EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

26. mai 2005 *

Kohtuasjas C-498/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel VAT and Duties Tribunal, Londoni'i (Ühendkuningriik) 10. juuni 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. novembril 2003, menetluses

Kingscrest Associates Ltd,

Montecello Ltd

versus

Commissioners of Customs & Excise,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

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

* Kohtumenetluse keel: inglise.

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ning 27. jaanuari 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Kingscrest Associates Ltd ja Montecello Ltd, esindaja: *barrister* A. Hitchmough, keda volitas *solicitor* C. Mainprice,

— Ühendkuningriik, esindajad: K. Manji ja C. White, keda abistasid N. Paines, *QC*, ja *barrister* P. Mantle,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal,

olles 22. veebruari 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

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

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

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd ja Commissioners of Customs and Excise (edaspidi „Commissioners"), mis on Ühendkuningriigi pädev ametiasutus käibemaksuasjades, vahelises kohtuvaidluses seoses Kingscrest Residential Care Homes'i (edaspidi „Kingscrest"), mis on põhikohtuasja hagejate poolt Ühendkuningriigis hooldekodude majandamiseks asutatud isikuühing (*partnership*), poolt osutatud teenuste käibemaksust vabastamise küsimuses, kuigi viimase sõnul peavad need tegevused olema käibemaksuga maksustatavad.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõige 1 sätestab:

„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;

[...]."

4 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõige 2 sätestab:

„2. a) Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele käesoleva artikli lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul ühte või mitut järgmist tingimust:

— nende eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning kui kasum tekib, ei jaotata seda, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või parandamiseks,

[...]."

Siseriiklikud õigusnormid

Hooldekodude majandamisega tegelevate isikute registreerimist käsitlevad õigusnormid

5 Enne 1. aprilli 2002 registreerisid kohalikud pädevad ametiasutused täiskasvanute hooldekodusid 1984. aasta registreeritud hooldusasutuste seaduse (Registered Homes Act 1984) alusel ning lastele mõeldud hooldekodusid 1989. aasta lastekaitseseaduse (Children Act 1989) alusel. Alates 1. aprillist 2002 registreerib hooldekodusid majandavaid isikuid või asutusi National Care Standards Commission (hooldusnormide riiklik komisjon) 2000. aasta hooldusnormide seaduse (Care Standards Act 2000) alusel.

6 Care Standards Act 2000 määratleb „lastekodusid" asutustena, mis osutavad hooldusteenuseid ja majutust üksnes ja peamiselt lastele. See määratleb „hooldekeskusena" asutuse, mis pakub majutust ning meditsiinilist või individuaalset hooldust isikutele, kes seda vajavad juba möödunud või kestva haiguse, möödunud või kestvate psüühikahäirete, vigastuse või invaliidsuse ning möödunud või kestva alkoholi- või uimastisõltuvuse tõttu.

7 Care Standard Act 2000 alusel peavad isikud või asutused, mis majandavad lastekodusid või hooldekeskusi, olema registreeritud National Care Standards Commissionis. Viimane võib registreerimistaotluse rahuldada üksnes juhul, kui seaduses sätestatud tingimused on tema hinnangul täidetud. Registreerimise võib

hiljem tühistada, eelkõige juhul, kui on tuvastatud taotleja süü Care Standards Act 2000, Registered Home Act 1984 või Children Act 1989 rikkumisel või kui asutust ei ole majandatud Care Standards Act 2000 või muu asjassepuutuva seaduse nõuete kohaselt.

8 National Care Standards Commission võib igal ajal nõuda asutuse kohta teavet, sinna siseneda ning kontrollida, uurida või kaasa võtta arhiividokumente ning pidada eraviisilisi vestlusi personali ja asukatega viimaste nõusolekul.

9 Care Standards Act 2000 annab siseriiklikele ametiasutustele vajaliku õigusliku baasi võtta vastu õigusnorme, mis määratlevad võimalikud täiendavad kohandatud nõuded, või avaldada neile asutustele kohaldatavate siseriiklike miinimumnormide kohta deklaratsioone.

Käibemaksualased õigusnormid

10 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994; edaspidi „VAT Act") kohaselt on heategeva iseloomuga teenuste osutamine käibemaksust vabastatud.

11 Enne 21. märtsi 2002 vabastati VAT Acti lisa 9 grupi 7 punkti 9 alusel üksnes heategeva iseloomuga teenuste osutamine *charity* või avalik-õigusliku asutuse poolt, mille eesmärk ei ole tulu saamine, ning nende teenustega seotud kaubatarned.

12 Siseriiklikus õiguses peab *charity* teenima ainult heategevuslikke eesmärke, milleks ei saa seega olla tulu saamise eesmärk.

13 VAT Acti, mida on muudetud sotsiaal- ja tervisekaitsele kohaldatava käibemaksu määrusega (Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762); edaspidi „muudetud VAT Act"), lisa 9 grupi 7 punkt 9 vabastab „heategeva iseloomuga teenuste osutamise ning kaubatarned, mis on nendega seotud läbi:

a) *charity*,

b) riiklikult korraldatud erahooldusasutuse,

c) avalik-õigusliku organisatsiooni".

14 Muudetud VAT Acti grupi 7 märkuse 6 järgi määratletakse maksuvabad heategeva iseloomuga teenused kui teenused, mis on otseselt seotud hoolduse, ravi ning

nõustamisega, parandamaks eakate, haigete, depressiivsete või puuetega isikute füüsilist või vaimset heaolu ning laste või noorte kaitset.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Põhikohtuasja hagejad asutasid isikuühingu Kingscrest, mis majandas hooldekodusid Ühendkuningriigis. Kingscresti eesmärk on tulu teenimine ning ta ei ole seega *charity* siseriikliku õiguse tähenduses. Ta majandab nelja hooldekodu, mis kõik on eelnevalt registreeritud kohalike pädevate ametiasutuste poolt Registered Homes Act 1984 või Children Act 1989 alusel ning hiljem registreeritud Care Standards Act 2000 alusel.

16 Eelotsusetaotlusest nähtuvalt ei ole vaidlustatud asjaolu, et Kingscresti poolt osutatud teenused on muudetud VAT Acti lisa 9 grupi 7 punkti 9 tähenduses „heategeva iseloomuga teenuste osutamine", ning et see äriühing on sama sätte tähenduses „riiklikult korraldatud erahooldusasutus".

17 Kuni 21. märtsini 2002 kuulusid Kingscresti poolt osutatud teenused käibemaksuga maksustamisele. Alates sellest kuupäevast on nad vastavalt Commissionersi otsusele maksust vabastatud põhjusel, et nimetatud äriühing lõpetas sellest kuupäevast alates maksustatavate teenuste osutamise kooskõlas eelnimetatud punktiga 9.

18 Põhikohtuasja hagejad esitasid selle otsuse peale kaebuse põhjusel, et muudetud VAT Acti lisa 9 grupi 7 punkt 9 ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktidega g ja h. Tuues sisse mõiste „riiklikult korraldatud erahooldusasutus", läheb siseriiklik seadusandlus kaugemale sellest, mis on lubatud kuuenda direktiiviga.

19 Commissioners vastas, et sõna *charitable*, mida kasutatakse kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h, on ühenduse õigusmõiste, mis ei ole sama tähendusega nagu on *charitable* siseriiklikus õiguses. „Asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonide" (*recognised as charitable*) all võib selle sätte tähenduses mõista organisatsioone, mis on registreeritud Registered Homes Act 1984, Children Act 1989 või Care Standards Act 2000 alusel.

20 Neil asjaoludel otsustas VAT and Duties Tribunal, London, menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h esineva sõna *charitable* tähenduse määratlemisel võib tugineda kuuenda direktiivi [...] teistele keeleversioonidele, või peab sellel sõnal olema sama tähendus mis siseriiklikus õiguses?

2. Kui [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punkte g ja h tuleb tõlgendada selliselt, et neid kohaldatakse heategevana tunnustatud organisatsioonile, kas siis tuleb seda tõlgendada ka selliselt, et seda kohaldatakse ettevõttele, mille eesmärk on tulu saamine, nagu seda on *partnership* [Kingscrest]?

3. Kas [kuuenda] direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkte g ja h tuleb tõlgendada selliselt, et need annavad liikmesriikidele kaalutlusõiguse selle sätte eesmärkide mõttes tunnustada Care Standards Act 2000 (või Registered Homes Act 1984 või Children Act 1989) alusel registreeritud organisatsiooni, mis ei ole avalik-õiguslik organisatsioon ning millel puudub [*charity*] staatus asjaomase liikmesriigi siseriikliku õiguse alusel?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

21 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas sisuliselt tuleb sõnale *charitable*, mis esineb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h anda eraldiseisev määratlus võrreldes sellega, mis tal on siseriiklikus õiguses, ning jaatava vastuse korral, kas selle sõna tõlgendamisel peab arvestama kõiki kuuenda direktiivi keeleversioone.

22 Sellisel juhul tuleb meelde tuletada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on kuuenda direktiivi artiklis 13 ette nähtud maksuvabastused ühenduse õiguse autonoomsed mõisted ning neile tuleb seetõttu ka anda ühenduse määratlus (vt 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-358/97: komisjon *v.* Iirimaa, EKL 2000, lk I-6301, punkt 51; 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-275/01: Sinclair Collis, EKL 2003, lk I–5965, punkt 22, ning 18. novembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-284/03: Temco Europe, EKL 2004, lk I-11237, punkt 16).

23 Nii peab see olema ka maksuvabastuse kohaldamisel nõutavate eritingimuste korral, eriti selliste, mis puudutavad maksuvabasid teenuseid osutava ettevõtja staatust või olemust (11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-453/93: Bulthuis-Griffioen, EKL 1995, lk I-2341, punkt 18).

24 Nagu Euroopa Kohus on varem leidnud, kui kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 sissejuhatava lause kohaselt kehtestavad liikmesriigid maksuvabastusele tingimused, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, ei mõjuta need tingimused vaadeldud maksuvabastuse sisu määratlemist (20. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-287/00: komisjon *v.* Saksamaa, EKL 2002, lk I-5811, punkt 50).

25 Sellisest vaatenurgast lähtudes ei saa kindlaks määratud toimingu käibemaksukohustus või sellest vabastamine sõltuda tema siseriiklikust liigitamisest (vt 11. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-76/99: komisjon *v.* Prantsusmaa, EKL 2001, lk I-249, punkt 26, ja 16. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-315/00: Maierhofer, EKL 2003, lk I-563, punkt 26).

26 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et ühenduse direktiivide ühetaolise tõlgendamise vajadus välistab selle, et kahtluse korral tõlgendataks sätte sõnastust eraldatult, ning nõuab vastupidi, et seda oleks tõlgendatud ning kohaldatud teistes ametlikes keeltes koostatud versioone silmas pidades (2. aprilli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-296/95: EMU Tabac jt, EKL 1998, lk I-1605, punkt 36, ning 17. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-321/96: Mecklenburg, EKL 1998, lk I-3809, punkt 29).

27 Neil asjaoludel tuleb esimesele küsimusele vastata, et sõna *charitable*, mis esineb kuuenda direktiivi ingliskeelse versiooni artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h, kujutab endast ühenduse õiguse autonoomset mõistet, mida tuleb tõlgendada kõiki selle direktiivi keeleversioone arvesse võttes.

Teine küsimus

28 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, kas mõistet „asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioon", mis esineb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h, võib kohaldada eraõiguslikele ühingutele, mille eesmärk on tulu saamine.

29 Peab meelde tuletama, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt tõlgendatakse kuuenda direktiivi artiklis 13 ette nähtud maksuvabastusi kitsalt, kuna nad kalduvad kõrvale üldprintsiibist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igasugune teenuse osutamine, mida maksukohustuslane on teostanud tasu eest (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Saksamaa; punkt 43; 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-8/01: Taksatorringen, EKL 2003, lk I-13711, punkt 36, ning eespool viidatud kohtuotsus Temco Europe, punkt 17). Igal juhul peab selles sättes kasutatud sõnade tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa (6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-45/01, EKL 2003, lk I-12911, punkt 42).

30 Selles suhtes, mis esiteks puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h sätestatud maksuvabastuste eesmärke, tuleneb osutatud sättest, et nimetatud maksuvabastustel, mis kindlustavad sotsiaalvaldkonnas avalikes huvides

osutatud teatud teenustele käibemaksu osas soodustatud kohtlemise, on eesmärk selliste teenuste hinna vähendamine ning nende kättesaadavamaks muutmine isikutele, kes neid teenuseid kasutavad.

31 Seda eesmärki arvesse võttes tuleb ühest küljest meenutada, et tegevuse äriline iseloom ei välista kuuenda direktiivi artikli 13 A osa kontekstis, et tegevuses avaldub üldine huvi (3. aprilli 2003. aasta otsus kohtuasjas C-144/00: Hoffmann, EKL 2003, lk I-2921, punkt 38).

32 Teisest küljest tuleb asuda seisukohale, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h esinev mõiste „heategevana tunnustatud organisatsioonid" ei kutsu üles eriliselt kitsale tõlgendamisele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 48).

33 Peab esile tooma, et välja arvatud teatud juhtudel selle sätte taani- ja rootsikeelsed versioonid, mis viitavad sisuliselt avaliku huvi järgimisele, ei piira ükski teine selle sätte keeleversioon maksuvabastuste kohaldamist isikutele, kelle eesmärk ei ole tulu saamine.

34 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h muude versioonide grammatilisele tõlgendamisele piisab maksuvabastuse saamiseks tegelikult kahe tingimuse täitmisest, nimelt et osutatavad teenused oleksid ühest küljest seotud kas sotsiaalabi ja sotsiaalkindlustuse või laste ja noorte kaitsmisega ning teisest küljest, et neid teenuseid osutaks avalik-õiguslikud või teised asjaomases liikmesriigis sisuliselt heategevana tunnustatud organisatsioonid.

35 Sõna „organisatsioon" on piisavalt lai, hõlmamaks eraõiguslikke ühinguid, mille eesmärk on tulu saamine (vt selle kohta 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg, EKL 1999, lk I-4947, punkt 17, ning eespool viidatud kohtuotsus Hoffmann, punkt 24).

36 Samuti peab märkima, et Euroopa Kohus on juba teinud otsuse eraõigusliku ühingu kohta, kelle eesmärk on tulu saamine, selliselt et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g esinev väljend „teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid" ei välista maksuvabastuse kohaldamist füüsilisest isikust ettevõtjatele (vt eespool viidatud Greggi kohtuotsus, punkt 21).

37 Lisaks peab möönma, nagu väitsid õigustatult Euroopa Ühenduste Komisjon ning Ühendkuningriik, et kui ühenduse seadusandja kavatses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 ette nähtud maksuvabastusi anda vaid teatud isikutele, kelle eesmärk ei ole tulu saamine või kellel puudub äriline iseloom, siis on ta seda sõnaselgelt märkinud, nagu nähtub ka selle sätte punktidest l, m ja q.

38 Lõpuks peab märkima, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a esimene taane, mis sätestab valikulise tingimuse, mida liikmesriigid võivad nimetatud direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 mainitud teatud maksuvabastuste andmise suhtes kohaldada (vt selle kohta 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-267/00: Zoological Society, EKL 2002, lk I-3353, punkt 16), lubab anda, kuid ei kohusta liikmesriike ette nähtud maksuvabastust kohaldama eelkõige nimetatud lõike 1 punktides g ja h loetletud teistele organisatsioonidele, mis ei ole avalik-õiguslikud ning mille eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida (eespool viidatud kohtuotsus Hoffmann, punkt 38).

39 Nagu kohus on varem otsustanud, läheb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a esimeses taandes välja toodud tingimus, mis puudutab süstemaatilise kasumi teenimise puudumist, segamini peamiselt mittetulundusorganisatsiooni kriteeriumiga, mis on toodud eelkõige artikli 13 A osa lõike 1 punktis m (21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-174/00: Kennemer Golf, EKL 2002, lk I-3293, punkt 33).

40 Neil asjaoludel ning võtmata kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a esimeselt taandelt tema eesmärki, peab ilmtingimata tõdema, et kui ühenduse seadusandja ei ole artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h kõnealuste maksuvabastuste andmist seadnud sõnaselgelt sõltuvusse tulundusliku eesmärgi puudumisest, ei saa sellise eesmärgi järgimine välistada nimetatud maksuvabastuste saamist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Kennemer Golf, punkt 34, ning Hoffmann, punkt 38).

41 Teiseks, mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, siis tuleb meenutada, et selle põhimõttega on eelkõige vastuolus omavahel konkureerivate samalaadsete teenuste osutamise erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast (vt selle kohta 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Kügler, EKL 2002, lk I-6833, punkt 30, ning 23. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-109/02: komisjon *v.* Saksamaa, EKL 2003, lk I-12691, punkt 20).

42 Tuleb rõhutada, nagu ka kohtujurist tõi sisuliselt välja oma ettepaneku punktis 29, et seda põhimõtet ei järgita juhul, kui siseriiklik seadusandja ei ole maksuvabastust allutanud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a esimeses taandes ette nähtud tingimusele, mistõttu artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h nimetatud sotsiaalteenuseid koheldakse käibemaksuküsimustes erinevalt, tulenevalt sellest, kas neid osutavatel ettevõtjatel on tulu saamise eesmärk või mitte.

43 Nagu järeldub neist kaalutlustest kogumis, ei välista sellise eesmärgi järgimine kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h ette nähtud maksuvabastuste kohaldamist.

44 Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et põhikohtuasja hagejatel, arvestades, et nende eesmärk on tulu saamine, puudub siseriikliku õiguse kohaselt *charity* staatus, vaatamata sellele, et kuuenda direktiivi ingliskeelse versiooni artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h alusel antakse maksuvabastust organisatsioonidele, mida on tunnustatud kui *charitable*. Nagu tuleneb esimesele küsimusele antud vastusest, on kuuendas direktiivis mainitud mõisted ühenduse õiguse autonoomsed mõisted, mitte siseriiklikud õigusmõisted.

45 Järelikult, kuna põhikohtuasja hagejad vastavad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h tähenduses heategevana tunnustatud organisatsiooni tunnustele, kohaldatakse neile selles sättes ette nähtud maksuvabastusi hoolimata asjaolust, et nende eesmärk on tulu saamine ning neil puudub siseriikliku õiguse kohaselt *charity* staatus.

46 Sellisel juhul peab juhtima tähelepanu, et kohtuistungil tunnistasid põhikohtuasja hagejad ise, et tulu saamise eesmärk, kui ta kujutab endast olulist kriteeriumi, mida tuleb arvesse võtta organisatsiooni heategeva olemuse kindlaks määramisel nimetatud sätte tähenduses, ei välista vähimalgi määral ühelgi juhul, et tal on heategev olemus.

47 Seega peab teisele küsimusele vastama, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h mainitud mõiste „asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid" ei välista eraõiguslikke ühinguid, millel on tulu saamise eesmärk.

Kolmas küsimus

48 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas liikmesriikidel on kaalutlusõigus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h eesmärkide mõttes tunnustada heategeva organisatsioonina eraõiguslikku ühingut, kellel on tulu saamise eesmärk ning kellel puudub *charity* staatus siseriikliku õiguse alusel.

49 Sellisel juhul peab kohe alguses sedastama, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktid g ja h ei täpsusta tingimusi ega korda muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide tunnustamisel heategevana. Seega on iga liikmesriigi siseriikliku õiguse ülesanne kehtestada õigusnormid, mille kohaselt võib organisatsioone sellistena tunnustada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 64).

50 Siseriiklike normide vastuvõtmine antud valdkonnas on pealegi ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktis a, mille kohaselt „[l]iikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele käesoleva artikli lõike 1 punktides [...] g), h) [...] sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi

puhul ühte või mitut [selles sättes mainitud] järgmist tingimust" (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 65).

51 Sellest järeldub, nagu Euroopa Kohus on ka varem otsustanud, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktid g ja h annavad liikmesriikidele, mis puudutab esimest neist sätetest (vt eespool viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 54), õiguse kaaluda, kas tunnustada heategevatena teatud organisatsioone, mis ei ole avalik-õiguslikud.

52 Samuti tuleneb kohtupraktikast, et juhul, kui maksukohustuslane vaidlustab organisatsiooni heategeva olemuse tunnustamise, on siseriiklike kohtute kohustus uurida, kas pädevad ametkonnad on kinni pidanud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h lubatud kaalutlusõiguse piiridest ühenduse põhimõtete kohaldamisel, eriti võrdse kohtlemise põhimõttest (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Kügler, punkt 56, ja Dornier, punkt 69).

53 Seega tuleneb kohtupraktikast, et siseriiklike ametiasutuste ülesanne on kooskõlas ühenduse õigusega ning siseriiklike kohtute kontrolli all võtta arvesse eelkõige erinormide, olgu need riiklikud või regionaalsed, seadusandlikud või haldus-, maksu- või sotsiaalkindlustusalased, olemasolu üldise huvi avaldumist asjaomase maksukohustuslase tegevuses, asjaolu, et teisi sama tegevusalaga seotud maksukohustuslasi on sarnaselt tunnustatud, samuti ka fakti, et kõnealuste teenuste hind võib suures osas olla makstud haigekassa või muude sotsiaalkindlustusorganisatsioonide poolt (vt eespool viidatud kohtuotsused Kügler, punktid 57 ja 58, ning Dornier, punkt 72).

54 Lisaks peab meelde tuletama, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus eelkõige omavahel konkureerivate sarnaste teenuste osutamise erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 30, ning 23. oktoobri 2003. aasta kohtuotsus komisjon *v.* Saksamaa, punkt 20).

55 Põhikohtuasjas jääb eelotsusetaotluse esitanud kohtu kohustuseks kõiki asjaolusid silmas pidades kindlaks määrata, kas Kingscresti tunnustamine heategevana kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h eesmärkidest lähtudes, võrreldes teiste samu teenuseid osutavate ettevõtjatega sarnastes olukordades, toob kaasa võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumise või mitte.

56 Sellisel juhul peab meelde tuletama, et teisele küsimusele antud vastusest tuleneb, et tingimus, mille kohaselt eraõiguslikke ühinguid, millel ei ole tulu saamise eesmärki, võib tunnustada heategevana, ei ületa liikmesriikidele kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h alusel omistatud kaalutlusõiguse piire.

57 Seevastu võib siseriiklik kohus antud asjas kaalutlusõiguse piiride ületamise kindlakstegemisel arvestada eriti asjaolu, et muudetud VAT Acti alusel laieneb kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h ette nähtud maksuvabastus kõikidele organisatsioonidele, mis on registreeritud Care Standards Act 2000 kohaselt, ning asjaolu, et see ning muudetud VAT Act näevad ette erinormid, mis mitte üksnes ei anna maksuvabastusi seaduses määratletud heategevaid teenuseid osutavatele organisatsioonidele, vaid seavad ka nende

teostamise tingimused, kehtestades neid osutavatele organisatsioonidele pärast registreerimist siseriiklike ametkondade poolt piirangud ja kontrolli, järelevalve ning normid nii varustusele kui ka neid haldava personali kvalifikatsioonile.

58 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et siseriikliku kohtu ülesanne on kindlaks määrata, pidades eelkõige silmas võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtteid ning võttes arvesse kõnealuste teenuste osutamise sisu ning nende teostamise tingimusi, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h eesmärkidest lähtudes eraõigusliku ühingu, mille eesmärk on tulu saamine ning millel puudub siseriikliku õiguse kohaselt *charity* staatus, tunnustamine heategeva organisatsioonina ületab nende sätetega liikmesriikidele tunnustamiseks antud kaalutlusõiguse piire.

Kohtukulud

59 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, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Mõiste *charitable*, mis esineb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, ingliskeelse versiooni artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h, kujutab endast ühenduse õiguse autonoomset mõistet, mida tuleb tõlgendada kõiki selle direktiivi keeleversioone arvesse võttes.**

2. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 A osa lõike 1 punktides g ja h osutatud mõiste „asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid" ei välista eraõiguslikke ühinguid, millel on tulu saamise eesmärk.**

3. **Siseriikliku kohtu ülesanne on kindlaks määrata, pidades eelkõige silmas võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtteid ning võttes arvesse kõnealuste teenuste osutamise sisu ning nende teostamise tingimusi, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktide g ja h eesmärkidest lähtudes eraõigusliku ühingu, mille eesmärk on tulu saamine ning millel puudub siseriikliku õiguse alusel *charity* staatus, tunnustamine heategeva organisatsioonina ületab nende sätetega liikmesriikidele tunnustamiseks antud kaalutlusõiguse piire.**

Allkirjad