike seda tingimusel, et see maksuvabastus ei tekita konkurentsimoonutusi.

88. Mis puutub Saksamaa Liitvabariigi argumentidesse käibemaksu neutraalsuse kohta, siis isegi kui need oleksid õiged, oleksid need ikkagi tulemusetud. Kuigi on õige, et kõnealune maksuvabastus ei saa tagada maksustamise neutraalsust, sest „probleem“, et käibemaksu ei saa maha arvata, üksnes „lükkub edasi“ [19], kehtiks see mõistagi nii tervishoiusektoris tegutsevate SIRide kui ka kõikide muude SIRide kohta.

16 Seda punkti vaidlustatakse. Vt kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasjad komisjon *vs.* Luksemburg, ettepanek, 6.10.2016 (C-274/15, EU:C:2016:750), DNB Banka, ettepanek, 1.3.2017 (C-326/15) ja Aviva, ettepanek, 1.3.2017 (C-605/15). Vt küsimuse kohta kas käibemaksugrupp, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 11, peab ise olema maksukohustuslane või kas seda peavad olema ainult selle liikmed, Vyncke, K., *VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations*, International VAT Monitor, juuli/august 2007, lk 255.

17 Kohtuotsus, 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 37. See kohtuasi puudutas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 alapunkti f, mis on vahepeal asendatud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f. Selle sõnastus ja asukoht mõlema direktiivi ülesehituses oli sama, ainult selle erinevusega, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f on juttu „isikutest“, mitte „kutsealal tegutsevatest isikutest“.

18 Nagu selgitas kohtujurist Mischo, püütakse selle maksuvabastusega ühtlustada konkurentsitingimusi turul, kus tegutsevad samal ajal suurettevõtjad, kes suudavad pakkuda oma teenuseid ainult oma siseressursse mobiliseerides, ja teised, väiksemad ettevõtjad, kes on samade teenuste osutamiseks sunnitud kasutama välist abi (vt tema ettepanek kohtuasjas Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562, punkt 120).

19 Kostja vastus, punktid 53 ja 54.

89. Kuidas sellega ka ei oleks, Saksamaa Liitvabariik tunnistab, et kõnealuse maksuvabastuse eesmärki arvestades hõlmab see lisaks tervishoiusektorile SIRe, kes teostavad tegevusi avalikes huvides.[20] Järelikult ei õigusta tema esitatud argumendid selle maksuvabastuse eesmärgi kohta ilmselgelt selle tõlgendamist nii, et see piirdub ainult tervishoiusektori SIRidega.

### *c) Tekstipõhine käsitlusviis*

#### *1) Kõnealuse õigusnormi kujunemislugu*

90. Kõigepealt on maksuvabastuse piiramine ainult tervishoiu SIRidega, nagu seda praktiseerib Saksamaa Liitvabariik, vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kujunemisloo endaga.

91. Komisjoni ettepanekus võtta vastu kuues direktiiv käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta[21] oli küll algul A osa artikli 14 lõike 1 punktis f ette nähtud, et käibemaksust vabastatakse ainult „teenused, mida osutavad meditsiini või parameditsiini sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende maksuvabade tegevuste tarvis“. Selle ettepaneku tulemusel võeti lõpuks vastu kuues direktiiv, mis kaldus aga ettepanekust kõrvale, sest artikli 13 A osa punktiga f ja artikli 28 lõike 3 punktiga a, nagu ka selle E lisaga oli ette nähtud üldine maksuvabastus SIRidele, olenemata sellest, mis sektoris need tegutsevad, lubades siiski liikmesriikidel oma siseriiklikusse õigusesse ülevõtmisel seda maksuvabastust piirata, ilma et nad võiksid meditsiini ja parameditsiini kutsealad selle kohaldamisalast välja jätta.

92. Selle võimaluse kaotas seadusandja alates 1. jaanuarist 1990,[22] mis tähendab, et alates sellest kuupäevast ei ole liikmesriikidel enam lubatud piirata SIRide käibemaksuvabastust ainult tervishoiukutsealadega.[23]

93. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f korrati kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f sõnastust. See viis ka rühmade maksust vabastamisele kõikide maksuvabade kutsekategooriate puhul. Alates 1990. aastast kaotatud luba piirata seda maksuvabastust ainult tervishoiu kutsealadega, 2006. aastal vastu võetud käibemaksudirektiivi uuesti sisse ei võetud. See analüüs räägib samuti selgelt vastu Saksamaa Liitvabariigi põhiseisukohale, et tal on lubatud piirata maksuvabastust ainult tervishoiu kutsealadega.

#### *2) Kõnealuse õigusnormi sõnastus*

94. Saksamaa väidab siiski, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse piiramine ainult tegevustele, mis on avalikes huvides, nähtub kõigepealt artikli 132 sõnastusest ja selle asukohast direktiivi ülesehituses.[24]

20 Kostja vastus, punktid 55 ja 56.

21 Vt käesoleva ettepaneku joonealune märkus 6. Komisjoni ettepanek on tema veebisaidil: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_fr.pdf.

22 Vt kaheksateistkümnenda direktiivi 89/465 artikkel 1.

23 Vastupidi Saksamaa Liitvabariigi väidetule ei ole kaheksateistkümnenda direktiivi 89/465 põhjendustest võimalik järeldada, et varem kehtinud erandid kaotati üksnes käibemaksust laekuvate omavahendite arvutamise lihtsustamiseks. Nimetatud direktiivi vastuvõtmisele viinud põhjuste hulgas on asjaolud, et olemasolevate erandite kaotamine aitas ka „tagada käibemaksusüsteemi suurem neutraalsus [liidu] tasandil“ (vt käesoleva ettepaneku punktis 5 ära toodud põhjendus 3).

24 Kostja vastus, punktid 14–39.

95. Märgin kõigepealt, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f sõnastus ei sisalda mingit piirdumist teatud kindla või kindlaksmääratava kutsealaga,[25] *a fortiori* ainult selle sätte eelnevates punktides loetletud tegevusaladega, mis seonduvad nimelt tervishoiuga,[26] ning ainus piirang on see, et maksuvabad on ainult teenused, mida osutab SIR oma liikmetele.

96. Peale selle peavad need liikmed olema isikud, kes tegutsevad tegevusalal, mis on käibemaksust vabastatud või millel nad on käibemaksuga maksustamata. Ma arvan (nagu komisjon), et kui käibemaksudirektiivis on nii märgitud, kellele maksuvabastust antakse, on seal nende liikmete kutsetegevusharu kohta märgitud ainult, et need peavad olema maksust vabastatud või tegevusalal, millel nad on käibemaksuga maksustamata. Selle tingimusega on käibemaksudirektiivis selle sättega seega silmas peetud kõiki majandussektoreid.

97. Euroopa Kohtu praktikas ei võimalda miski leida käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f ette nähtud maksuvabastusele muid piiranguid.

98. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohta, mille sõnastus oli peaaegu identne käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f ja asukoht direktiivi ülesehituses sama mis selle direktiivi nüüdseks asendanud direktiivis,[27] otsustas Euroopa Kohus 15. juuni 1989. aasta kohtuotsuses Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punkt 14), et „[k]uuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ei peeta sõnaselgelt silmas [SIRe], mis osutavad teenuseid oma liikmetele. Nii ei ole see sihtasutuse puhul, mis osutab teenuseid ainult teisele sihtasutusele, ilma et üks neist sihtasutustest oleks teise liige. Maksuvabastuse tingimuste täpset sõnastust arvestades oleks igasugune tõlgendus, mis laiendab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f teksti ulatust, selle õigusnormi eesmärgiga vastuolus“ [mitteametlik tõlge].

99. Lisaks tunnistas Euroopa Kohus 20. novembri 2003. aasta kohtuotsuses Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), et kindlustustehingud, mis olid kuuenda direktiivi artikli 13 punkti b alapunkti a alusel maksust vabastatud, kuulusid kulude jagamise kohta ette nähtud maksuvabastuse alla. Euroopa Kohus juba laiendas seega maksuvabastust tegevusaladele, mille ese on meditsiin või sotsiaalvaldkond.

100. Seejärel on huvitav märkida, et 30. juuni 2016. aasta kohtuistungil kohtuasjas DNB Banka (C-326/15) olid kõik pooled (peale Saksamaa), nimelt DNB Banka AS, Luksemburgi Suurhertsogiriigi, Poola ja Ühendkuningriigi valitsus ning komisjon põhiseisukohal, et sisuliselt vastupidi sellele, mida väidab Saksamaa, on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f tegelikult küll kohaldatav finants- ja kindlustusteenustele.

101. Ühte asja tuleb siiski selgitada, sest kuigi Poola valitsuse sõnul kohtuasjas DNB Banka: „on raske anda Saksamaale õigust, kui ta ütleb, et maksuvabastus finantssektorile on välistatud. Poola ei näe selle väitmiseks direktiivis mingit õiguslikku alust. [Käibemaksudirektiivi] artiklis 132 on öeldud, et tegu peab olema maksust vabastatud tegevusalaga. Mingeid sektoripõhiseid piiranguid ei ole. Poola ei ole niisuguseid sektoripõhiseid piiranguid oma maksupraktikas kunagi kohaldanud“, väitis Poola valitsus 7. detsembri 2016. aasta kohtuistungil ühes teises seotud kohtuasjas Aviva (C-605/15), et „küsimusele artikli 132 kohaldatavuse kohta kindlustusettevõtjatele tuleb vastata eitavalt. Kõnealune maksuvabastus ei ole üldse kohaldatav [SIRidele], kes tegutsevad kindlustusvaldkonnas. Praegu arutamisel olev maksuvabastus tuleneb direktiivi artiklist 132, mis käsitleb tervikuna tegevusi avalikes huvides. Kindlustustegevus on küll käibemaksust vabastatud, kuid seda ei käsitata direktiivis tegevusena avalikes huvides ja seda ei vabastatud maksust seda avalikku huvi arvestades“[28].

25 Mida näib tunnistavat ka Saksamaa ise (kostja vastus, punkt 16).

26 Kuidas sel juhul põhjendada teiste punktide käibemaksudirektiivi artiklist 132 väljajätmist?

27 Märgin, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tekstis on juttu „isikutest“, mitte „kutsealal tegutsevatest isikutest“.

28 Vt selle kohtuistungi protokoll, p 15.

102. 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsuses TMD (C-412/15, EU:C:2016:738) käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti d kohta otsustas Euroopa Kohus, et inimvere tarne peab kuuluma selles tekstis ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse vaid siis, kui see tarne aitab otseselt kaasa tegevustele avalikes huvides (punkt 33), ning selle põhjal jääb sellest välja „tööstuslik" plasma, kuna see on mõeldud kasutamiseks tööstustootmises, eelkõige ravimite valmistamiseks. See kohtuotsus ei muuda minu arutluskäiku käesolevas kohtuasjas, kuna ei ole vaidlust selles, et inimvere tarne on sätestatud artikli 132 lõikes 1 just nimelt seetõttu, et see tegevus on avalikes huvides, ja et see maksuvabastus peaks seega piirduma niisuguseks kvalifitseeritud tegevusega. Käesolevas kohtuasjas tekkiv küsimus ongi just nimelt, kas punktis f ette nähtud maksuvabastusele on või ei ole seatud sama tingimus (et seda antakse ainult tegevustele, mis on avalikes huvides), ja ma teen ettepaneku vastata sellele eitavalt.

*3) Käibemaksudirektiivi 2. peatüki pealkiri ja kõnealune säte*

103. Kõnealune maksuvabastus on aga ette nähtud käibemaksudirektiivi 2. peatükis „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides" ja kõik teised artikli 132 lõike 1 lõigud käsitlevad tegevusi, mis on avalikes huvides [29].

104. Arvan, et ainuüksi asjaolu, et selle peatüki pealkiri, kuhu käibemaksudirektiivi artikkel 132 kuulub, on „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides", ei tähenda, et selle sõnastus kaotaks oma üheselt mõistetavuse, [30] ja et peatüki pealkiri on selles sisalduvate sätete tõlgendamiseks ainult suunava tähendusega. [31]

105. Ainuüksi käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f asukoht peatükis „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides" ei võimalda seega kuidagi tõendada, et seadusandjal oli kavatsus kõnealuse maksuvabastuse kohaldamisala ulatust piirata.

106. Peale selle on nimetatud maksuvabastuse asukoht käibemaksudirektiivis seletatav ajalooliste põhjustega, kuna komisjon on tunnistanud, [32] et käibemaksudirektiivi artikli 132 pealkiri on tingitud redigeerimisel tehtud hooletusveast.

107. Tuletan meelde, et komisjoni algses ettepanekus kuuenda direktiivi [33] kohta oli tõepoolest ette nähtud, et maksust on vabastatud ainult tegevused, mis toimuvad avalikes huvides. Nimetatud ettepanekus sisaldus maksuvabastus seega – ülesehituse seisukohast õigesti – üleni selle pealkirja all, mis jäeti alles. Kui aga maksuvabastuse kohaldamisala seadusandliku menetluse käigus muudeti, unustas liidu seadusandja käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f direktiivis mujale paigutada.

108. Komisjon püüdis seda viga parandada nimelt oma 28. novembri 2007. aasta direktiiviettepanekuga [34] kindlustus- ja finantsteenuste ettevõtjate kohta, ilma et sellest võiks komisjoni sõnul järeldada, et komisjoni hinnangul ei ole käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f kohaldatav kindlustus- ja finantsteenuste ettevõtjatele, kes on käibemaksust vabastatud selle direktiivi artikli 135 alusel. Komisjoni sõnul püüti selle direktiiviettepanekuga selgitada üldiselt kindlustus- ja

29 Kordan, et isegi kui kõnealuse maksuvabastuse asukohast käibemaksudirektiivis peaks tulenema, et see hõlmab ainult SIRe, mis teostavad tegevust avalikes huvides (*quod non*), ei tuleneks sellest kuidagi, et see maksuvabastus piirdub ainult tervishoiusektoris tegutsevate SIRidega, vastupidi sellele, mida väidab Saksamaa. Niisugusel juhul tuleks igal juhul laiendada maksuvabastust ka SIRidele, kes tegutsevad muudel maksuvabadel kutsealadel avalikes huvides, nagu hoolekande ja sotsiaalkindlustuse, hariduse, spordi ja kultuuriga seotud tegevusalad. Viitan siin käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktidele g, i, m, n ja q.

30 Vt analoogia alusel Euroopa Kohtu otsus, 1.3.2016, Osso jt, C-443/14 ja C-444/14, EU:C:2016:127, punkt 25.

31 Vt kombineeritud nomenklatuuri kohta, mis on esitatud nõukogu 23. juuli 1987. aasta määruse (EMÜ) nr 2658/87 tariifi- ja statistikanomenklatuuri ning ühise tollitariifistiku kohta (EÜT 1987, L 256, lk 1; ELT eriväljaanne 02/02, lk 382) I lisas, analoogia alusel kohtuotsus, 12.6.2014, Lukoyl Neftohim Burgas, C-330/13, EU:C:2014:1757, punkt 33.

32 Vt komisjoni repliik, punktid 9 ja 14.

33 Vt käesoleva ettepaneku joonealused märkused 8 ja 21.

34 KOM(2007) 747 lõplik. Vt selle kohta De Duve, B., *op.cit.*, lk 8 jj.

finantsteenustele kohaldatava käibemaksuvabastuse, sealhulgas kulude jagamise eeskirju (seletuskirja punkt 1), kuid Saksamaa Liitvabariik rõhutab, et selle sama seletuskirja punktis 3 on märgitud, et ettepanek hõlmab „kulusid jagava rühma moodustamise lubamine“, mis tema sõnul näitab, et seda mõistet enne kõnealuste sektorite jaoks enne ei olnud. On raske eitada, et redigeerimisel tehtud hooletusviga on alles jäänud. Igal juhul võttis komisjon ettepaneku tagasi [35] ja teiselt poolt on see käibemaksudirektiivist (direktiiv 2006/112) hilisem.

109. Märgin selle kohta, et käibemaksu muutmiseks esitati ka aastatel 2007–2013 veel teisi materjale, millest nähtub, et liikmesriigid ja komisjon lähtusid ideest, et SIRide tegevuse maksuvabastus oli kohaldatav pangandus- ja finantsvaldkonnas ja et ei olnud kavas neilt seda ära võtta. Seda märkis igal juhul kohtuistungil kohtuasjas DNB Banka (C-326/15) Luksemburgi Suurhertsogiriik. Selle kohta esitatud küsimuse peale kohtuistungil käesolevas kohtuasjas komisjon kinnitas, et see on tõepoolest nii, välja arvatud Saksamaa Liitvabariigi puhul.

110. Lisaks sellele, et peatüki pealkiri võib olla ainult suunav ja see ei saa mõistagi üles kaaluda õigusnormi sõnastuse enda üheselt mõistetavust, ei nähtu eespool öeldust selgelt, et liidu seadusandja oleks soovinud reserveerida käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f ette nähtud maksuvabastust ainult SIRidele, kes teostavad tegevusi avalikes huvides. *A fortiori* ei saa need asjaolud seada kahtluse alla järeldusi, mida ma saan teha kõnealuse õigusnormi süstemaatilise ja teleoloogilise käsitlusviisi, nagu ka selle sõnastuse analüüsi põhjal.

### *d) Vahekokkuvõte*

111. Eespool öeldut arvestades olen seisukohal, et käibemaksudirektiivi teksti puudustele vaatamata ei või selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f ette nähtud maksuvabastus piirduda ainult tegevustega avalikes huvides ega *a fortiori* tervishoiusektoris.

## *2. Teine Saksamaa argumentide kategooria: mis puutub käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud tingimusse, et ei või esineda konkurentsimoonutusi*

### *a) Poolte argumendid*

112. Komisjoni hinnangul ei ole Saksa käibemaksuõigusega ette nähtud piirang põhjendatud ka võimaliku üleüldise konkurentsimoonutuse tõttu. Nimelt saab seda, kas maksuvabastuse kohaldamisel võib esineda konkurentsi moonutamist, hinnata ainult iga konkreetse juhtumi asjaolude seisukohast. Tema arvates ei ole võimalik tuvastada üldiselt, et teenuste puhul, mida osutavad teatud kindlad kutsekategooriad, ja teenuste puhul, mida osutab rühm ja mis on nende teenustega otseselt seotud, esineb konkurentsimoonutusi – mida Saksamaa Liitvabariik vaidlustab.

113. Erinevalt komisjonist leiab Saksamaa siiski, et ei ole vaja kontrollida igal üksikjuhul eraldi, kas esineb konkurentsi moonutamise oht, ja et liikmesriigi seadusandja võib ülevõtmisel lähtuda tüüpkategooriatest. Ta leiab, et seda seisukohta kinnitab asjaolu, et liikmesriigi seadusandja ei ole kohustatud direktiivi üle võtma täht-tähelt ja et iga juhtumi korral eraldi kontrollimist ei ole asjaomastel maksuasutustel lihtsalt võimalik teostada. [36]

35 ELT 2016, C 155, lk 3.

36 Kostja vastus, punktid 67–86.

### *b) Õiguslik hinnang*

114. Saksamaa ja komisjoni vahel ei ole vaidlust selles, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse suhtes kehtib reservatsioon. Maksuvabastuses andmisest võib nimelt keelduda ainult siis, kui esineb oht, et maksuvabastus võiks iseenesest kohe või tulevikus põhjustada konkurentsimoonutusi.

115. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f nimetatud tingimuse kohta, et ei või esineda konkurentsimuutusi, on Euroopa Kohtu praktikas märgitud, et liikmesriigid ei ole kohustatud seda tingimust oma siseriiklikusse õigusesse üle võtma täht-tähelt.[37] Seda punkti pooled tegelikult ei vaidlustagi.[38]

116. Täpsemalt seda vaidlust, milles on käesolevas kohtuasjas vastandatud Saksamaa Liitvabariik ja komisjon, käsitledes analüüsiti 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsuses Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) liikmesriikidele käibemaksudirektiivi artikli 133 esimese lõigu punktiga d antud õigust seada igal üksikjuhul eraldi teatavate käibemaksuvabastuste andmise tingimuseks, et need maksuvabastused ei või põhjustada konkurentsimoonutusi käibemaksukohustuslastest äriettevõtjate kahjuks.

117. Nimetatud kohtuotsuses otsustas Euroopa Kohus, et see „liikmesriikidele antud valikuvabadus, mille ulatust tuleb hinnata [käibemaksu]direktiivi […] artikli 133 esimese lõigu punktides a–c märgitud tingimuste kontekstis, [ei luba] võtta selliseid üldmeetmeid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mis piiravad maksuvabastuste kohaldamisala. Kuuenda direktiivi vastavaid sätteid käsitlevast Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et liikmesriik, kehtestades selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastusele ühe tingimuse või rohkem tingimusi, mis on sätestatud artiklis 133, ei või viimase ulatust muuta“[39].

118. Selle põhjal arvan ma koos komisjoniga, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f nõuab, et tuleb igal üksikjuhul eraldi hinnata, kas esineb konkurentsi moonutamise oht. Ainult niisugune igal üksikjuhul eraldi hindamine võimaldab nimelt käibemaksuvabastuse andmisest keeldumiseks kindlaks määrata, „kas esineb *reaalne* oht, et maksuvabastus *iseenesest* võib kohe või tulevikus *põhjustada* konkurentsi moonutamist“ [mitteametlik tõlge] (kohtujuristi kursiiv), nagu otsustas Euroopa Kohus kuuenda direktiivi artikli 13 lõike 1 punkti f kohta, mis eelnes käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile f, oma 20. novembri 2003. aasta kohtuotsuses Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkt 65). Mõõta tuleb seega reaalset ohtu ja minu arvates on võimatu hinnata konkurentsimoonutuste esinemist üldiselt teenuste puhul, mida osutatakse teatud kindlatel kutsealadel, ja nendega otseselt seotud SIRi teenuste puhul.

119. Komisjoni arvates tuleneb see, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f osutatud maksuvabastus nõuab faktiliste asjaolude ja konkreetsete tehingute kontrollimist, ka 2009. aastal UStG § 4 muutmise kohta Bundesministerium der Finanzeni koostatud kirja punktist 77[40], millega anti selle õigusnormi kõnealune redaktsioon. Selle kirja punktides 71–78 annab rahandusminister lõigus „Käibemaks; kiri UStG § 4 punkti 14 lisamise kohta redaktsiooni, mis on kehtiv alates 1. jaanuarist

37 Vt kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teises lõigus, mis on nüüdseks asendatud käibemaksudirektiivi artikliga 13, nimetatud „olulise konkurentsi moonutamise“ kriteeriumi kohta, analoogia alusel kohtuotsus, 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino jt (231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, punkt 23).

38 Vt eelkõige, kostja vastus, punkt 75, ja komisjoni repliik, punkt 24.

39 Punkt 35, kus Euroopa Kohus viitab kohtuotsusele, 7.5.1998, komisjon *vs.* Hispaania (C-124/96, EU:C:1998:204, punkt 21).

40 Vt käesoleva ettepaneku punkt 25.

2009“, teada, et maksuvabastus on kohaldatav ainult siis, kui SIRi teenuseid osutatakse liikmetele, kes tegutsevad nimetatud § 4 punktis 14 loetletud tervishoiu kutsealal ja kui neid teenuseid kasutatakse otseselt nende liikmete maksuvabade tehingute jaoks. Selle kirja punktis 77 on seejärel märgitud, et maksuvabastus ei või viia konkurentsi moonutamiseni:

„Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohaselt ei või maksuvabastus põhjustada konkurentsimoonutusi. Samuti võib seda kohaldada ainult teistele arstikabinettide ja meditsiinitehnika rühmade teenustele ja mitte juhtudel, kus rühm täidab oma liikmete eest näiteks raamatupidamise, õigusnõustamise või meditsiiniteenuste arveldusorgani ülesandeid“.

120. See sõnastus näeb tõepoolest ette igal üksikjuhul eraldi kontrollimise. Miks oleks selline analüüs võimalik tervishoiusektori puhul ja võimatu teiste sektorite puhul, sel määral, et nende puhul eeldatakse, et esineb konkurentsi moonutamine?

121. Kuigi liikmesriik võib käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f nimetatud konkurentsimuutuste puudumise tingimust õigustatult täpsustada, peab ta vältima, et need täpsustused piiraksid või laiendaksid käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f nimetatud maksuvabastuse kohaldamisala.

122. Lisaks näib, et Saksa käibemaksuõigus on tekitanud Saksa kohtutele probleeme praktikas sel määral, et mõnes nendest otsustest on juba kutsutud UStG § 4 sõnastuse vastaselt ja liidu õiguse vahetult kohaldatavuse alusel laiendama kõnealust maksuvabastust [41] teiste kutsekategooriate SIRidele, mis ei kuulu UStG § 4 alla, olles sellisel juhul seisukohal, et maksuvabastuse kohaldamisalasse peaksid kuuluma ka sotsiaalorganisatsioonide rühmad, nagu ravikeskused [42], või kindlustusrühmad, nagu haigekassad [43]. Nad on kõikidel juhtudel märkinud, et maksuvabastuse andmine eeldab, et ametiasutused tagavad kontrollimisega (näib, et igal üksikjuhul eraldi), et ei esine konkurentsi moonutamist.

123. Nagu komisjon lisas, näitavad ka Saksamaa parlamendile esitatud teatud seaduseelnõud, et Saksa seadusandja ei seo konkurentsimoonutuste ohtu maksuvabastuse laiendamisega SIRidele pangandus- ja kindlustussektoris. [44]

124. Lõpuks näib, et Saksa seadusandja ei ole teinud põhjalikku ja üleüldist konkurentsi moonutamise reaalse ohu analüüsi kõikide muude sektorite kohta peale tervishoiusektori, [45] kuigi käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f ette nähtud reegliks on maksuvabastus ja seega tuleb konkurentsi moonutamise ohtu tõendada.

125. Sellisel juhul – kuigi keegi ei vaidlusta, et liikmesriigi kohustuste rikkumise hagis on tõendamiskoormis komisjonil – läheb minu arvates Saksamaa Liitvabariik liiga kaugele, kui ta väidab kohtuistungil, et komisjon on see, kes peab tõendama, et puudub konkurentsi moonutamise oht sektorite puhul, mida Saksa õigusnormis ette nähtud maksuvabastus ei hõlma. See sarnaneks võimatu tõendamisega – *probatio diabolica*.

126. Kokkuvõttes leian, et Saksa õiguses ette nähtud piirangut ei saa põhjendada reaalse ja üldise konkurentsi moonutamise ohuga kõikide teiste SIRide puhul peale nende, mis tegutsevad tervishoiusektoris.

41 Saksamaa Liitvabariik eelistas kohtuistungil rääkida niisuguse maksuvabastuse piirangu kahtluse alla seadmisest, nagu see on ette nähtud kõnealuse Saksa õigusaktiga.

42 Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kohtuotsus, 30.4.2009, nr V R 3/08.

43 Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kohtuotsus, 23.4.2009, nr V R 5/07.

44 Vt Bundesrati (Saksamaa liidunõukogu) seisukohad finantsturgude stabiliseerimise seaduseelnõu kohta, mille avaldas Bundestag, 16/13384, 12.6.2009, p 5.

45 Saksamaa valitsuse esindaja märkis kohtuistungil, et ta „kujutab ette“, et Saksa seadusandja on selle analüüsi teinud.

## V. Kohtukulud

127. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel kannab kohtukulud kaotaja pool, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon nõudis kohtukulude väljamõistmist Saksamaa Liitvabariigilt ja viimase nõuded jäeti rahuldamata, tuleb kohtukulud välja mõista temalt.

## VI. Ettepanek

128. Nendel põhjustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada järgmiselt:

– tuvastada, et kuna Saksamaa Liitvabariik näeb ette, et maksuvabastus teenustele, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks, kui need rühmad nõuavad, et liikmed hüvitaksid üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, piirdub ainult rühmadega, mille liikmed tegutsevad piiratud hulgal kutsealadel, siis on ta rikkunud kohustusi, mis tulenevad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 132 lõike 1 punktist f;

– mõista kohtukulud välja Saksamaa Liitvabariigilt.