EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

9. veebruar 2006 *

Kohtuasjas C-415/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 24. septembri 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, saabunud Euroopa Kohtusse samal päeval, menetluses

Staatssecretaris van Financiën

versus

Stichting Kinderopvang Enschede,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (ettekandja) ja A. Ó Caoimh,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: F. G. Jacobs,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Stichting Kinderopvang Enschede, esindaja: maksukonsultant W. Rouwenhorst,

— Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja C. ten Dam,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja A. Weimar,

olles 15. septembri 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise

kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 13 A osa lõike 1 punktide g–i tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus esitati Stichting Kinderopvang Enschede (edaspidi „sihtasutus") ja Staatssecretaris van Financiën'i (rahanduse riigisekretär) vahelise kohtuvaidluse raames, mis puudutab sihtasutuse poolt ajavahemikul 1. jaanuar – 31. märts 1998 tasutud sisendkäibemaksu tagasimaksmist.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktid g–i ja lõige 2 on sõnastatud alljärgnevalt:

„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:

[...]

g) otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused (sh vanadekodus osutatavad teenused) ja kaup, mida osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid;

h) otseselt laste ja noorte kaitsmisega seotud teenused ja kaup, mida osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid;

i) laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe, sh nendega otseselt seotud teenused ja kaup, mida osutavad või tarnivad nimetatud eesmärkidel tegutsevad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonid;

[...]

2. a) [...]

b) Teenuste osutamisel või kauba tarnimisel ei anta lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastust, kui:

— see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik,

— selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega."

Siseriiklikud õigusnormid

4 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968; *Staatsblaad* 1968, lk 329; edaspidi „1968. aasta seadus"), põhikohtusjas käsitletavale majandusaastale kohaldatavas redaktsioonis, artikli 11 lõike 1 punkt f sätestab:

„Artikkel 11

1. Avalik-õigusliku asutuse määrusega kindlaksmääratud tingimustel on maksust vabastatud:

[...]

f. avalik-õigusliku asutuse määrusega kindlaksmääratud heategevusliku või kultuurilise iseloomuga kaupade tarnimine ja teenuste osutamine, tingimusel et vastav ettevõtja ei taotle kasumit ja et ei kahjustata oluliselt kasumit taotlevate ettevõtjate konkurentsitingimusi".

5 12. augustil 1968. aastal vastu võetud 1968. aasta käibemaksuseaduse rakendusmääruse (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, *Staatsblad* 1968, nr 423), põhikohtuasjas käsitletavale majandusaastale kohaldatavas redaktsioonis, artikli 7 lõige 1 näeb ette:

„Heategevusliku või kultuurilise iseloomuga kaupade tarnimiseks ja teenuste osutamiseks [1968. aasta] seaduse artikli 11 lõike 1 punkt f tähenduses loetakse käesoleva määruse B lisas loetletud kaupade tarnimist ja teenuste osutamist."

6 Rakendusmääruse B lisa alapunkti b punkt 6 märgib muu hulgas:

„Kaupade tarnimine ja teenuste osutamine määruse artikli 7 tähenduses, mida sellistena tarnivad või osutavad järgnevalt loetletud institutsioonid, juhul kui nad ei taotle kasumit:

[...]

6. Lasteasutused ja koolid pikaajalisi haigusi põdevatele lastele".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 Sihtasutus on majanduslikku kasumit mittetaotlev institutsioon, kes tegeleb erinevates asukohtades koolikohustuse alla mittekuuluvate laste hoidmisega ja

koolilaste vastuvõtuga väljaspool koolitunde. Ta peab muu hulgas kausta külalisvanemate kohta, kes pärast seda, kui institutsioon on neid kontrollinud, võtavad lapsi enda juurde hoida. Külalisvanemad võivad saada väljaõpet sihtasutuse kulul. Sihtasutus viib vanemad, kes otsustavad anda oma lapse külalisvanema hoida, kokku nimekirjas olevate ning lapsevanema soovidele võimalikult hästi vastavate külalisvanematega. Seejärel tegutseb sihtasutus vahendajana lapsevanemate ja külalisvanemate vahelise lepingu sõlmimisel. Kui üks pooltest ei soovi pärast teatava aja möödumist lepingu pikendamist või kui lepingu tingimustest ei ole kinni peetud, võivad lapsevanemad uuesti sihtasutuse poole pöörduda. Sihtasutus ei vastuta lepingu rikkumise tõttu tekkiva kahju eest. Ka ei garanteeri ta, et külalisvanemad tagavad ka tegelikult lapse hoidmise nõutud tundidel.

8 Vahendajana osutatud teenuste eest esitas sihtasutus põhikohtuasjas käsitletaval ajavahemikul külalisvanema teenuste kasutamise korral vanematele arve summas 3,45 Hollandi kuldnat lapse kohta ühe tunni eest. Vanemad tasusid külalisvanematele lisaks 5 kuldnat lapse kohta ühe tunni eest.

9 Nende teenuste osutamise tõttu tasus sihtasutus vastavalt ajavahemiku 1. jaanuar – 31. märts 1998 kohta esitatud deklaratsioonile käibemaksu summas 6424 Hollandi kuldnat. Samas esitas ta pädevale inspektorile vastuväite, taotledes selle maksu tagasimaksmist 1968. aasta seaduse artikli 11 lõike 1 punkti f ja rakendusmääruse artikli 7 lõike 1 ning selle määruse lisa B alapunkti b punkti 6 sätete koostoimele tuginedes, väites, et neist sätetest tuleneb, et kõnealuste teenuste osutamine on käibemaksust vabastatud. Inspektor lükkas selle vastuväite tagasi.

10 Sihtasutus esitas selle tagasilükkava otsuse peale kaebuse Gerechtshof te Arnhem'ile, kes selle rahuldas, tühistades vaidlustatud otsuse 9. aprilli 2001. aasta kohtuotsusega.

Staatssecretaris van Financiën esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule selle otsuse peale kassatsioonkaebuse.

11 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada järgneva eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkte g, h ja i tuleb tõlgendada nii, et [eelotsusetaotluses] kirjeldatud teenused, mis seisnevad koolikohustuse alla mittekuuluvate laste ja väljaspool koolitunde koolilaste külalisvanemate juures hoidmise vahendamises, on hõlmatud ühe või mitme nimetatud sättega?"

Eelotsuse küsimus

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt, kas selliste teenuste osutamine, nagu on sihtasutuse osutatav hoida antava lapse vanemate ja külalisvanemate vahendamise vahendusteenus, on käibemaksust vabastatud kui otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega, laste või noorte kaitsmise ja/või laste ja noorte haridusega seotud teenused.

13 Esialgse märkusena tuleb öelda, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peab kuuenda direktiivi artiklis 13 ette nähtud maksuvabastusi tõlgendama kitsalt, kuna nad kalduvad kõrvale üldprintsiibist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune teenuse osutamine, mida maksukohustuslane on teostanud tasu eest (vt eriti 26. mai 2005, aasta otsus kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005 lk I-4427, punkt 29, ja 1. detsembri 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-394/04 ja C-395/04: Ygeia, EKL 2005, lk I-10373, punkt 15). Nimetatud maksuvabastused kujutavad endast ühenduse õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (vt eriti 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-76/99: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL lk I-249, punkt 21, ja eespool viidatud kohtuotsus Ygeia, punkt 15).

14 Lisaks näeb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa ette maksuvabastuse teatava avalikes huvides tegutsemise puhul. Avalikes huvides tegutsemine ei ole aga alati käibemaksust vabastatud, vaid ainult siis, kui see on nimetatud sättes loetletud ja väga täpselt kirjeldatud (vt 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen, EKL 2003, lk I-13711, punkt 60, ja eespool viidatud kohtuotsus Ygeia, punkt 16).

15 Kuna sihtasutuse poolt vahendajana osutatud teenused võib maksust vabastada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide g–i alusel, peavad need olema ühega neis sätetes määratletud tegevustest otseselt seotud.

16 Seetõttu tuleb esiteks kindlaks teha, kas selline laste hoidmine külalisvanemate poolt, millega seonduvad sihtasutuse poolt vahendajana osutatud teenused, võib kuuluda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g–i ette nähtud tegevuste hulka, s.o vastavalt kas hoolekanne ja sotsiaalkindlustus, laste või noorte kaitsmine või laste ja noorte haridus.

17 Ei ole vaidlust selle üle, et laste hoidmist külalisvanemate poolt võib pidada hoolekande ja sotsiaalkindlustuse, laste või noorte kaitsmise ja/või laste ja noorte hariduse teenuste hulka kuuluvaks artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h tähenduses.

18 Sellegipoolest ei ole Madalmaade valitsuse hinnangul laste hoidmine teenus, mis kuuluks laste ja noorte hariduse valdkonda ja seetõttu leiab Madalmaade valitsus, et nimetatud lõike 1 punkti i ei peaks põhikohtuasjaga sarnase vaidluse lahendamisel arvesse võtma.

19 Sellega seoses tuleb tõdeda, et Euroopa Kohtu käsutuses olev teave ei võimalda täie kindlusega otsustada, kas haridust mõistetakse külalisvanemate poolt laste hoidmise koostisosana. Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 17 esitatud kaalutlusi, ei ole selle küsimuse üle otsustamine vajalik.

20 Seega kuulub laste hoidmine külalisvanemate poolt vähemalt kahte kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h ette nähtud maksuvabastuse kategooriasse.

21 Teiseks tuleb märkida, et põhikohtuasja poolte vahel ei ole vaidlust selle üle, et sihtasutus on organisatsioon, keda liikmesriik tunnustab artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h tähenduses. Madalmaade valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoni hinnangul on vajalik, et ka külalisvanemad vastaksid sellele kriteeriumile. Nad leiavad sellega seoses, et maksuvabastus ei peaks laienema sihtasutuse poolt

vahendajana pakutud teenuste osutamisele, kui sellega otseselt seotud teenus ei täida ka ise kõiki maksuvabastuse saamise tingimusi.

22 Sellega seoses viitab Madalmaade valitsus õigesti kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b sõnastusele, mille kohaselt „[t]eenuste osutamisel või kauba tarnimisel ei anta lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastust, kui [...] see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik". Neist sätetest tuleneb tegelikult, et põhitehing, millega kõnealuste kaupade tarnimine või teenuste osutamine on otseselt seotud, peab samuti olema maksust vabastatud tehing. Põhikohtuasjas eeldab seega hoida antava lapse vanemate ja külalisvanemate vahel sihtasutuse poolt vahendajana osutatud teenuste maksust vabastamine, et ka külalisvanemate poolt osutatav hoidmisteenus ise oleks käibemaksust vabastatud.

23 Võttes arvesse, et külalisvanemad on sõltumatud isikud, keda ei saa pidada avalik-õiguslikeks organisatsioonideks, saab laste hoidmise teenuseid käibemaksust vabastada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide g või h alusel niivõrd, kui neid osutab „asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioon". Liikmesriigi ametiasutustel on selles osas kaalutlusõigus, mida nad tohivad kasutada kooskõlas ühenduse õigusega (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punktid 48–53). Euroopa Kohus on nimelt otsustanud, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g olev väljend „teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid" ei välista maksuvabastuse andmist ettevõtet haldavatele füüsilistele isikutele, käesolevas asjas majanduslikku kasu taotlevale eraõiguslikule isikule (eespool viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 36). Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab tuvastama, kas külalisvanemate osutatavad hoidmisteenused vastavad nende sätetega kehtestatud maksuvabastuse tingimustele, eriti „heategevuse" nõudele, millele teenuse osutaja peab vastama.

24 Kolmandaks peavad sihtasutuse poolt vahendajana osutatud teenused selleks, et saada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g–i ette nähtud maksuvabastust, olema otseselt seotud laste hoidmise teenustega. Komisjon ja Madalmaade valitsus eitavad sellise seose olemasolu, tuginedes 20. juuni 2002. aasta otsusele kohtuasjas C-287/00: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2002, lk I-5811), milles tuvastati, et maksuvabastuse õigust kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i alusel ei ole avalik-õiguslike kõrgemate õppeasutuste poolt tasu eest osutatava uurimistegevuse puhul. Euroopa Kohus otsustas selle kohtuotsuse punktis 49, et selliste teenuste osutamine ei ole otseselt seotud ülikoolihariduse andmisega, olles eelnevalt sama otsuse punktis 48 leidnud, et „olgugi et selliste projektide teostamist võib pidada ülimalt kasulikuks ülikoolihariduse andmisel, ei ole see nimetatud eesmärgi saavutamiseks siiski tingimata vajalik".

25 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h raames väljendile „otseselt seotud" antava mis tahes tõlgenduse korral allutab selle direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkt b maksuvabastuse tingimusele, et vastavate kaupade tarnimine või teenuste osutamine oleks maksust vabastatavate tehingute teostamisel tingimata vajalik (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Ygeia, punkt 26). Põhikohtuasja jaoks tuleneb sellest, et sihtasutuse poolt vahendajana osutatud teenused võib maksust vabastada ainult juhul, kui tuvastatakse, et need on laste hoidmise teenuse osutamisel tingimata vajalikud.

26 Sihtasutus väidab sellega seoses, et vanematel ei ole ilma sihtasutuse poolt vahendajana osutatud teenuseta võimalik saada juurdepääsu külalisvanemate lastehoidmise teenusele, samas kui Madalmaade valitsus ja komisjon toovad välja, et kontakt hoida võetavate laste vanemate ja külalisvanemate vahel võidakse luua ka teisi teid pidi, näiteks kuulutuste või äriagentuuride kaudu.

27 Nagu on õigesti märgitud kohtujuristi ettepaneku punktides 55–57, ei piisa selleks, et pidada seda teenust tingimata vajalikuks, üksnes asjaolust, et kõikidest teadaolevatest lapsi hoidvatest isikutest peetakse nimekirja ning see nimekiri tehakse vanematele kättesaadavaks. Teisest küljest, kui sihtasutusepoolne külalisvanemate varasema tegevuse ja nende väljaõppe tõendamise tegevus võimaldab välja valida üksnes pädevad, usaldusväärsed külalisvanemad, et tagada kõrgeima kvaliteediga laste hoidmise teenus, mida vanemad ei saaks kasutada ilma selle institutsiooni poolt osutatavate teenusteta, võib neid pidada tingimata vajalikuks kvaliteetse laste hoidmise teenuse osutamisel.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses on teha temale lahendada antud kohtuasja asjaoludest lähtuvalt kindlaks, kas lapsehoidmise teenus, mida vanemad saavad kasutada tänu sihtasutuse poolt vanemate ja külalisvanemate vahel vahendajana osutatud teenustele, on sellise iseloomu ja kvaliteediga, et ei ole võimalik saada samaväärset teenust ilma sellise vahendusteenuse abita, nagu pakub sihtasutus.

29 Lisaks toob Madalmaade valitsus teise võimalusena välja, et nimetatud teenuste osutamisele ei peaks kohaldama kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktis b ette nähtud maksuvabastust, kuna nende eesmärk on eelkõige sihtasutusele lisasissetuleku teenimine käibemaksule allutatud äriettevõtete teostatavate teenustega otseselt konkureerivate tehingute kaudu. Sellegipoolest eeldab sellise argumendi kontrollimine tingimata faktiküsimuste hindamist, mis ei kuulu eelotsuseküsimuse lahendamise taotluse saanud Euroopa Kohtu pädevusse; vaid eelotsusetaotluse esitanud kohus peab hindama nõude põhjendatust, lähtudes põhikohtuasja konkreetsete asjaolude kogumist.

30 Seetõttu tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkte g ja h, loetuna koos sama artikli lõike 2 punktiga b tuleb tõlgendada nii, et asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsiooni poolt osutatava laste hoidmise teenust kasutada soovivaid ja seda teenust pakkuvaid isikuid vahendava teenuse osutamine on nimetatud sätete alusel käibemaksust vabastatud ainult juhul, kui:

— ka laste hoidmise teenus ise vastab nende sätetega ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise tingimustele;

— see teenus on sellise iseloomu või kvaliteediga, et vanematele ei ole tagatud samaväärse teenuse kasutamine ilma selle asutuse või organisatsiooni poole pöördumata;

— viimasena nimetatute eesmärgiks ei ole sisuliselt teenuste osutajale lisasissetuleku teenimine käibemaksustatavate äriühingute teostatavate teenustega otseselt konkureerivate tehingute kaudu.

Kohtukulud

31 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotamise siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punkte g ja h, loetuna koos sama artikli lõike 2 punktiga b, tuleb tõlgendada nii, et asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsiooni poolt osutatava laste hoidmise teenust kasutada soovivaid ja seda teenust pakkuvaid isikuid vahendava teenuse osutamine on nimetatud sätete alusel käibemaksust vabastatud ainult juhul, kui:

— **ka laste hoidmise teenus ise vastab nende sätetega ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise tingimustele;**

— **see teenus on sellise iseloomu või kvaliteediga, et vanematele ei ole tagatud samaväärse teenuse kasutamine ilma selle asutuse või organisatsiooni poole pöördumata;**

— **viimasena nimetatute eesmärk ei ole sisuliselt teenuste osutajale lisasissetuleku teenimine käibemaksustatavate äriühingute teostatavate teenustega otseselt konkureerivate tehingute kaudu.**

Allkirjad