



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JÁN MAZÁK

esitatud 19. juulil 2012¹

Kohtuasi C-174/11

Finanzamt Steglitz

versus

Ines Zimmermann

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa))

Nõukogu kuues direktiiv 77/388/EMÜ — Käibemaks — Maksuvabastused — Artikli 13 A osa lõike 1 punkt g — Hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused, mida osutavad avaliku õiguse kohaldamisalasse kuuluvad isikud või muud heategevana tunnustatud organisatsioonid — Siseriiklikud õigusnormid, mis kehtestavad ambulatoorsete hooldusteenuste maksust vabastamisele teatud tingimused, mis ei kuulu siiski kohaldamisele juhul, kui asjaomaseid teenuseid osutavad riigi poolt tunnustatud teatud organisatsioonid või nende organisatsioonide liikmed

1. Käibemaks kehtestati algselt kaubatarnetelt ja teenuste osutamisel tasumisele kuuluva maksuna. Siiski võib väita, et käibemaksusüsteem ja mõned selle eeskirjad on kujunenud küllaltki keeruliseks. Üks Court of Appeal'i (England and Wales) kohtunik on selles küsimuses tõepoolest märkinud, et „lisaks igapäevaelu maailmale [...] on olemas veel käibemaksumaailm, mis on nagu maksundusalane teemapark, kus faktiline ja õiguslik reaalsus on peatunud või pahupidi pööratud”.²

2. Kuidas sellega ka ei oleks, soovib Bundesfinanzhof (Saksamaa kõrgeim maksukohus) käesolevas asjas juhiseid kuuenda direktiivi³ artikli 13 A osa lõike 1 punkti g ja/või lõike 2 punkti a tõlgendamiseks. Eelotsusetaotlus esitati Ines Zimmermanni ja Finanzamt Steglitzi (Steglitzi maksuamet) (edaspidi „Finanzamt”) vahelises kohtuvaidluses seoses aastatel 1993 ja 1994 tasumisele kuulunud käibemaksuga.

3. Euroopa Kohtul palutakse selgitada, kas liikmesriik võib kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g kohaldamisel kehtestada haigetele ja hooldust vajavatele isikutele osutatavate ambulatoorsete hooldusteenuste maksust vabastamisele tingimuse, mille kohaselt neid teenuseid osutanud organisatsiooni puhul „on eelneval kalendriaastal hoolekandeteenuste kulud vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas kandnud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus”.⁴

4. Eelkõige võib tekkida tõsiseid kahtlusi selles – nagu ma allpool näitan –, kas niisugune tingimus on kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, kuna seda ei kohaldata võrdselt kõigile ambulatoorsete hooldusteenuste osutajatele.

1 — Algkeel: inglise.

2 — Kohtuasi Royal & Sun Alliance Insurance Group plc vs. Customs and Excise Commissioners, 2001, STC 1476 (CA) punkt 54, tsitaat: Sedley, LJ. Minu arvates tuleb siiski lisada, et tihti ei tulene käibemaksu kohaldamise ja tõlgendamisega seotud raskused mitte käibemaksust endast, vaid katsetest selle tasumisest kõrvale hoida.

3 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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).

4 — Edaspidi „põhikohtuasjas arutusel olev tingimus”.

I. Õiguslik raamistik

A. Euroopa Liidu õigus

5. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt g sätestab, et liikmesriigid vabastavad 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:

„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.”

6. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktile a võivad liikmesriigid „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,
- neid juhivad ja haldavad rangelt vabatahtlikul alusel isikud, kellel ei ole isiklikult ega vahendajate kaudu ei otseseid ega kaudseid huvisid seoses asjaomase tegevuse tulemustega,
- nende hinnad on heaks kiidetud ametivõimude poolt või jäävad selliste heakskiidetud hindade piiresse või on heakskiitu mittevajavate teenuste puhul madalamad kui sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksuga maksustatavad äriühingud,
- asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, näiteks seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.”

B. Siseriiklik õigus

7. Umsatzsteuergesetz 1993 (1993. aasta käibemaksuseadus, edaspidi „UStG”) asjassepuutuvatel aastatel kohaldatava redaktsiooni § 4 punkti 16 alapunkti e kohaselt vabastatakse UStG § 1 punkti 1 alapunktis 1 kuni § 1 punkti 1 alapunktis 3 nimetatud tehingute hulgas maksust „teenused, mis on tihedalt seotud haigete ja hooldust vajavate isikute ambulatoorseid hooldusteenuseid osutavate organisatsioonide [...] tegevusega, kui:

- e) hooldust vajavate isikute ajutise vastuvõtuga tegelevate organisatsioonide ning haigetele ja hooldust vajavatele isikutele ambulatoorseid hooldusteenuseid osutavate organisatsioonide puhul on eelneval kalendriaastal hoolekandeteenuste kulud vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas kandnud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus”.

8. UStG § 4 punkti 18 esimese lause kohaselt on maksust vabastatud „teenused, mida osutavad ametlikult heategevana tunnustatud organisatsioonid ja nende liikmeks olevad heategevad ühingud, isikute ühendused ja varakogumid, kui

- a) asjaomaste ettevõtjate tegevus lähtub ainult ja otseselt mittetulunduslikust, heategevast või vaimulikust eesmärgist;
- b) teenuseid osutatakse vahetult vastavalt põhimääruses, põhikirjas või muus alusdokumendis nimetatud soodustatud isikutele ja

c) kõnealuste teenuste hinnad on madalamad kui sarnaste teenuste keskmised hinnad, kui neid osutavad äriühingud.”

9. Alates 1. jaanuarist 1995 langetati UStG § 4 punkti 16 alapunktis e sätestatud 2/3 alammäär (edaspidi „2/3 alammäär”) 40%-le.

10. 1993. aasta Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung’i (käibemaksuseaduse rakendusmäärus, edaspidi „UStDV”) §-s 23 on loetletud 11 ühendust, mida käsitatakse ametlikult heategevana tunnustatud organisatsioonidena UStG § 4 punkti 18 tähenduses.

II. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

11. I. Zimmermann, kes on põhikohtuasja kaebuse esitaja ja vastustaja põhikohtuasja kassatsioonimenetluses, osutab Berliinis ambulatoorseid hooldusteenuseid. Ta on diplomeeritud meditsiiniõde ja 1992. aastal töötas ta sotsiaalabikeskuse hoolekandeüksuse juhatajana. Lisaks hooldas ta alates 1993. aasta algusest vabakutselisena üksikuid patsiente ja 1. juunil 1993 registreeris ta ambulatoorseid hooldusteenuseid osutava asutuse. Pärast 27. augustil 1993 esitatud taotlust lubati tal 1. oktoobril 1993 liituda tervishoiusüsteemiga koduõendusteenuse,⁵ kodupõetusteenuste⁶ ja koduhooldusteenuste osutamiseks.⁷ Asjaomastel aastatel esitatud käibemaksudeklaratsioonides käsitas ta enda tehtud tehinguid UStG § 4 punkti 16 alapunkti e alusel käibemaksuvabade tehingutena.

12. Põhikohtuasja vastustaja ja kassatsioonkaebuse esitaja (Finanzamt) tuvastas, et I. Zimmermann (ja tema töötajad) olid 1993. aastal osutanud hoolekandeteenuseid ühtekokku 76 isikule, kellest 52 (s.o 68%) olid erapatsiendid. Seetõttu keeldus Finanzamt kaebuse esitaja poolt 1993. aastal osutatud teenuste maksuvabastusest UStG § 4 punkti 16 alapunkti e alusel, tuues põhjenduseks, et kõnealuse sätte kohaselt peaksid hoolekandeteenuste kulud vähemalt 2/3 juhtudest olema täielikult või suures osas kantud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutuste poolt.

13. Finanzamt keeldus käibemaksust vabastamast I. Zimmermanni poolt 1994. aastal osutatud teenuseid UStG § 4 punkti 16 alapunkti e alusel, kuna need teenused seondusid eelmisel aastal toimunud asjaoludega. Siiski kohaldati UStG § 4 punktis 14 sätestatud maksuvabastust I. Zimmermanni poolt osutatud raviteenustele, kusjuures Finanzamt pidas selliste teenuste osakaaluks 1/3.⁸

14. Pärast valet, mis jäeti rahuldamata, esitas I. Zimmermann Finanzamti vastu kaebuse. Menetluse käigus esitas ta kohtule 19. oktoobri 2005. aasta kirja, mille oli talle saatnud Senatsverwaltung Berlin für Gesundheit, Soziales und Verbraucherschutz (Berliini senati tervishoiu-, sotsiaalabi- ja tarbijakaitsevalitsus). Seal on kirjas: „[...] Käesolevaga kinnitan Teile, et koduõendusteenuse raames osutate Te samu teenuseid, st viisite läbi samu tegevusi kui organisatsiooni Liga der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege in Berlin (Berliini heategevuslike organisatsioonide liit) hoolekandekeskused (sotsiaalabikeskused). Eraõiguslike teenuseosutajate ülesannete kirjeldus ja tegevuse sisu oli sama mis heategevuslikel sotsiaalhoolekandetasutustel. Minu andmetel on teenuste sisu identne hiljemalt alates 1988. aastast. Juhin tähelepanu sellele, et alates 1. jaanuarist 1992 sätestab UStG § 4 punkti 16 alapunkt e, et käibemaksuvabastuse andmiseks peavad olema täidetud teatavad tingimused. Selle üle, kas need tingimused on täidetud või mitte, ei saa ega soovi ma otsustada. Vaatamata sellele õigusnormile leian ma siiski, et Teile, st Teile ettevõtte on sotsiaalõiguse normide alusel käsitatav heategevana tunnustatud organisatsioonina.”

5 — Saksa sotsiaalkindlustusseadustiku viienda raamatu (Sozialgesetzbuch V, edaspidi „SGB V”) § 37 asjaomasel ajal kohaldatavas versioonis (20.12.1988, I osa, lk 2477).

6 — SGB V § 53.

7 — SGB V § 38.

8 — 27. aprilli 1999. aasta käibemaksuteatised 1993. ja 1994. aasta kohta.

15. Finanzgericht (maksukohus) rahuldab kaebuse põhiosas. Ta tõi põhjenduseks, et I. Zimmermanni poolt vaidlusalusel 1993. aastal kuni 1. oktoobrini osutatud teenused on UStG § 4 punkti 14 esimese lause alusel maksuvabad, kuna need on käsitatavad raviteenustena; nende osakaal oli Finanzgerichti hinnangul I. Zimmermanni poolt menetluses esitatud arvutustest lähtudes 75%.

16. Finanzgerichti arvates võib I. Zimmermann nõuda UStG § 4 punkti 16 alapunkti e alusel käibemaksuvabastust ajavahemiku osas, mis kulgeb 1. oktoobrist 1993 kuni 31. detsembrini 1994. Selles ajavahemikus osutati vähemalt 2/3 teenustest isikutele, kelle hooldekandekulud hüvitati täielikult või suures osas seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutuste poolt. UStG § 4 punkti 16 alapunkti e tuleb kooskõlas direktiiviga tõlgendada nii, et asjassepuutuv on üksnes ajavahemik, mis algab 1993. aasta oktoobrist.

17. Finanzamt väidab kassatsioonkaebuses, et rikutud on UStG § 4 punkti 16 alapunkti e. Ta leiab, et Bundesfinanzhofil tuleks tühistada madalama astme kohtu otsus ja jätta kaebus rahuldamata, kuna Finanzgericht rahuldab selle seoses ajavahemikuga 1. oktoobrist 1993 kuni 31. detsembrini 1994 vastavalt UStG § 4 punkti 16 alapunktile e. I. Zimmermann väidab, et Bundesfinanzhofil tuleks jätta kassatsioonkaebus rahuldamata.

18. Neil asjaoludel on eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustanud menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

- „1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 13 A osa lõike 1 punkti g ja/või lõike 2 punkti a kohaselt on liikmesriigi seadusandjal lubatud kehtestada haigetele ja hooldust vajavatele isikutele osutatavate ambulatoorsete hooldusteenuste maksust vabastamisele tingimus, mille kohaselt neid teenuseid osutanud organisatsiooni puhul „on eelneval kalendriaastal hooldekandeteenuste kulud vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas kandnud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus (1993. aasta UStG § 4 punkti 16 alapunkt e)?
2. Kas lähtuvalt käibemaksu neutraalsuse põhimõttest mõjutab vastust sellele küsimusele asjaolu, et liikmesriigi seadusandja käsitab samu teenuseid muudel tingimustel maksuvabana, kui neid osutavad ametlikult heategevana tunnustatud organisatsioonid ning nende liikmeks olevad heategevad ühingud, isikute ühendused ja varakogumid (1993. aasta UStG § 4 punkt 18)?”

III. Hinnang

A. Poolte põhiargumendid

19. I. Zimmermann selgitab, et avalik-õiguslikud organisatsioonid (heategevad ühingud) ja tulundusorganisatsioonid konkureerivad ambulatoorsete teenuste turul. Ta väidab, et niisugused teenused nagu need, mis on arutusel põhikohtuasjas, tagavad liikmesriigi ametiasutuste poolt heakskiidetud hindade kontrolli, kui täidetud on järgmised tingimused: (i) seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutuste poolt makstud kulud vastavad kokkulepitud tariifidele; ja (ii) sotsiaalkindlustusasutuste kantavad kulud on üldjuhul väiksemad kui erapatsientidelt ja eraõiguslikelt kindlustusasutustelt nõutav tasu.

20. I. Zimmermann väidab peamiselt, et hindamaks, kas tegemist on õigusvastase konkurentsimoонutusega, tuleb siseriiklikul kohtul kindlaks teha, kas osutatavaid teenuseid, mis on patsiendi või lõpptarbija seisukohast identsed või sarnased, maksustatakse erinevalt. Selles osas ei oma käibemaksuga maksustamisel tähtsust selle ettevõtja isik, õiguslik vorm või kvalifikatsioon, kes hooldekandeteenuseid osutab.

21. Saksamaa valitsus väidab, et õigusnormides kehtestatud kord, mille kohaselt organisatsioone heategevana tunnustatakse, võtab piisavalt arvesse järgmisi tegureid, mis tulenevad kohtupraktikast:⁹ (i) vastavate õigusnormide olemasolu; (ii) maksukohustuslase tegevusega seotud üldine huvi; (iii) kas teisi sama tegevusega tegelevaid maksukohustuslasi on juba heategevate organisatsioonidena tunnustatud; (iv) kas olulise osa asjaomaste teenustega seotud kulust kannab lõppkokkuvõttes haigekassa või muu sotsiaalkindlustusorganisatsioon; (v) neutraalsuse põhimõtte konkurentsi neutraalsuse tähenduses.

22. Saksamaa valitsuse arvates on neutraalse maksustamise põhimõttega seoses kaalutusõiguse piiridest kinni peetud. Eelkõige kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses on tegemist võrdse kohtlemise põhimõtte rakendamisega organisatsioonide heategevana tunnustamisel selleks, et arvata need avalik-õiguslike organisatsioonide hulka. Sellest seisukohast vaadelduna ei saa neutraalse maksustamise põhimõtet käsitleda selle tavatähenduses, mille kohaselt sisult ühesuguseid teenuseid tuleb maksustada ühtemoodi. Pigem tuleb seda vaadelda tähenduses, mille kohaselt ühesugustele maksukohustuslastele tuleb kohaldada samu tingimusi, et neil oleks võimalik saada maksuvabastust. Lisaks leiab Saksamaa valitsus, et õigusnorm, mis käsitleb organisatsiooni heategevana tunnustamist liikmesriigi poolt, mille tulemusel tekivad eraõiguslike ettevõtjate suhtes konkrentsimoonutused, on lubatav.

23. Seetõttu leiab Saksamaa valitsus, et kui nõustuda, et UStG § 4 punkt 18 kuulub erinevalt selle paragrahvi punktist 16 kohaldamisele üksnes mittetulunduslikele juriidilistele isikutele, keda on ametlikult heategevana tunnustatud, siis ei kohtle Saksa õigusnormid ühesuguseid maksukohustuslasi erinevalt, vaid kehtestavad üksnes erinevad tingimused erinevate maksukohustuslaste, kelle suhtes kohalduv erinev sisuline ja õiguslik raamistik, heategeva organisatsioonina tunnustamiseks.

B. Analüüs

1. Esimene küsimus

24. Esiteks väidab eelotsusetaotluse esitanud kohus siseriiklikest õigusnormidest tuleneva raamistikuga seoses selgelt, et käesolevas asjas ei ole UStG § 4 punkti 16 alapunktis e kehtestatud nõuded täidetud.

25. Siiski kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus selles, kas niisugune järeldus on kuuendast direktiivist lähtudes õige.

26. Seega otsustas ta esimese küsimusega paluda Euroopa Kohtult selgitust, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga g on vastuolus see, kui eraõiguslike organisatsioonide poolt osutatud ambulatoorsete hooldusteenuste maksust vabastamisele kehtestatakse selline tingimus nagu põhikohtuasjas.¹⁰

27. Alustan sellega, et viitan asjassepuutuval kohtupraktikale, mis on juba iseenesest küllalt mahukas ja millest lähtuvalt tuleb esitatud küsimusi vaadelda.

9 — Saksamaa valitsus viitab 26. mai 2005. aasta otsusele kohtuasjas C-498/03: Kingscrest Associates ja Montecello (EKL 2005, lk I-4427, punktid 53 ja 41 jj), ja 10. septembri 2002. aasta otsusele kohtuasjas C-141/00: Kügler (EKL 2002, lk I-6833, punkt 57 jj). Ta viitab ka 6. novembri 2003. aasta otsusele kohtuasjas C-45/01: Dornier (EKL 2003, lk I-12911, punkt 72 jj).

10 — Mille kohaselt peavad eelneval kalendriaastal osutatud hoolekandeteenuste kulud olema vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas kantud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutuse poolt.

28. Nagu Euroopa Kohus hiljuti meenutas kohtuotsuses *Future Health Technologies*,¹¹ ei ole „(kuuenda direktiivi artikli 13 A osas) sätestatud maksuvabastuste¹² eesmärk anda käibemaksuvabastust kõikidel juhtudel avalikes huvides tegutsemise korral, vaid üksnes tegevusaladele, mis on selles osas loetletud ja üksikasjalikult kirjeldatud”.

29. Lisaks tuleneb kuuendat direktiivi käsitlevast väljakujunenud kohtupraktikast, et artiklis 13 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada täht-tähele, kuna need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Siiski peab nende tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest. Seega ei tähenda täht-tähele tõlgendamise reegel seda, et kuuenda direktiivi artiklis 13 loetletud maksuvabastusi määratlevaid termineid võib tõlgendada nii, et nende kavandatud toime kaob.¹³

30. Tuleb märkida, et eespool punktis 29 osutatud kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastuste tõlgendamise nõuded kehtivad maksuvabastuste kohaldamisel nõutavate eritingimuste korral ja eriti selliste puhul, mis puudutavad maksuvabasid teenuseid osutava majandustegevuses osaleja staatust või isikut.¹⁴

31. Selles küsimuses on Euroopa Kohus juba sedastanud, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g, mis käsitleb hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuseid, tuleb tõlgendada nii, et väljend „asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid”¹⁵ ei välista eraõiguslikke tulunduslikke üksusi, nagu näiteks füüsilised isikud, kes tegelevad „ettevõtlusega”.¹⁶

32. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt g ei täpsusta muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide heategevana tunnustamise tingimusi ega korda. Seega on põhimõtteliselt iga liikmesriigi ülesanne kehtestada siseriiklikus õiguses eeskirjad, mille alusel neile organisatsioonidele selline tunnustus antakse.¹⁷

33. Lisaks on selles valdkonnas siseriiklike eeskirjade vastuvõtmine sätestatud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punktis a, mille kohaselt võivad liikmesriigid muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele [...] lõike 1 punkti[s] g [...] sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul ühte [...] järgmist tingimust”, mis on järgnevalt loetletud.¹⁸

11 — Vt 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-86/09 (EKL 2010, lk I-5215, punkt 29). Vt analoogia alusel 11. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 107/84: komisjon vs. Saksamaa (EKL 1985, lk 2655, punkt 17); 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-307/01: D’Ambrumenil ja Dispute Resolution Services (EKL 2003, lk I-13989, punkt 54); ja 28. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-473/08: Eulitz (EKL 2010, lk I-907, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 — Nüüd nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikkel 132.

13 — Vt eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Future Health Technologies*, punkt 30. Vt analoogia alusel eelkõige 14. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-445/05: Haderer (EKL 2007, lk I-4841, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika); 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-461/08: Don Bosco Onroerend Goed (EKL 2009, lk I-11079, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika), ja eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Eulitz, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika. Vt ka 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-262/08: CopyGene A/S (EKL 2010, lk I-5053, punktid 25 ja 26).

14 — Vt eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Eulitz, punkt 42. Vt selle kohta 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg (EKL 1999, lk I-4947, punktid 16–20; eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 23, ja eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Haderer, punkt 19).

15 — Juhin tähelepanu, et ingliskeelses versioonis ei kasutata direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis g sõna „charitable”, vaid kasutatakse selle asemel „[...] bodies recognised by the Member State concerned as being devoted to social wellbeing” (kohtujuristi kursiiv).

16 — Vt eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 35 jj, ja eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gregg, punkt 17 jj.

17 — Vt eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier, punktid 64 ja 81; eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 49; 8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-106/05: L.u.P. (EKL 2006, lk I-5123, punkt 42); ja eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CopyGene A/S, punkt 63.

18 — Vt eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 65, ja eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 50.

34. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb selgelt, et kuigi 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 või need tingimused mõjutada nimetatud maksuvabastuse sisu määramist.¹⁹

35. Kohtupraktikast tuleneb,²⁰ et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt g annab liikmesriikidele õiguse tunnustada heategevana teatud organisatsioone, mis ei ole avalik-õiguslikud organisatsioonid.

36. Siiski on selge, et juhul kui maksukohustuslane vaidlustab organisatsiooni heategevana tunnustamise, tuleb siseriiklikul kohtul analüüsida, kas pädevad asutused on kinni pidanud kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud kaalutusõiguse piiridest kooskõlas EL õiguse üldpõhimõtetega, eeskätt võrdse kohtlemise põhimõttega.²¹

37. Sellest tuleneb, et neutraalsuse põhimõttega on eeskätt vastuolus see, kui sarnaseid teenuseid, mis sarnasusest tulenevalt omavahel konkureerivad, käibemaksuga maksustamisel erinevalt koheldakse.²² Nimelt on see põhimõte käibemaksu loogiliseks aluseks. Selles küsimuses nähtub eelotsusetaotlusest, et vaidlust ei ole selles, et teenused, mida I. Zimmermann osutas, ning vähemalt need teenused, mida ta osutas alates 1. oktoobrist 1993, olid samasugused nagu teenused, mis on UStG § 4 punkti 18 alusel automaatselt maksust vabastatud.

38. Lõpuks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast selgelt, et tegemaks kindlaks, kas eraõiguslikku asutust võib kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamise eesmärgil heategevana tunnustada, võivad siseriiklikud ametiasutused kooskõlas EL õigusega ja siseriiklike kohtute järelevalve all võtta – lisaks asjaomase maksukohustuslase tegevusega seotud avalikule huvile ja asjaolule, et teisi sama tegevusega seotud maksukohustuslasi on juba sarnaselt tunnustatud – muu hulgas arvesse asjaolu, et *kõnealuste raviteenuste kulud võidakse suures osas kanda haigekassa või teiste sotsiaalkindlustusasutuste poolt*.²³

39. Selles osas tuleb märkida, et Saksamaa seadusandja kehtestas UStG § 4 punkt 16 alapunkti e selleks, et „parandada haigete ja abivajajate hoolekandesüsteemi”.²⁴ Selles paragrahvis sätestatud 2/3 alammäära eesmärk on tagada, et maksusoodustus kergendaks sotsiaalkindlustusorganisatsioonide koormust.²⁵

19 — Vt muu hulgas eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punktid 22–24 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-401/05: VDP Dental Laboratory (EKL 2006, lk I-12121, punkt 26).

20 — Vt eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 54, ja eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 51.

21 — Vt selle kohta eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 56; eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 69; eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 52; eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus L.u.P., punkt 48.

22 — Vt muu hulgas eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 30; 3. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-481/98: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-3369, punkt 22); 23. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-109/02: komisjon vs. Saksamaa (EKL 2003, lk I-12691, punkt 20); eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punktid 41 ja 54; 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer (EKL 2008, lk I-2283, punkt 47; ja 3. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-41/09: komisjon vs. Madalmaad (EKL 2011, lk I-831, punkt 66).

23 — Vt selle kohta eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler, punktid 57 ja 58; eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier, punktid 72 ja 73; eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 53 (seoses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga g); ja eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus L.u.P., punkt 53 (seoses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b).

24 — Originaalis: „[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern”. Vt Bundestags-Drucksache 12/1506, lk 178 koos lk 65.

25 — Siin viidatakse Bundesfinanzhofi 24. jaanuari 2008. aasta otsusele V R 54/06, *Bundessteuerblatt* 2008, II osa, lk 643, II. l.c., kus viidatakse Bundesverfassungsgerichti 31. mai 2007. aasta otsusele 1 BvR 1316/04, *Neue Juristische Wochenschrift* 2007, lk 3628.

40. Seetõttu on selge, et UStG § 4 punkti 16 alapunkti e võib tõlgendada koosmõjus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud nõudega, mille kohaselt seal loetletud teenuste osutajad peavad olema „asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid”.

41. Lisaks eespool punktis 38 viidatud kohtupraktikale sedastas Euroopa Kohus kohtuotsuses L.u.P.²⁶, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis kehtestavad eraõigusliku ja väljaspool raviautust tegutseva laboratooriumi tehtavate analüüside maksust vabastamisele tingimuse, et need tuleb läbi viia meditsiinilise järelevalve all. Euroopa Kohus leidis siiski ka, et *artikli 13 A osa lõike 1 punktiga b ei ole vastuolus see, kui samad õigusnormid kehtestavad nimetatud analüüside maksust vabastamisele tingimuse, et vähemalt 40% nendest peab olema mõeldud sotsiaalkindlustusasutustes kindlustatud isikutele*.

42. Sellest järeldub, et kriteeriume, mis põhinevad teenuste saajate grupi konkreetsel määratlusel, tuleb selle kohtupraktika kohaselt hinnata kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 alusel.

43. Minu arvates on käesolevas asjas keskseks küsimuseks põhiliselt selle tuvastamine, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastusele selliste tingimuste kehtestamisega nagu tingimused, mis on sätestatud UStG § 4 punktis 16, ületas Saksamaa Liitvabariik kuuenda direktiiviga antud kaalutusõiguse piire.²⁷

44. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et üks EL õiguse tõlgendamist käsitlev küsimus, mis selle kohtu menetluses tekkis, on see, kas UStG § 4 punkti 16 alapunktis e sätestatud 2/3 alammäära võib kehtestada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g või artikli 13 A osa lõike 2 punkti a alusel.

45. Käesolevas asjas arutusel olev kriteerium on veidi erinev kohtuotsuses L.u.P. käsitletud kriteeriumist.²⁸ Käesolevas asjas vaatluse all olev kriteerium ei põhine üksnes teenuste saajate grupi koosseisul, vaid nõuab teatud alammäärana kehtestatud arvu selliste teenuste saajate osas, kelle ravi- ja ravimikulude kandmises osaleb sotsiaalkindlustus- või hoolekandeadus, et kõnealune asutus kannab need kulud täielikult või „suures ulatuses”.

46. Arutusel olevat Saksa õigusnormi võib, vähemalt teoreetiliselt, tõlgendada nii, et see sisaldab hindu puudutavat kriteeriumi, mida tuleks analüüsida eraldi kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a alusel. Kuid vastupidi sellele, mida väidavad I. Zimmermann ja Saksamaa valitsus, leian ma, et põhikohtuasja lahendamiseks ei ole otstarbekas sellele sätteleg tugineda. Komisjonil on õigus, et kui võtta arvesse, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei pidanud vajalikuks esitada selles osas üksikasjalikumalt analüüsi, oleks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a eraldi analüüsimine kunstlik ja igal juhul arutusel oleva asja lahendamisel tarbetu. Lisaks ei keskendu põhikohtuasi mingil juhul hinnakujundusega seotud küsimustele.

26 — Viidatud eespool 17. joonealuses märkuses, punkt 55.

27 — Vt näiteks 7. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-124/96: komisjon vs. Hispaania (EKL 1998, lk I-2501), kus Euroopa Kohus sisuliselt leidis, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a kolmas taane ei tähenda seda, et liikmesriik, kehtestades kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastusele ühe tingimuse või rohkem tingimusi, mis on sätestatud artikli 13 A osa lõike 2 punktis a, võib viimase ulatust muuta. Lisaks on artikli 13 A osa lõike 2 punktiga a vastuolus selliste eraõiguslike spordiorganisatsioonide või sotsiaalasutuste maksuvabastuse piiramine, mis võtavad liikmetelt liikmemaksu, mis ei ületa teatud summat, võtmata arvesse nende iga spordiala olemust ja nende eriomaseid tunnuseid.

28 — Viidatud eespool 17. joonealuses märkuses.

a) Kas liikmesriikide kaalutusõiguse piiridest on kinni peetud – 2/3 alammäär

47. Nagu ma märkisin eespool punktis 41, nõustus Euroopa Kohus juba kohtuotsuses L.u.P.²⁹ sellega, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt b lubab kehtestada siseriiklikes õigusnormides asjaomaste analüüside maksust vabastamisele tingimuse, et vähemalt 40% nendest peab olema mõeldud sotsiaalkindlustusasutustes kindlustatud isikutele. Euroopa Kohus leidis, et see valikuõigus kuulub niisuguse kaalutusõiguse piiridesse, mis liikmesriikidel on selle üle otsustamisel, millises ulatuses nad organisatsiooni heategevana tunnustavad.³⁰

48. Minu arvates on Euroopa Kohus tegelikult juba möönnud, et sätted, mis kehtestavad teatud künnise (nagu 2/3), on sellistel asjaoludel õiguspärased. Nõustun komisjoniga, et käesolevas asjas asjassepuutuvas osas ja sõltumata asjaolust, et nimetatud kriteerium kuulub kohaldamisele teistsuguses sotsiaalkindlustussüsteemis (hoolekanne), ei erine 2/3 kriteerium sellest kriteeriumist, mida Euroopa Kohus arutas kohtuasjas L.u.P., välja arvatud ühes küsimuses, milleks on selliste teenuste saajate nõutav osakaal, kelle eest sotsiaalkindlustusasutus kannab kulud täielikult või suures osas.

49. Niisiis leian, et sellise künnise kehtestamine 2/3 ulatuses jääb selle piiresse, mida liikmesriigid võivad teatud ühingute heategevana tunnustamisel nõuda.³¹

50. Minu arvates valis Saksamaa 2/3 alammäära kehtestamisega sellise protsendi, mis tagab teenuse osutaja piisava integreerumise sotsiaalkindlustussüsteemi. See omakorda võimaldab tagada, et teenuse osutaja tegevus on heategevuslik ja et tema teenuseid saab pidada (piisavalt) tihedalt seotuks hoolekande ja sotsiaalkindlustussüsteemiga.

51. Võib lisada, et kohtupraktikas, kus Euroopa Kohus viitab sellele, et haigekassa poolt kulude katmine on kriteerium selle kindlakstegemisel, kas organisatsiooni saab ametlikult heategevana tunnustada, käsitleb ta samas alati seda, kas kulud kaetakse suures osas tervishoiuasutuse poolt.³² Seetõttu näib, et oma kaalutusõiguse teostamisel valis Saksamaa seadusandja lihtsa, kuid sobiva künnise.

b) Kas liikmesriikide kaalutusõiguse piiridest on kinni peetud – eelmine kalendriaasta

52. Esiteks olen nõus komisjoniga, et viide eelmisele kalendriaastale tekitab mitu probleemi. Eelmise aasta kriteeriumi valimisega kaasneb iseenesest teatud ebatäpsus, kuna tegemist ei ole aastaga, mille jooksul asjaomased tehingud tehti.

53. Siiski piisab sellest, kui märkida, et see, et 2/3 alammäär viitab „elmisele kalendriaastale”, ei ole väljaspool liikmesriikide kaalutusõigust.

54. Esiteks on vaieldav, et eespool tehtud järeldust toetab asjaolu, et kohtuotsuses L.u.P.³³ viitas Euroopa Kohus samale kriteeriumile ega vaidlustanud selles otsuses kordagi viidet viimasele kalendriaastale sättes, mis kehtestab selles asjas arutusel olnud 40% alammäära³⁴. Teiseks on ka tõsi, et kohtuotsuses L.u.P.³⁵ ei käsitletud Euroopa Kohus *sõnaselgelt* UStG § 4 punkti 16 alapunktis c kehtestatud nõuet, et 40% alammäär peab olema saavutatud „elamisel kalendriaastal”.

29 — *Ibid.*

30 — Vt eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 54, ja eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 51.

31 — Siin võib meenutada, et vahepeal on 2/3 piirmäära vähendatud 40%-le.

32 — Vt eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 57 jj; eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 72 jj; ja eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punktid 53 ja 41 jj.

33 — Viidatud eespool 17. joonealuses märkuses.

34 — Kehtestatud UStG 1980/1991/1993 § 4 punkti 16 alapunktis c.

35 — Eelkõige punkt 41 jj.

55. Kõigele vaatamata nõustun Saksamaa valitsuse ja komisjoniga, et sellel, et UStG § 4 punkti 16 alapunkt e viitab eelmisele kalendriaastale, on – lisaks ilmsetele praktilistele põhjustele – see eelis, et see on kooskõlas õiguskindluse põhimõttega.

56. Nimelt muudaks muul juhul olukorra keeruliseks, kui maksukohustuslased viitaksid alati jooksvale aastale. Kui see oleks nii, siis ei teaks maksukohustuslane teenust osutades ja tal ei oleks ka võimalik seda tehes teada, kas ta teeb maksuvaba tehingu või mitte, kui ta ei tea, kui suures osas tal tuleb jooksva aastal kulusid kanda.

57. Minu poolt pakutud lähenemisviisi toetab ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes leiab eelotsusetaotluses, et selle eesmärk, et § 4 punkti 16 alapunkt e keskendub eelmisel kalendriaastal toimunud asjaoludele,³⁶ on tagada õiguskindlus ja selle aluseks võib liidu õiguses olla kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 sissejuhatav lause, mille kohaselt tuleb muu hulgas arvesse võtta vajadust tagada „maksuvabastuse [...] arusaadav kohaldamine”.

58. Kõigist eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g kohaselt on liikmesriigi seadusandjal põhimõtteliselt lubatud kehtestada haigetele ja hooldust vajavatele isikutele osutatavate ambulatoorsete hooldusteenuste maksust vabastamise tingimuseks selle, et neid teenuseid osutanud organisatsiooni puhul on eelneval kalendriaastal hoolekandeteenuste kulud vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas kandnud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiastutus.

59. Siiski on selge, et seda kriteeriumi võib kohaldada üksnes sedavõrd, kuivõrd see on kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnaselgelt viitab teises eelotsuse küsimuses.³⁷

2. Teine küsimus

60. Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas lähtuvalt käibemaksu neutraalsuse põhimõttest mõjutab vastust esimesele küsimusele see, et liikmesriigi seadusandja käsitab samu teenuseid muudel tingimustel maksuvabana, kui neid osutavad ametlikult heategevana tunnustatud organisatsioonid ning nende liikmeks olevad heategevad ühingud, isikute ühendused ja varakogumid.³⁸

61. Kõigepealt on selge, et neutraalse maksustamise põhimõte on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa³⁹ ja kujutab endast ei midagi vähemat kui selle süsteemi aluspõhimõtet.⁴⁰

62. Selles küsimuses tuleb meenutada, et neutraalse maksustamise põhimõtte eesmärk oli kanda käibemaksu valdkonnas endas võrdse kohtlemise üldpõhimõtet.⁴¹

63. Minu arvates tuleb selles küsimuses rõhutada, et võrdse kohtlemise põhimõte on EL õiguse üldpõhimõte, mis on nüüd ka sätestatud põhiõiguste harta artiklis 20, ja et neutraalse maksustamise põhimõte on pelgalt selle põhimõtte väljendus.

36 — Ja tegelikult ka UStG § 4 punkti 16 alapunktid b–d.

37 — Vt eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus L.u.P., punkt 50.

38 — UStG § 4 punkt 18.

39 — Vt muu hulgas 11. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-283/95: Fischer (EKL 1998, lk I-3369, punkt 27), ja eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gregg, punkt 19.

40 — Vt 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: SKF (EKL 2009, lk I-10413, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 — Vt muu hulgas 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark (EKL 2009, lk I-10567, punkt 41); eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CopyGene A/S, punkt 64; ja 10. novembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-259/10 ja C-260/10: Rank Group (EKL 2011, lk I-10947, punkt 61). Vt ka 7. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-240/05: Eurodental (EKL 2006, lk I-11479, punkt 55).

64. Euroopa Kohtul on nimelt olnud juba võimalus otsustada, et kui kuuendas direktiivis sisalduvat erandit ülevõtvas siseriiklikus õigusnormis on sätestatud tingimus, mis on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega, siis tuleb see tingimus jätta kohaldamata.⁴²

65. Ka kohtupraktikast tuleneb selgelt, et liikmesriigid peavad juhul, kui nad kasutavad neile artikli 13 A osa lõike 1 punktiga g antud õigust kehtestada eranditele tingimusi ja seega määrata kindlaks, kas tehingud on käibemaksuga maksustatavad või mitte, järgima neutraalse maksustamise põhimõtet.⁴³

66. Kohtuotsuses Kügler rõhutas Euroopa Kohus, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus eelkõige see, kui sarnase tegevusalaga ettevõtjaid koheldakse käbemaksu küsimustes erinevalt. Järelikult ei ole seda põhimõtet järgitud, kui artikli 13 A osa lõike 1 punktis c meditsiinilise abi teenustele ette nähtud erandi kasutamine sõltub maksukohustuslase tegevuse õiguslikust vormist.⁴⁴

67. Lisaks tuleneb kohtupraktikast, et neutraalse maksustamisega on vastuolus eelkõige see, kui sarnaseid kaupu ja teenuseid, mis sarnasusest tulenevalt omavahel konkureerivad, käsitletakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt, mistõttu tuleb neile kaupadele ja teenustele kohaldada ühtset maksumäära.⁴⁵

68. Sellest, mida Euroopa Kohus sedastas kohtuotsuses L.u.P.,⁴⁶ võib järeldada, et maksustamise neutraalsuse põhimõttest kinnipidamine nõuab kõigepealt, et kõikidele kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g viidatud eraõiguslike asutuste kategooriatele kehtestatakse ühesugused tingimused, et neid oleks võimalik tunnustada sarnaste teenuste osutajatena.

69. Lõpuks tuleb ilmselgelt liikmesriigi kohtul⁴⁷ teha kindlaks, kas siseriiklikud õigusnormid vastavad sellele nõudele või piirdub kõnealuste tingimuste kohaldamine hoopis teatud liiki asutustega, jättes ülejäänud kõrvale.

70. Siiski nähtub eelotsusetaotlusest selgelt, et selle esitanud kohus kaldub arvama, et käesolevas asjas ei ole seda põhimõtet järgitud.

71. Nagu ma järgnevatel lõikudes näitan, olen eelotsusetaotluse esitanud kohtuga täiesti nõus, et võttes arvesse käibemaksu neutraalsuse nõuet, milleks käesolevas asjas on konkurentsiga seotud neutraalne maksustamine, ei või antud juhul põhimõtteliselt keelduda I. Zimmermannil kasutamast kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastust seetõttu, et 1. jaanuaril 1992 nõudis siseriiklik õigus UStG asjaomastel aastatel kohaldatava redaktsiooni § 4 punkti 16 alapunktis e, et hoolekandeteenuste kulud peavad eelmisel kalendriaastal vähemalt 2/3 juhtudest olema täielikult või suures osas kantud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutuste poolt.

72. Eelotsusetaotlusest tuleneb selgelt, et UStG seletuskirja kohaselt on nii § 4 punkti 16 alapunkti e kui ka § 4 punkti 18 eesmärk võtta üle kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt g.

73. Kuid § 4 punkti 16 alapunkt e kehtestab meditsiinilise abi teenuste maksust vabastamiseks tingimused, mida sarnaseid teenuseid pakkuvad konkurendid ei pea § 4 punkti 18 alusel maksuvabastuse saamiseks täitma.

42 — Vt 17. veebruari 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-453/02 ja C-462/02: Linneweber ja Akritidis (EKL 2005, lk I-1131, punkt 37).

43 — Vt analoogia alusel eespool 39. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Fischer, punkt 27, ja eespool 42. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Linneweber ja Akritidis, punkt 24.

44 — Viidatud eespool 9. joonealuses märkuses, punkt 30. Vt selle kohta eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gregg, punkt 20.

45 — Vt 11. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-267/99: Adam (EKL 2001, lk I-7467, punkt 36), ja eespool 22. joonealuses märkuses viidatud 23. oktoobri 2003. aasta kohtuotsus C-109/02: komisjon vs. Saksamaa, punkt 20.

46 — Viidatud eespool 17. joonealuses märkuses, punkt 50.

47 — Eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kügler, punkt 57; eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 74; ja eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CopyGene A/S, punkt 65.

74. Nii ei oma organisatsiooni Liga der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege (heategevuslike organisatsioonide liit) osutatavate hoolekandeteenuste maksust vabastamise puhul vastavalt UStG § 4 punktile 18 tähtsust, kas teatud osa hoolekandekulusid on hüvitatud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutuste poolt; samuti pole oluline eelneval kalendriaastal valitsenud olukorrast lähtuv arvestus.

75. Teisisõnu on UStG § 4 punkti 18 kohaldamisalasse kuuluvad organisatsioonid – vastupidi § 4 punkti 16 kohaldamisalasse kuuluvatele organisatsioonidele – käibemaksust vabastatud, sõltumata sellest, kes nende teenuste saajate hulka kuuluvad.

76. Seega on tegemist olukorraga, kus – võttes arvesse sarnaste teenuste osutajate vahelist konkurentsi – ei kehti teatud organisatsioonide kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g alusel heategevana tunnustamisele (UStG § 4 punkti 16 kohaldamisalasse kuuluvad organisatsioonid) samad tingimused nagu sarnastele teenustele kohaldatavad tingimused (§ 4 punkti 18 kohaldamisalasse kuuluvad organisatsioonid).

77. Selles küsimuses võib märkida, et 15. märtsil 2007⁴⁸ jõudis Bundesfinanzhofi viies koda pärast Euroopa Kohtult eesotsuse küsimustele vastuste saamist kohtuasjas L.u.P. õigele järeldusele, et UStG § 4 punktis 14 ja UStG § 4 punkti 16 alapunktides b ja c sisalduvad siseriiklikud sätted ei ole kooskõlas Euroopa Liidu õigusest tuleneva neutraalse maksustamise põhimõttega, kuna nende sätete alusel ei kohaldata kõigile eraõiguslikele asutustele kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti b tähenduses samu tingimusi nende tunnustamisel sarnaste teenuste osutajatena.

78. Leian, et Euroopa Kohtule esitatud materjalides ei viita miski sellele, et eespool nimetatud eristust võib siiski pidada neutraalse maksustamise põhimõttega kooskõlas olevaks ja et Saksa valitsuse argumendid ei ole selles küsimuses veenvad.

79. Saksamaa valitsus väidab sisuliselt seda, et tal peaks olema lubatud kohaldada erinevatele maksukohustuslastele erinevaid eeskirju. Nii lähtus ka Oberfinanzdirektion Düsseldorf (Düsseldorfi maksuamet) 13. mai 2003. aasta korralduses „Lühiinformatsioon käibemaksu kohta nr 10“⁴⁹ sellest, et ambulatoorsete hooldusteenuste suhtes kehtivad erinevad maksuvabastuse tingimused. Ta leidis, et UStG § 4 punktis 18 sätestatud maksuvabastuse võib anda ka juhul, kui UStG § 4 punkti 16 alapunktis e sätestatud tingimused ei ole täidetud.

80. Kuid minu arvates on see väide vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega ja Euroopa Kohtu otsusega kohtuasjas L.u.P.⁵⁰ Sellest põhimõttest ja nimetatud kohtulahendist tuleneb, et liikmesriigid ei või üldjuhul kohaldada erinevatele maksukohustuslastele erinevaid eeskirju.

81. Saksamaa valitsus väitis, et avalik-õiguslikke asutusi võib eraõiguslikest juriidilistest isikutest erinevalt kohelda. Siiski on oluline rõhutada seda – asjaolu, mida tuli kohtuistungil selgitada ja mida Saksamaa valitsus seejärel kinnitas –, et UStG § 4 punktis 18 viidatud heategevana tunnustatud organisatsioonidele⁵¹ kohaldatakse eraõigust, mitte avalikku õigust ja seega ei kuulu nad § 4 punkti 16 alapunkti a alusel avalik-õiguslikke isikuid käsitleva eraldi erandi kohaldamisalasse.

48 — V R 55/03 (BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31). Võrdle seda siiski Bundesfinanzhofi 24. jaanuari 2008. aasta otsusega kohtuasjas Czukas, V R 54/06.

49 — Kurzinformation Umsatzsteuer Nr 10 (Umsatzsteuer-Rundschau 2005, 516).

50 — Viidatud eespool 17. joonealuses märkuses.

51 — Ja nende liikmeks olevad heategevusühingud, isikute ühendused ja varakogumid.

82. Tuleb märkida, et kuuenda direktiivi § 13 A osa lõike 1 punkti g eesmärk on vähendada tervishoiukulutusi.⁵² Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuste eesmärke, siis tuleneb osutatud sättest selgelt, et nimetatud maksuvabastuste, mis kindlustavad sotsiaalvaldkonnas avalikes huvides osutatud teatud teenustele käibemaksu osas soodustatud kohtlemise, eesmärk on selliste teenuste hinna vähendamine ning nende kättesaadavamaks muutmine isikutele, kes neid teenuseid kasutavad.⁵³

83. Ma leian (nagu ka komisjon), et kuigi võib nõustuda, et eespool nimetatud eesmärk vähendada tervishoiukulusid õigustab põhimõtteliselt sellise kriteeriumi kohaldamist nagu UStG § 4 punkti 16alpunktis e sätestatud 2/3 alammäär, ei selgita see eesmärk, miks nimetatud kriteeriumi kohaldatakse I. Zimmermanni olukorras olevate isikute suhtes, samas kui UStG § 4 punktis 18 nimetatud isikute suhtes seda ei kohaldata.

84. Saksamaa valitsus väidab, et UStG § 4 punktis 16 sätestatud tingimuse eesmärk on tagada, et teenuse osutaja on tõepoolest heategevuslik organisatsioon ja seda võib avalik-õiguslike organisatsioonidega võrdselt kohelda. Ta väidab, et kõnesolevate eeskirjade eesmärk on kasutada maksuvabastust selleks, et kaasata isikuid ravikindlustussüsteemi.

85. Kuigi ma pean seda selgitust mõistetavaks, on siiski tõsi see, et mõlemate maksukohustuslaste gruppide (§ 4 punkti 16 alpunkti e ja § 4 punkti 18 kohaldamisalasse kuuluvad isikud) suhtes tuleb siiski kohaldada samu eeskirju.

86. Nimelt, Euroopa Kohus sedastas kohtuotsuses Rank Group, et „neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et kahe teenuse osutamise, mis on tarbija seisukohalt ühesugused või sarnased ja rahuldavad viimase samu vajadusi, erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel on piisav, et tuvastada selle põhimõtte rikkumine. Rikkumise tuvastamiseks ei ole vaja lisaks tuvastada kahe kõnealuse teenuse vahelist tegelikku konkurentsi või erinevast kohtlemisest tingitud konkurentsi moonutamist”.⁵⁴

87. Lõpuks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul õigus, kui ta märgib, et kuuendas direktiivis ei ole ühtegi sätet, mis lubaks liikmesriikidel sarnaseid teenuseid maksust vabastada selle alusel, kas teenuste osutaja on teatud liiki organisatsioon või sellise organisatsiooni liige.

88. Kokkuvõtva märkusena lisaksin, et kui Saksamaa otsustab kehtestada organisatsioonide heategevana tunnustamise eeskirjad – isegi kui kohtupraktikast tuleneb selgelt, et kuues direktiiv ei nõua, et selline tunnustus tuleb anda ametlikult kehtestatud korra alusel või et see tuleb sõnaselgelt siseriiklikes maksualastes õigusnormides sätestada⁵⁵ –, võib ta seda teha. Siiski peavad need eeskirjad olema kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega.

52 — Vt muu hulgas eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus L.u.P., punkt 31.

53 — Vt eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, punkt 30. Vt ka eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 43 (seoses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktidega b ja c); eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus D’Ambrumenil ja Dispute Resolution Services, punkt 58 (artikli 13 A osa lõike 1 punkt b); ja eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus L.u.P., punkt 25 (artikli 13 A osa lõike 1 punktid b ja c).

54 — Viidatud eespool 41. joonealuses märkuses, punkt 36.

55 — Vt eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dornier, punkt 67.

89. Kõigist eeltoodud kaalutlustest järeldub, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus selliste tingimuste kohaldamine, mis on arutusel põhikohtuasjas,⁵⁶ kui kohaldamisele kuuluvate siseriiklike õigusnormide kohaselt käsitletakse samu teenuseid erinevatel tingimustel maksuvabana juhul, kui neid osutavad ametlikult heategevana tunnustatud organisatsioonid ning nende liikmeks olevad heategevad ühingud, isikute ühendused ja varakogumid.

IV. Ettepanek

90. Esitatud kaalutlustest lähtudes teen ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 13 A osa lõike 1 punkti g kohaselt on liikmesriigi seadusandjal põhimõtteliselt lubatud kehtestada haigetele ja hooldust vajavatele isikutele osutatavate ambulatoorsete hooldusteenuste maksust vabastamisele tingimus, mille kohaselt neid teenuseid osutanud organisatsiooni puhul on eelneval kalendriaastal hoolekandeteenuste kulud vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas kandnud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus.

Seda kriteeriumi võib kohaldada siiski üksnes sedavõrd, kuivõrd see on kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega.

2. Sellise kriteeriumi kohaldamine on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega juhul, kui kohaldamisele kuuluvate siseriiklike õigusnormide kohaselt käsitletakse samasuguseid või sarnaseid teenuseid erinevatel tingimustel maksuvabana – nagu olukord, mis on arutusel põhikohtuasjas.

56 — St olukord, kus liikmesriik kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g kohaldamisel seab haigetele ja hooldust vajavatele isikutele osutatavate ambulatoorsete hooldusteenuste maksust vabastamise tingimuseks, et asjaomaste asutuste puhul on eelneval kalendriaastal hoolekandeteenuste kulud vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas hüvitatud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutuste poolt.