



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ELEANOR SHARPSTON
esitatud 8. märtsil 2007¹

Kohtuasi C-434/05

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)

versus

Staatssecretaris van Financiën

ja

Kohtuasi C-445/05

Werner Haderer

versus

Finanzamt Wilmersdorf

Käibemaks – Maksuvabastused – Ühes haridusasutuses töötava õpetaja tasu eest teise haridusasutusse töölelähendamise – Haridusasutuse palgatud õpetaja poolt haridusasutuse õpilastele eraviisiliselt antav õpe

1. Kaks kuuendas direktiivis² sätestatud käibemaksuvabastust puudutavad haridust ja haridusasutuste osutatavaid sellega otseselt seotud teenuseid ning õpetajate antavat eraõpet.
2. Kahes käsitletavas eelotsusetaotluses tõstatatakse küsimused selle kohta, kas need maksuvabastused on kohaldatavad esiteks juhul, kui üks haridusasutus lähendab õpetajad tööle teise haridusasutusse, ja teiseks juhul, kui õpetaja annab koolis eraviisiliselt tunde.

Kuues direktiiv

3. Kuuenda direktiivi artikli 2³ kohaselt maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
4. Artikli 4 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes „teostab iseseisvalt” majandustegevust, mis artikli 4 lõike 2 järgi on teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus.⁴

1 Algkeel: inglise.

2 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; mitmel korral muudetud). Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks 1. jaanuaril 2007, seega pärast põhikohtuasja asjaolude asetleidmist, ja see asendati 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1) ja mille eesmärk on selle põhjenduse 3 kohaselt muuta kuuenda direktiivi struktuuri ja sõnastust, kuigi see ei too põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi. Need vähesed sisulised muudatused, mis selle direktiiviga tehti, ei näi siiski mõjutavat käesolevas asjas käsitletavaid küsimusi.

3 Vt ka direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkt c.

4 Vt ka direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimene ja teine lõik.

5. Artikli 6 lõike 1 kohaselt on teenuste osutamine „mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses”.⁵ Kõnealune direktiiv ei sisalda niisiis käibemaksuga maksustatavate teenuste loetelu, kuid artikli 9 lõike 2 punktides c ja e, mis käsitlevad teenuste osutamise kohta, tuleneb, et põhimõtteliselt on haridustegevusega seotud teenused ja personali kasutada andmine maksustatavad.⁶

6. Samas on artikli 13 A osas (Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul)⁷ muu hulgas sätestatud:

„1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid [...] maksust järgmised tegevusalad:

[...]

- 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;
- j) õpetajate antav eraõpe kooli- või ülikoolihariduse raames;
- k) personali kasutada andmine usu- või filosoofiaorganisatsioonide poolt seoses käesoleva artikli punktidega b, g, h⁸ ja i ning eesmärgiga edendada vaimset heaolu;

[...]

2. a) Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele käesoleva artikli lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n⁹ 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 käibemaksustatavad äriühingud,
- asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, näiteks seades käibemaksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.;

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,

5 Vt ka direktiivi 2006/112 artikli 24 lõige 1.

6 Vt ka direktiivi 2006/112 artikli 52 punkt a ja artikli 56 lõike 1 punkt f.

7 Vt ka direktiivi 2006/112 artiklid 132–134.

8 Punktid b, g ja h hõlmavad peamiselt haiglaravi ja meditsiinilist abi, hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud tegevust ning laste ja noorte kaitset.

9 Punktid l, m ja n hõlmavad peamiselt poliitiliste, ametiühingutega seotud, usuliste, patriootlike, filosoofiliste, heategevuslike, spordi- ja kultuuriorganisatsioonide tegevust.

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

Faktilised asjaolud ja siseriiklik menetlus kohtuasjas C-434/05: Horizon College

7. Eelotsusetaotluse kohaselt on Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West Friesland (Horizon College) Madalmaades Alkmaaris asuv haridusasutus. See haridusasutus näib olevat kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis i viidatud teine organisatsioon, mis on asjaomases liikmesriigis hariduse andmise eesmärgil tegutseva organisatsioonina tunnustatud. Kõnealusel haridusasutuses antakse peamiselt kesk- ja kutseharidust.

8. Kõnealusel haridusasutus lähetas ka vähemalt 1995.–1999. aastani tema teenistuses olevaid õpetajaid tööle teistesse sarnastesse asutustesse, et aidata lahendada õpetajate ajutise nappuse probleemi. Vastuvõttev haridusasutus määras lähetuslepingu alusel õpetajale tööülesanded ja tasus ka vastutuskindluse maksed. Lähetatud õpetajale maksis töötasu edasi Horizon College, kes nõudis selle töötasu ilma lisatasudeta vastuvõtvalt haridusasutuselt tagasi, teenimata mingit tulu ning esitamata arvetel käibemaksu.

9. Maksuhaldur asus aga seisukohale, et kuuendas direktiivis sätestatud maksuvabastused ei laiene osutatud teenusele, ja väljastas seetõttu maksu ümberarvutamise teate, mis puudutas 1995.–1999. aasta eest tasumisele kuuluvat käibemaksu.

10. Horizon College vaidlustas selle maksu ümberarvutamise teate. Horizon College'i kaebus on nüüd menetluses Hoge Raadis (ülemkohus), kes märgib, et juhul, kui mõnes haridusasutuses napib ajutiselt õpetajaid, siis tuleb hariduse andmise eesmärke silmas pidades asendada puuduolevad õpetajad vastaval ajavahemikul teiste õpetajatega, ja et käibemaksu sissenõudmine suurendab automaatselt sellisel viisil antava hariduse maksumust.

11. Hoge Raad soovib teada, kas kõnealusel juhul on kohaldatav mõiste „haridus” või mõiste „nendega otseselt seotud teenused”. Seetõttu on Hoge Raad esitanud järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tuleb tõlgendada nii, et hariduse mõiste hõlmab ka olukorda, kus õpetaja lähetatakse tasu eest tööle haridusasutusse, kus ta ajutiselt täidab nimetatud asutuse vastutusel õpetamisülesandeid?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas väljendit „nendega otseselt seotud teenused” tuleb tõlgendada nii, et selle alla kuulub ka esimeses küsimuses kirjeldatud teenus?
3. Kas vastus eespool esitatud küsimustele on erinev, juhul kui see, kes õpetaja lähetab, on ise haridusasutus?”

Faktilised asjaolud ja siseriiklik menetlus kohtuasjas C-445/05: Haderer

12. Eelotsusetaotluse kohaselt töötas W. Haderer aastaid Berliini liidumaa vabakutselise õpetajana. 1990. aastal töötas ta mitmes täiskasvanute koolituskeskuses,¹⁰ sageli enam kui 30 tundi nädalas, andes „tugiõppe tunde” ja keraamikatunde.

¹⁰ Kahes rahvapälikoolis (*Volkshochschule*) ja ühes täiskasvanute koolituskeskuses (*Elternzentrum*).

13. Tema staatus määrati kindlaks korrapäraselt pikendatud lepingutega, kus oli sõnaselgelt sätestatud, et tegemist ei ole töölepingutega. W. Hadererile maksti tunnitasu tegelikult tehtud töö eest. Kui mõni kursus mis tahes põhjusel ära jäi või kui W. Haderer ei saanud haiguse tõttu või mõnel muul põhjusel töötada, siis ei olnud tal õigust töötasu saada. Kuid tal oli võimalus saada pensionikindlustus- ja ravikindlustusmaksete jaoks rahalist toetust ning puhkusetasu, mis arvutati protsentuaalselt tema töötasust.

14. W. Haderer ei esitanud saadud töötasude kohta käibemaksudeklaratsiooni. Maksuhalduri arvates oleks ta pidanud selle deklaratsiooni esitama ja viimane esitas talle maksu ümberarvutamise teate, nõudes käibemaksu tasumist.

15. W. Haderer vaidlustas selle maksu ümberarvutamise teate, väites esiteks, et ta ei ole sõltumatu töövõtja (mistõttu ei laiene talle maksukohustuslase mõiste), ja teiseks, et igal juhul on tema tegevus kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i ja/või punkti j alusel käibemaksust vabastatud.

16. Tema kaebust menetleb nüüd Bundesfinanzhof (föderaalne finantskohus), kes on nõus madalama astme kohtu järeldusega, et W. Haderer on sõltumatu töövõtja,¹¹ ja kinnitab, et viimase teenused ei ole ühegi siseriikliku õigusnormi kohaselt käibemaksust vabastatud.¹² Bundesfinanzhof tahab aga teada, kas see asjaolu on ühenduse õigusega täielikult kooskõlas. Bundesfinanzhof märgib muu hulgas järgmist:

- W. Haderer ei ole „asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioon” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tähenduses, sest teda ei ole sellisena „tunnustatud”;
- artikli 13 A osa lõike 1 punktis j kasutatud mõiste „kooli- või ülikooliharidus” näib hõlmavat ka neis täiskasvanute koolituskeskustes, kus W. Haderer oma teenuseid osutas, antavat õpet, nagu see on määratletud siseriiklikes õigusaktides;
- sellegipoolest ei ole selge, kas eraõpetaja antav õpe on käibemaksust vabastatud üksnes juhul, kui eraõpetaja annab tunde otse õpilastele või üliõpilastele ning viimased maksavad selle eest, või võib selliseid teenuseid osutada koolis või ülikoolis.

17. Seetõttu on Bundesfinanzhof esitanud järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas õpetaja poolt kooli- või ülikoolihariduse raames antud eratunnid^[13] on vastavalt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 A osa lõike 1 punktile j maksudest vabastatud ainult siis, kui õpetaja osutab teenuseid otse õpilasele või üliõpilasele kui nende teenuste saajale – kes seega seda õpetajat tasustavad – või piisab sellest, kui üksikisikust õpetaja pakub õpetamisteenust koolile või ülikoolile, kes on sel juhul nende teenuste saaja?”

Menetlus Euroopa Kohtus

18. Kohtuasjas C-434/05 on kirjalikud märkused esitanud Horizon College, Madalmaade valitsus, Kreeka valitsus ja komisjon. Kohtuasjas C-445/05 on kirjalikud märkused esitanud põhikohtuasjas kostjaks olev maksuhaldur, Itaalia valitsus, Kreeka valitsus ja komisjon.

11 Kuigi tema sõltumatuse täpne tase võib mõne kohtuasja toimekus oleva dokumendi põhjal tunduda küsitav (vt eespool, punktid 12 ja 13), peab Euroopa Kohus lähtuma sellest faktilisest asjaolust, mida eelotsuse taotluse esitanud kohus on tuvastanud.

12 Komisjon on oma märkustes väitnud, et Umsatzsteuergesetzi (käibemaksuseadus) paragrahvi 4 lõike 21 punkti b muudeti 1999. aastal nii, et see säte näib nüüd käibemaksust vabastavat selliste füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevate õpetajate poolt pakutavad teenused, kes õpetavad teatud tingimustele vastavates haridusasutustes.

13 See fraas on otsetõlge saksakeelsest algtekstist, mis järgib täpselt kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti j sõnastust ja mida oleks seega olnud võimalik tõlkida selle õigusnormi [eestikeelse] versiooni kohaselt „õpetajate antav eraõpe kooli- või ülikoolihariduse raames”.

19. Kohtuistungid peeti neis kahes kohtuasjas 14. detsembril 2006. Kohtuasjas C-445/05 kohtuistungit taotlenud W. Haderer ei olnud kohtuistungil esindatud. Ka maksuhaldur ega Saksamaa valitsus ei esitanud suulisi märkusi. Küll aga esitasid kohtuistungil märkusi Kreeka valitsus ja komisjon. Nimetatud kaks menetlusosalist ning Horizon College ja Madalmaade valitsus esitasid suulisi märkusi ka kohtuasjas C-434/05 peetud kohtuistungil.

Õiguslik hinnang

Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa kohaste maksuvabastuste olemus

20. Ühenduse käibemaksu olemust ja sellega seotud mõisteid on kirjeldatud paradoksaalsetena, mida ma püüan alljärgnevalt selgitada. Tavaliselt ei langegi maksukoormus „maksukohustuslasele”. Kui kõik tema poolt soetatavad kaubad ja teenused on maksustatavad, on tal võimalus see maks tagasi saada oma klientidelt sissenõutavast maksust. Kui aga tema poolt soetatavad kaubad ja teenused on „maksuvabad”, siis sisaldab nende hind üldjuhul varjatud käibemaksu, mida maksukohustuslasel ei ole võimalik maha arvata ega tagasi saada. On koguni öeldud, et „inimesele, kes selle asjaolu tähendust mõistab, ei tekita käibemaksust arusaamine mingeid probleeme”.¹⁴

21. Kuigi see viimane väide võib tunduda optimistlik, vähemalt selles osas, mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 A osas sätestatud maksuvabastuste täielikku mõistmist, tasub siiski peatuda sellel paradoksil enne asjakohaste maksuvabastuste uurimist käesolevas kontekstis.

22. Käibemaks on üldine tarbimismaks, mida kohaldatakse (väljundkäibemaksuna) iga kauba või teenuste müügitheingu suhtes teatud protsendina kauba või teenuse hinnast, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi. Käibemaksu võetakse igalt tehingult kehtiva maksumäära alusel, pärast seda, kui sellest on maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt (sisendkäibemaks).¹⁵

23. Koormus langeb seega tavaliselt lõpptarbijale, kes ei ole maksukohustuslasena tegutsev maksukohustuslane ning kes ei soorita edasist käibemaksuga maksustatavat tehingut ega saa väljundkäibemaksu sisse nõuda ega sisendkäibemaksu maha arvata.

24. Käibemaksuvabastused võib jagada kahte rühma: mahaarvamisõigusega maksuvabastused,¹⁶ ja mahaarvamisõiguseeta maksuvabastused.¹⁷

25. Kui tehing on maksuvaba ja selle suhtes kohaldatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, siis tähendab see, et asjaomase kauba või teenuse müük on (selles etapis) täielikult käibemaksuvaba. Kui tehing on maksuvaba ja selle suhtes ei kohaldata sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, siis kulukomponentidelt arvestatud sisendkäibemaks jääb varjatult hinna sisse.

14 Reugebrink, J. ja Van Hilten, M. E., *Omzetbelasting*, Deventer, 1997, lk 40, tsiteeritud teoses Terra, B. ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2006, I kd, lk 443.

15 Vt nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3) artikkel 2, ja direktiivi 2006/112 artikli 1 lõige 2. Mahaarvamiste suhtes kohaldatakse kuuenda direktiivi artikleid 17–20 (direktiivi 2006/112 artikkelid 167–192).

16 Nende hulka kuuluvad põhiliselt kuuenda direktiivi artiklitega 14–16 hõlmatud kaupade tarnimine ja teenuste osutamine klientidele, kes asuvad teistes liikmesriikides või kolmandates riikides; vt ka direktiivi 2006/112 artikkelid 140–166. (Erandina üldreeglist on mõnele liikmesriigile antud õigus jätkata nullmaksumäära kohaldamist teatud kaupade ja teenuste müügi puhul, millel on praktiliselt sama mõju kui mahaarvamisõigusega maksuvabastusel.)

17 Need on kuuenda direktiivi artiklis 13 osutatud „maksuvabastused riigi territooriumil”; vt ka direktiivi 2006/112 artikkelid 132–137.

26. Toon selguse huvides ühe hüpoteetilise näite, mille puhul teenust osutatakse hinnaga 100 ühikut (käibemaksuta hind), kusjuures osa selle teenuse osutamise hinnast moodustavad sisendid (kaubad või teenused), mille maksustatav neto-soetushind on 50 ühikut, ja tehingule kohaldatav käibemaks määr on 20%.

27. Tavajuhul, kui teenuse osutamine on maksustatav tehing, maksab teenuseosutaja sisendite eest 60 ühikut, millest 10 ühikut moodustab käibemaks, ja kehtestab oma teenuse hinnaks 120 ühikut, millest 20 ühikut moodustab käibemaks. Sellest 20 ühikust lahutab ta enda poolt makstud 10 ühikut ja maksab vahe maksuhaldurile. Tema klient, kui see on lõpptarbijaja, kannab kogu 20 ühiku suuruse maksukoormuse. Kui aga kliendiks on teine maksukohustuslane, kelle jaoks kõnealune teenus on edasise maksustatava tehingu kulukomponent, saadakse 20 ühiku suurune maksukoormus jällegi tagasi väljundkäibemaksust, mille tema nõuab omakorda sisse oma klientidelt, ja tema jaoks on teenuse hinnaks vaid 100 ühiku suurune netohind.

28. Kui teenuse osutamine on maksuvaba tehing, mille suhtes *kohaldatakse* mahaarvamisõigust,¹⁸ siis käibemaksu sellelt tehingult ei maksta, kuid teenuse osutajal on sellegipoolest õigus arvata maha (st antud juhul maksuhaldurilt tagasi saada) sisendkäibemaks 10 ühikut. Hind kliendile – olenemata sellest, kas ta on lõpptarbijaja või maksukohustuslane – kes teeb edasise maksustatava tehingu, on ainult 100 ühikut.

29. Kui teenuse osutamine on maksuvaba tehing, mille suhtes *ei kohaldata* mahaarvamisõigust, siis teenuse osutaja peab kas ise kandma 10 ühiku suurust sisendkäibemaksu koormust (mistõttu võimalik tulu¹⁹ väheneb selle summa võrra) või, mis on tõenäolisem, jätab selle oma klientide kanda (kui turutingimused seda võimaldavad), määrates teenuse hinnaks 110 ühikut, mis ei sisalda mahaarvatavat käibemaksuosa. Viimati nimetatud juhul on kliendi, kui ta on lõpptarbijaja, kantav kulu suurem kui siis, kui tehing oleks olnud maksuvaba koos mahaarvamisõigusega, kuid väiksem kui siis, kui tehing ei oleks olnud maksuvaba. Kui klient on maksukohustuslane, kes teeb edasise maksustatavaid tehinguid, siis on kliendi kantav kulu suurem kui mõlemal eespool nimetatud juhul, kuna hind ei sisalda käibemaksu, mida võiks maha arvata või tagasi saada. 10 ühiku suurune sisendkäibemaks sisaldub selle kliendi poolt makstavas hinnas. Sellisel juhul kajastub kulu kasv tavaliselt edasiste tehingute hindades.

30. Kuuenda direktiivi artikli 13 A osas sätestatud maksuvabastused on sellised maksuvabastused, mille puhul mahaarvamisõigust *ei kohaldata*²⁰ Paljud neist puudutavad tõenäoliselt lõpptarbijatele müüdavaid kaupu ja teenuseid, mistõttu lõpptarbijate jaoks on kulu väiksem. Näiteks kooli- ja ülikooliharidust pakutakse üldjuhul õpilastele, kes ei ole maksukohustuslased ja kelle jaoks haridus ei kujuta endast edasise maksustatava tehingu kulukomponenti.²¹ See võib osaliselt seletada seda, miks kauba või teenuste müügi vabastamist käibemaksust peetakse intuiitiivselt „heaks asjaks”.

31. Kuid alati ei ole see nii. Näiteks võib töötajate kutse- või ümberõppe kinni maksta tööandja, kelle jaoks on makstud tasu müüdavate kaupade või teenuste kulukomponent. Eeldades, et tööandja kaupade või teenuste müük on maksustatav tehing, nagu see tavaliselt on, tähendab maksuvabastus sellistel juhtudel suuremat kulu kui siis, kui haridusteenuse osutamise suhtes oleks kohaldatud käibemaksu,²² ja see suurem kulu mõjutab tööandja kaupade või teenuste hindu.

18 Või nullmaksumäära kohaldamise õigus; vt eespool 16. joonealune märkus.

19 Sellised maksuvabastused puudutavad sageli mittetulundusühinguid, mille puhul tööjõukulud või muud käibemaksu kohaldamisalast välja jäävad kulud võivad suures osas või täielikult katta maksustatavate sisendite ja maksuvabade väljundite maksumuse vahe.

20 Maksuvabastused puudutavad ühe riigi territooriumil tehtavaid tarneid; vt eespool 17. joonealune märkus. Kirjeldatud kaht liiki maksuvabastuste vahelise suhte kohta vt 7. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-240/05: Eurodental (EKL 2006, lk I-11479, punkt 23 jj) ja kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri ettepanek samas kohtuasjas, punkt 24 jj.

21 Mis puudutab õppemakse, siis on haridusasutuse lepingupartneriteks sageli õpilaste vanemad, kes nõutavad haridust oma lastele, kuid lõpptulemus on sama.

22 Vt eespool, punkt 29.

32. Seega selgub, et artikli 13 A osas sätestatud maksuvabastused ei too alati kaasa käibemaksukoormuse vähenemist. See tõdemus võib selgitada seda mitmetahulist käsitust, millest Euroopa Kohus on kõnealuste maksuvabastuste tingimuste tõlgendamisel järjepidevalt lähtunud. Näiteks kohtuasjas komisjon *vs.* Saksamaa²³ sedastas Euroopa Kohus artikli 13 A osa lõike 1 punkti i osas esiteks, et maksuvabastusi tuleb tõlgendada kitsalt, kuna need on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga kõik teenused, mis maksukohustuslane on tasu eest osutanud,²⁴ ning teiseks, et haridusega otseselt seotud teenuste mõiste ei vaja eriti kitsast tõlgendust, kuna maksuvabastuse eesmärk on tagada, et juurdepääsu haridusele ei takistaks kulude suurenemine, mis järgneb selliste teenuste maksustamisele käibemaksuga.²⁵

33. Mulle näib, et maksuvabastuste tõlgendamisel tuleb igal juhul olla ettevaatlik. Hoolimata põhimõttest, et erandeid mis tahes üldisest reeglist tuleb tavaliselt tõlgendada kitsalt, ei tundu käesoleval juhul ei süstemaatiliselt kitsas ega ka süstemaatiliselt lai lähenemisviis vältimatult asjakohane lahendus. Mõju riigi rahakotile ja üksikisiku rahakotile ei ole süstemaatiliselt prognoositav. Ka ei tohiks maksustamisest tulenevat teatava teenuse kasutamise kulude suurenemist kasutada maksuvabastuse kohaldatavuse üle otsustamise range kriteeriumina. Näib paratamatu, et praktiliselt iga maksuvaba teenuse kasutamise kulu sisaldab vähemalt teatud määral sisendkäibemaksu, mida ei saa maha arvata. Kuid ilmne kavatsus vähendada üksiktarbijate maksukoormust, kes kasutavad mitmesuguseid ühiskondlikult kasulikke teenuseid, mida sageli osutavad avalik-õiguslikud või heategevad organisatsioonid,²⁶ võib olla abiks maksuvabastuste tõlgendamisel, isegi kui seda ei saa pidada maksuvabastuste määratlemise seisukohalt otsustavaks.

34. Samuti tasub meeles pidada, et 2000. aastal märkis komisjon: „Traditsiooniliselt ainuüksi avaliku sektori püüsmaks olnud tegevuste jätkuv erastamine on suurendanud konkurentsimoonusi maksudest vabastatud, mittemaksustatavate ja maksustatavate teenuste vahel. Selliste teenustega seotud käibemaksusüsteemi tuleb ajakohastada, võttes arvesse kõikide osapoolte huve, eelkõige selliste teenuste kasutajate huve. [...] Sotsiaal-, haridus-, kultuuri- ja muu tegevuse puhul kohaldatavad maksuvabastused, mille puhul mahaarvamiseõigust ei kohaldata, tuleb samuti läbi vaadata, et hinnata, kas need vastavad praegustele vajadustele.”²⁷

35. Seni ei ole sellele teatisele järgnenud mingeid tulemusi.²⁸ Seetõttu tuleb käesolevates kohtuasjades tõstatatud küsimustele otsida vastuseid mõnevõrra ebaselgest õiguskeskkonnast, millele on iseloomulik ka pinge ühelt poolt maksuõigusnormide ühenduse tasandil ühtlustamise püüdluste ja teiselt poolt liikmesriikide oma maksukorralduse rakendamise soovi vahel.²⁹

23 20. juuni 2002. aasta otsus kohtuasjas C-287/00 (EKL 2002, lk I-5811).

24 Vt nimetatud kohtuotsus, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika; vt 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-401/05: VDP Dental Laboratory (EKL 2006, lk I-12121, punkt 23).

25 Vt punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika.

26 Artikli 13 A osas sisalduv maksuvabastuste loetelu ei ole süstemaatiline, kuid kuuendat direktiivi käsitleva komisjoni ettepaneku seletuskirja kohaselt on selle eesmärk hõlmata „maksuvabastused, mida juba kohaldatakse enamikus liikmesriikides” (*Bulletin of the European Communities, Supplement* 11/73, lk 7, 15). Selles algselt direktiivi ettepaneku artiklis 14 sisalduvas loetelus (*ibid.*, lk 41; EÜT 1973, C 80, lk 1) tehti nõukogus selle üle peetud arutelu käigus siiski olulisi muudatusi.

27 Komisjoni teatis nõukogule ja Euroopa Parlamendile strateegia kohta, mille eesmärk on parandada käibemaksusüsteemi toimimist siseturu piires, KOM(2000)348 (lõplik), lisa punkt 2.1.

28 Isegi kui sel teatisel oleks olnud mingeid tulemusi, esitati see teatis pärast nende asjaolude ilmnenemist, mida puudutavad Euroopa Kohtule kõnealuses kahes kohtuasjas esitatud eelotsusetaotluste küsimused.

29 Nagu Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee on märkinud: „Selles tuleb süüdistada liikmesriike, et 33 aastat tagasi tehtud põhimõttelise otsuse rakendamisel ei ole saavutatud mingit edu. Euroopa käibemaksualaste õigusaktide ajalugu on ebaõnnestumiste jada, mida ei tule süüks panna komisjonile, kes on püüdnud edendada seda teemat kiiduväärse järjepidevuse ja visadusega, vaid liikmesriikidele, kes on komisjoni jõupingutusi pidevalt nurja ajanud”. (Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamus teemal „Komisjoni teatis nõukogule ja Euroopa Parlamendile strateegia kohta, mille eesmärk on parandada käibemaksusüsteemi toimimist siseturu piires” (EÜT 2001, C 193, lk 45).

36. Lisaks on Euroopa Kohus märkinud (muu hulgas kohtuotsuses komisjon *vs.* Saksamaa), et kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastused kujutavad endast ühenduse õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada erinevused käibemaksusüsteemi kohaldamises eri liikmesriikides,³⁰ ja et artikli 13 A osa eesmärk ei ole vabastada maksust kõik üldsuse huvides tehtavad tegevused, vaid ainult need, mis on seal loetletud ja üksikasjalikult kirjeldatud.³¹

37. Pidades silmas kõiki ülaltoodud kaalutlusi, püüan ma jõuda kõnealuste maksuvabastuste tegelike tingimuste võimalikult lihtsa tõlgenduseni. See on lähenemisviis, mis minu arvates teenib kõige paremini ühenduse tasandil ühtlustamise ja õiguskindluse huve.

Kahe kõnealuse kohtuasja sarnasused ja erinevused

38. Objektiivselt on Horizon College'i ja W. Hadereri olukorrad selgelt erinevad. Lisaks ilmneb neist erinevustest selgelt, et Horizon College'i olukorda tuleb hinnata artikli 13 A osa lõike 1 punkti i alusel ja W. Hadereri olukorra hindamisel tuleb lähtuda artikli 13 A osa lõike 1 punktist j. Horizon College'i poolt teistele haridusasutustele osutatavat teenust ei saa pidada artikli 13 A osa lõike 1 punktis j nimetatud „õpetajate antavaks eraõppeks”. W. Hadereri ei saa pidada „asjaomasest liikmesriigis hariduse andmise eesmärgil tegutsevana tunnustatud organisatsiooniks” artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tähenduses (kuigi ei saa ka väita, et üksikisikut ei saa kunagi selliselt määratleda)³².

39. Neist erinevustest hoolimata võib käsitletavate kohtuasjade vahel leida ka sarnasusi.

40. Kõne all olevate õigusnormide kohta võib tõdeda, et kõnealuseid kahte punkti tuleb tõlgendada ühetaoliselt, niivõrd kui võrd selline tõlgendamine on võimalik. Lisaks sellele, et need sätted puudutavad üht ja sama üldsuse huvides võimaldatud maksuvabastuste laia kategooriat, on nad mõlemad seotud ka hariduse ja õppe kitsama kategooriaga. Võib järeldada, et punktidega i ja j on soovitud reguleerida kõiki kõnealuse valdkonnaga seotud maksuvabastusi.³³

41. Lähemal vaatlemisel ilmneb, et mõlemal juhul on maksuvabastuse kohaldamise potentsiaalseks takistuseks vahendava haridusasutuse olemasolu. Kui Horizon College'i samad õpetajad oleksid õpetanud samu õpilasi Horizon College'i enda tegevuse raames, oleks maksuvabastus olnud ilmne. Asja muudab ebaselgemaks see, et nad tegelesid õpetamisega teise kooli lähetatuna. Sama võib öelda W. Hadereri kohta. Kui ta oleks õpilasi õpetanud eraviisiliselt ja otseselt eraruumides (kas tema enda või õpilaste), siis oleks kõik selge. Probleem tuleneb sellest, et õpet anti täiskasvanute koolituskeskustes.

42. Sellest seisukohast näib mulle ühetaolise tõlgenduseni jõudmise seisukohalt oluline vaadelda kõigepealt mõlema juhtumi puhul osutatud teenuste olemust ja teha kindlaks isikud, keda võib pidada nende teenuste saajaks. Seejärel käsitlen ma eraldi teatud konkreetseid kummagi juhtumi puhul asjakohaseid küsimusi.

30 Vt punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika. Vt 7. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-13/06: komisjon *vs.* Kreeka (EKL 2006, lk I-11563, punkt 9).

31 Vt punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika. Vt eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Eurodental, punkt 43.

32 Vt 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-453/93: Bulthuis-Griffioen (EKL 1995, lk I-2341) ja 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg (EKL 1999, lk I-4947, eelkõige punktid 14–19).

33 Vt punktide b ja c alusel käibemaksust vabastatud arstiabi liikide kohta 10. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-141/00: Ambulanter Pflegedienst Kügler (EKL 2002, lk I-6833, punkt 36).

Osutatud teenuste olemus ja saaja

43. Üks võimalik järeldus, mille võib eelotsusetaotluses esitatud asjaolude põhjal teha, on see, et nii Horizon College kui ka W. Haderer osutasid teenust üksnes vastavatele vahendavatele asutustele, mitte aga neis asutustes õppivatele õpilastele. Õpilastel oli lepinguline või sellega võrreldav suhe vaid vahendava asutusega. Horizon College'i poolt vahendava asutusega sõlmitud lähetuslepingute kohaselt kontrollis vahendav asutus lähetatud õpetajate õppetegevust ja vastutas selle eest. W. Hadereri juhtumi puhul ei ole täpsustatud, mil määral koolituskeskused tema poolt antavat õpet kontrollisid, kuid maksmise korralduse kirjeldusest ilmneb selgelt, et õpilased maksid tema teenuste eest koolituskeskusele, täpselt nii, nagu oleks ta olnud koolituskeskuse teenistuses, ning oleksid nende teenuste kvaliteeti puudutavaid nõudeid saanud esitada üksnes koolituskeskusele.

44. Selle järelduse kohaselt osutasid õpilastele haridusteenust vahendavad asutused, ehkki konkreetselt õpetasid õpilasi Horizon College'i töötajad ja W. Haderer. Seevastu aga teenus, mida Horizon College ja W. Haderer osutasid vahendavatele asutustele, ei seisnenud iseenesest hariduses ega õppes, sest haridust või õpet said õpilased, mitte need asutused. Pigem seisnes see teenus isikute (töötajate, või W. Hadereri puhul tema enda) vahendavate asutuste käsutusse andmises eesmärgiga võimaldada viimastel oma õpilastele haridust või õpet anda.

45. Järelikult ei saa kõnealust teenust maksust vabastada kui „haridust,” või „õpet” artikli 13 A osa lõike 1 punkti i või punkti j tähenduses.

46. Komisjon esitas teistsuguse analüüsi, mis hoiab neid kahte olukorda lahus.

47. Komisjoni arvates seisnes Horizon College'i osutatud teenus sisuliselt töötajate andmises vahendava asutuse käsutusse ja sellise teenuse suhtes ei kohaldata artikli 13 A osa lõike 1 punkti i kohast maksuvabastust ega ühtegi muud maksuvabastust.³⁴ W. Hadereri tegevust võib aga komisjoni arvates pidada õppe andmiseks punkti j tähenduses, kuna tema andis isiklikult nimetatud õpet. Erinevalt teatavatest muudest maksuvabastustest ei ole selle maksuvabastuse andmise tingimustes teenuse saaja isikut täpsustatud. Seega ei ole teenuse saaja isikul antud kontekstis tähtsust. Punktide i ja j eesmärk on hõlmata kõik haridustegevusega seotud maksuvabastused: punktis i juriidiliste isikute puhul ja punktis j füüsiliste isikute puhul.

48. Horizon College'i olukorra osas jagavad Kreeka ja Madalmaade valitsus põhimõtteliselt komisjoni seisukohta. Horizon College aga rõhutab, et eesmärk on mitte suurendada avalike või heategevuslike teenuste maksumust.³⁵ Horizon College väidab, et see kulu jääb lõpptulemusena maksumaksja kanda ja et õpet annavad otseselt õpilastele pigem õpetajad kui see asutus, kelle teenistuses õpetajad on. Ilma Horizon College'i õpetajateta ei oleks vahendaval asutusel võimalik täita oma seadusest tulenevaid kohustusi õpilaste ees. Kuna õpetajad annavad õpilastele haridust olenemata sellest, kas nad on selle asutuse teenistuses, kus nad tegelikult õpetavad, või mõne teise asutuse teenistuses, kes nad sinna tööle lähetab, on õpetajate lähetamise teenus „haridus” artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tähenduses.

49. Nõustun selles küsimuses siiski Kreeka ja Madalmaade valitsuse ning komisjoniga. Kui üks haridusasutus lähetab õpetajad tööle teise haridusasutusse, kus nad õpetavad vastuvõtva haridusasutuse õpilasi selle haridusasutuse juhiste alusel ja vastutusel, siis ei paku esimene haridusasutus mitte „haridust”, vaid lähetab õpetajaid. Ja nagu komisjon kohtuistungil märkis, ei

³⁴ Kuigi komisjon ei maini otseselt punkti k, mida on osundatud eespool punktis 6 ja mis ainsana näeb ette käibemaksuvabastuse personali lähetamise puhul, tundub ilmne, et kõnealune lähetamine ei vasta tingimustele, mille kohaselt peab personali lähetama usu- või filosoofiaorganisatsioon või peab selle eesmärk olema vaimse heaolu edendamine.

³⁵ Lisaks 11. jaanuari 2001. aasta otsusele kohtuasjas C-76/99: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-249) ja eespool punktis 23 viidatud kohtuotsusele komisjon vs. Saksamaa viitab Horizon College eespool 33. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsusele Ambulanter Pflegedienst Kügler, punkt 29, ja 21. märtsi 2002. aasta otsusele kohtuasjas C-174/00: Kennemer Golf Club (EKL 2002, lk I-3293, punkt 19).

tähenda õpilastele haridusasutuses antav „haridus, kutseõpe või ümberõpe” üksnes õpetajate poolt nende teadmiste ja oskuste baasil pakutavat õpet. Pigem on tegemist tervikuga, mis koosneb õppevahenditest, tehnilistest ressurssidest, hariduspoliitikast ja organisatsioonilisest struktuurist selles konkreetses haridusasutuses, kus need õpetajad töötavad.

50. Tuleb tõdeda, et kui tehing maksustatakse käibemaksuga juhul, kui tehingu tegija ise ei lisa teenusele mingit väärtust, vaid püüab üksnes katta need kulud, mis ta ise on kandnud seoses käibemaksu kohaldamisalast välja jääva tegevusega (st töötajatele makstud palgad), siis võib see tunduda paradoksaalne. Nagu eespool juba selgitatud, ei tähenda käibemaksust vabastamine sellest paradoksisest vabanemist. Lisaks on paljudel või enamikul maksustatavate tehingute tegijatel palgakulud, mida nad ei saa oma müügihindades sisalduva käibemaksu arvutamisel vähendada ega arvestamata jätta, mistõttu ainuüksi töötajate teise asutusse töölelähendamise käibemaksust vabastamist ei saa pidada õiglaseks. Töötajate teise asutuse käsutusse andmine on paljudel või enamikul juhtudel ka tegevus, mille eesmärk on tulu teenimine ja mille tegemisel konkureeritakse teiste samu teenuseid osutavate asutustega, mistõttu ei tunduks õiglane vabastada maksust ainult need asutused, mis tulu ei teeni.

51. Mis puudutab W. Hadereri olukorda, siis on mul siiski raske nõustuda komisjoni järeldusega, ehkki ma mõistan seda.

52. Mulle näib eelkõige, et artikli 13 A osa lõike 1 punkti j sõnastuse tavapärase tõlgenduse kohaselt ei ole see säte kohaldatav kõnealuse olukorra suhtes – välja arvatud ehk selle sätte saksakeelse versiooni alusel, mis võiski olla eelotsusetaotluse esitamise põhjuseks.

53. Saksakeelset väljendit „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht” võiks ehk tõlgendada nii, et sellega viidatakse mis tahes õppele, mida annab õpetaja, kes ei kuulu haridusasutuse personali hulka.

54. Kuid kõikides teistes keeleversioonides, milles kuues direktiiv algselt vastu võeti, on kirjeldatud teenuseks selgelt eraõppe andmine³⁶ ja minu arvates peaks see määratlus olema ülimuslik mõne keeleversiooni osaliselt lahkneva sõnastuse suhtes.

55. Kahtlemata on kõige tavapärasem olukord, mis sellega seoses meelde tuleb, õpetaja poolt tema enda või õpilase kodus antavad eratunnid. Mõõnan siiski, et kõnealune õpe võib hõlmata ka üksikisikute rühmadele antavat õpet, et lepinguline suhe ei pea tingimata olema õpetaja ja konkreetse õpilase vaheline suhe (nagu komisjon on märkinud, võib leping olla sõlmitud ka näiteks õpilase vanemate ja õpetaja vahel) ja et õpetamise koht ei ole määrav.

56. Ma ei usu aga, et selle sätte sõnastus võiks hõlmata teatud haridusasutuse õpilastest moodustatud klassile antavat õpet, mis on selle haridusasutuse korraldatud ning mida antakse selle haridusasutuse ruumides ja vastutusel, eelkõige juhul, kui see haridusasutus tegeleb iseseisvalt oma finants- ja lepinguliste küsimustega, mis on seotud ühelt poolt õpilastega ja teiselt poolt õpetajaga. Nagu väidab Itaalia valitsus, ei saa eraõppe mõiste tavapärase tõlgenduse kohaselt sellist õppekorraldust lihtsalt hõlmata.³⁷

³⁶ Taani keeles [*P*]rivattimer givet af undervisere; hollandi keeles *privelessen die particulier door docenten worden gegeven*; inglise keeles *tuition given privately by teachers*; prantsuse keeles *leçons données, à titre personnel, par des enseignants*; itaalia keeles *lezioni impartite da insegnanti a titolo personale*.

³⁷ Vt ka Prantsusmaa Conseil d'État' (kõrgeim halduskohus) 26. jaanuari 2000. aasta otsus kohtuasjas 169 626 (*Revue de droit fiscal* nr 47, 2000, lk 1553) ja eelkõige *commissaire du gouvernement* Goulardi ettepanek.

57. Mis puudutab komisjoni väidet, et artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tuleks tõlgendada nii, et selle eesmärk on hõlmata igasugust õpet, mida annavad õpilastele õpetajana tegutsevad üksikisikud, keda ei hõlma punkt i, olenemata sellest, kas seda õpet antakse eraviisiliselt või mõne haridusasutuse tegevuse raames, siis mulle tundub, et asjaomaste õigusnormide tekst ja ettevalmistavad materjalid ei toeta seda väidet.

58. Esialguses ettepanekus kuuenda direktiivi vastuvõtmise kohta³⁸ sätestati õpetamisega seotud teenuste maksuvabastus järgmiselt:

„selliste teenuste osutamine ja nendega seotud kauba müümine, mille eesmärk on seotud hariduse andmisega või mis on otseselt seotud hariduse, kutseõppe või ümberõppe andmisega järgmiste isikute poolt:

- avalik-õiguslikud asutused või
- asjaomase liikmesriigi poolt tunnustatud või heaks kiidetud eraõiguslikud haridusasutused, mille üle teostab järelevalvet pädev ametiasutus ja millele on antud luba anda õpilastele sellist õpet, mis annab kooli või ülikooli või kutsekooliga võrreldava ettevalmistuse või kutsekvalifikatsiooni.”

59. Kuigi eeltoodud sõnastus erineb artikli 13 A osa lõike 1 punkti i lõpliku sõnastusest, näib see sisuliselt hõlmavat sama valdkonda ning selle eesmärk on lõpliku sõnastusega võrreldes sama – vabastada avalik-õiguslike haridusasutuste poolt antav ja ametiasutuste poolt tunnustatud haridus käibemaksust, kuid maksustada muud haridusteenused, mida osutatakse erasektoris.

60. Esialguses ettepanekus ei olnud praegusele punktile j vastavat sätet. See punkt lisati direktiivi suhteliselt hilises etapis ja selle kohta puuduvad ka varasemad (kirjalikud) kommentaarid, mistõttu sellel sätel „puudub tõendatava kujunemisloo koorem”.³⁹

61. Õpetajana tegutsevate üksikisikute teenuste maksust vabastamiseks komisjoni väidetud viisil oleks olnud küllaltki lihtne lisada selliste õpetajate kohta märge punkti i. Ainuüksi asjaolu põhjal, et sellist märget ei tehtud, ei saa iseenesest järeldusi teha, kuid erinevused punktide i ja j sõnastuse vahel annavad siiski põhjust oletada, et viimati nimetatud punkt (mis puudutab üksnes kooli- või ülikoolihariduse toetuseks antavaid eratunde, ent mitte kutse- ega ümberõppe toetuseks antavaid eratunde, ning mis ei ole kohaldatav õpetamisega otseselt seotud teenuste osutamise suhtes) oli kavandatud selgelt piiritletud erandina põhimõttest, mille kohaselt kuuluvad maksustamisele kõik punkti i kohaldamisalast välja jäävad haridusega seotud teenused. Seetõttu olen seisukohal, et selge, kindla ja ühetaolise tõlgendamise huvides tuleks punkti j tõlgendada eraldiseisva sättena, mitte aga punkti i täiendina.

62. Tean, et järeldus, millele ma nii jõuan, ei pruugi tunduda täiesti rahuldav. Arvestades eelkõige seda eesmärki, mille kohaselt hariduse omandamisele ei tohiks seada takistusi, suurendades hariduse käibemaksuga maksustamise kaudu hariduse maksumust, näib absurdne, et õpetaja teenused on käibemaksust vabastatud siis, kui ta osutab neid teenuseid õpilastele otse või kui ta on mõne kooli palgal, mitte aga siis, kui ta on iseseisvalt sõlminud kooliga lepingu õpilaste õpetamiseks. Võiks väita, et W. Hadereri olukorra taoline olukord ei tohiks jääda nende kahe õigusnormi kohaldamisala vahele, mis näivad olevat kehtestatud selleks, et koostöimes taolisi olukordi hõlmata. Lisaks tundub ebaõiglane, kui W. Hadereri õlule langeks nüüd maksukoormus, mida – kui üldse keegi – oleks pidanud kandma need täiskasvanute koolituskeskused, mille heaks ta töötas.

63. Kuid nende argumentide vastu võib esitada teatud hulga argumente.

³⁸ Viidatud eespool 26. joonealuses märkuses; kuuenda direktiivi ettepaneku artikli 14 A osa lõike 1 punkt i.

³⁹ Terra, B. ja Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive*, ICFD, 1991, A kd, lk 604 ja 605.

64. Nagu ma juba eespool märkisin, ei ole artikli 13 A osa lõikes 1 sisalduv maksuvabastuste loetelu kahjuks oma olemuselt süstemaatiline, mistõttu selle põhjal ei pruugi olla võimalik teha järeldusi nende maksuvabastuste kehtestamisel aluseks olnud kavatsuste kohta. Siiski ei ole otseselt alust eeldada, et kui õpetajate lähetamist tööle teise haridusasutusse ei ole tahetud „hariduse, kutseõppe või ümberõppena” käibemaksust vabastada, siis õpetajana tegutsevate üksikisikute teenuste osutamist sellisele haridusasutusele on tahetud „eraõppena” käibemaksust vabastada. Kui see oli nii mõeldud, siis oleks nende maksuvabastuste sõnastust minu arvates tulnud täpsustada.

65. Lisaks tundub praktilisest seisukohast tõenäoline, et selline kokkulepe, mille W. Hadereri olukorras olev isik haridusasutusega sõlmis, on praktikas pigem alternatiiv (ühel või teisel põhjusel) töölepingu sõlmimisele kõnealuse haridusasutusega, mitte aga alternatiiv lepinguliste suhete sõlmimisele otse üksikute õpilastega. Kui tegemist oleks alternatiiviga viimati nimetatud lepingulistele suhetele, siis võiks tööpoolest väita, et teenuse osutaja on pigem haridusasutus ja teenuse saaja õpetaja, mitte vastupidi. Näib siiski, et töölepinguga kaasneksid haridusasutusele sama netopalgaga ja hüvede korral suuremad kulud (arvestades sotsiaalkindlustusmaksid ja muid makse või mitmesuguseid muid tööandja kohustusi töötajate ees), võrreldes lepinguga, mis sõlmitakse sõltumatu teenusepakkujaga, kes ei ole käibemaksukohustuslane.

66. Sellisel juhul ei pruugi kõnealuste teenuste osutamise käibemaksuga maksustamine suurendada hariduse maksumust rohkem, kui seda teeks sellises olukorras tavapärasema lepingu – töölepingu – kasutamine. Kuigi tuleb silmas pidada eesmärki, mille kohaselt hariduse saamise kulusid ei tohiks suurendada,⁴⁰ tuleb seda seisukohta kaaluda koos teiste kaalutlustega, mis räägivad põhjendatud sotsiaalkindlustuskulude vältimise või neist kõrvalehoidmise lubamise vastu. Lõppude lõpuks ei ole see, kas töölepingute asemel oleks soovitatav kasutada sõltumatuid (all)töövõtjaid, küsimus, mida tuleks ühel või teisel moel lahendada käibemaksuvabastuse kohaldamise või mittekohaldamise teel, pidades silmas seda, et käibemaksuvabastuse eesmärk on vähendada teatud üldhuviteenuste maksumust tarbijate jaoks.

67. Kuigi oleks kahtlemata kahetsusväärne, kui W. Haderer kannaks maksukoormust, mida ta ei peaks kandma, ei ole Euroopa Kohtu ülesanne siiski otsustada, milline peaks olema siseriikliku menetluse tulemus, vaid tõlgendada, kuidas ühenduse õigust tuleks üldiselt kohaldada. Pealegi on võimalik, et W. Haderer saab tagasiulatuvalt ja isegi praeguses etapis üle kanda maksukoormuse, mida ta oleks pidanud nõudma nendelt haridusasutustelt, kelle heaks ta töötas.

68. Eeltoodud kaalutluste põhjal olen seisukohal, et õpetajate teise haridusasutusse töölelähendamist viisil, nagu seda tegi Horizon College, ei saa pidada „hariduseks” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tähenduses, ning et selliseid õpetamisteenuseid, mida osutas W. Haderer, ei saa pidada „õpetajate antavaks eraõppeks” artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tähenduses.

69. Järgmisena käsitlen ma kummagi menetletava kohtuasjaga seotud konkreetseid küsimusi.

Kohtuasi C-434/05 – Horizon College: otseselt seotud teenuste osutamine

70. Lisaks haridusele ja kutseõppele on kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti i alusel käibemaksust vabastatud ka nendega otseselt seotud teenused ja kaup. Euroopa Kohus on sedastanud, et teenust võib pidada põhisoorituse kõrvateenuseks, „kui sellel ei ole omaette eesmärki, vaid see on vahend kasutamaks parimatel tingimustel teenuseosutaja põhiteenust”.⁴¹

40 Tuleb siiski märkida, et kui sellise haridusasutuse pakutav haridus, kus W. Haderer oma teenuseid osutas, on maksust vabastatud, siis selle hariduse hind juba sisaldab mitmesugustelt teenustest osutamiseks hangitud sisenditelt (muu hulgas õppevahendite ja -materjalide, näiteks keraamikatundideks vajaliku saviga) võetavat käibemaksu, mis ei ole mahaarvatav, kuid artikli 13 A osa eesmärgi kohaselt ei ole haridusasutuse võimalik kasum käibemaksuga maksustatav.

41 Vt 1. detsembri 2005. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-394/04 ja C-395/04: Ygeia (EKL 2005, lk I-10373, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

71. Horizon College ja komisjon väidavad, et ühe haridusasutuse poolt õpetajate lähetamine tööle teise haridusasutusse on põhimõtteliselt haridusega otseselt seotud teenuse osutamine. Kui haridusasutus pakub õpilastele haridust või kutseõpet, kuid selles haridusasutuses napib ajutiselt kvalifitseeritud õpetajaid või koolitajaid, siis teisest sarnasest haridusasutustest kvalifitseeritud õpetajate sinna töölelähendamisele parandab oluliselt hariduse või õppe andmise tingimusi.

72. See seisukoht tundub terve mõistuse kohaselt otsekohe niivõrd õige, et selle ümberlõkkamine nõuaks tõepoolest väga kaalukaid vastuargumente. Kreeka ja Madalmaade valitsus on esitanud argumente, toetamaks oma väidet, et Horizon College'i poolset õpetajate teise haridusasutusse töölelähendamist ei saa sel põhjusel käibemaksust vabastada, kuid minu arvates ei ole need argumentid piisavalt kaalukad.

73. Nimetatud valitsused väidavad, et maksuvabastus on kõnealuse teenuse puhul välistatud, sest seda teenust (st Horizon College poolset õpetajate teise haridusasutusse töölelähendamist) ei osutata mitte hariduse või kutseõppe saajatele (õpilastele), vaid põhiteenuse osutajale (teisele haridusasutusele). Madalmaade valitsus väidab lisaks, et õpetajate teise haridusasutusse töölelähendamisele ei ole seotud hariduse või õppe andmisega Horizon College'i poolt tema enda õpilastele. Seega ei ole see teenus „otseselt seotud” maksuvaba põhiteenusega, mida osutatakse teise haridusasutuse õpilastele, ega Horizon College'i enda maksuvaba põhitegevusega.

74. Madalmaade valitsus viitab mitmele kohtuotsusele,⁴² toetamaks oma väidet, mille kohaselt peab teenuse osutamine või kauba loovutamine toimuma maksuvaba põhiteenusega võrreldes samade osapoolte vahel, et selle teenuse saaks liigitada „otseselt seotud” teenuseks. Kuid üheski viidatud kohtuotsuses ei ole Euroopa Kohus oma põhjendusi rajanud sellisele kriteeriumile. Näiteks kohtuotsuses Card Protection Plan ei käsitlenudki Euroopa Kohus „seotud teenuse” olemasolu küsimust⁴³ ja kohtuotsuses komisjon vs. Saksamaa, kus tuvastati, et kaht asjaomast teenust (üliõpilastele antav kõrgharidus ning ülikoolide poolt tasu eest ellu viidav teadustegevus) osutati ilmselgelt erinevatele teenusesaajatele, rajas Euroopa Kohus oma põhjendused asjaolule, et teadustegevus ei olnud hariduse andmiseks mingil moel vajalik.⁴⁴

75. Kohtuotsuses Stichting Kinderopvang Enschede⁴⁵ leidis Euroopa Kohus, et kui teatav organisatsioon osutab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g või h alusel maksust vabastatud lapsehoiuteenust ning pakub lisaks ka alternatiivset teenust, mille sisuks on tegutsemise vahendajana lapsehoiuteenuseid osutavate ja neid soovivate isikute vahel, siis seda vahendajana osutatavat eraldi teenust võib põhimõtteliselt pidada lapsehoiuga „otseselt seotud” teenuseks isegi siis, kui see organisatsioon ei osuta lapsehoiuteenust nendele samadele teenusesaajatele.

76. Kuid samas täpsustas Euroopa Kohus selles otsuses, et maksuvabastuse kohaldamiseks peavad olema täidetud mitu tingimust.

77. Selles kontekstis tuleb mainida ka Kreeka valitsuse esitatud argumenti, mille kohaselt Horizon College'i teenust, mis seisnes õpetajate teise haridusasutusse töölelähendamises, tuleb pidada maksustatavaks, sest Euroopa Kohtu käsutuses ei ole piisavalt teavet, otsustamiseks, kas maksuvabastust saab kõnealuste teenuste suhtes tõepoolest kohaldada.

42 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: Card Protection Plan (EKL 1999, lk I-973); eespool 35. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa; eespool 23. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa; 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-472/03: Arthur Andersen (EKL 2005, lk I-1719) ja eespool 41. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Ygeia.

43 Vt eelkõige kohtuotsus, punktid 22–24.

44 Vt eelkõige kohtuotsus, punkt 48.

45 9. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-415/04 (EKL 2006, lk I-1385).

78. Euroopa Kohtul on siiski palutud vastata küsimusele, kas „olukord, kus õpetaja lähetatakse tasu eest tööle teise haridusasutusse, kus ta ajutiselt täidab nimetatud haridusasutuse vastutusel õpetamisülesandeid”, on *põhimõtteliselt* käsitatav teenusena, mis on hariduse või õppega otseselt seotud artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tähenduses. Ma arvan, et selliselt määratletud teenust võib pidada kõnealusel sättes osutatud teenuseks. Kõnealust teenust võib aga *tegelikult* pidada nimetatud sättes osutatud teenuseks üksnes juhul, kui see vastab teatavatele tingimustele, ja selle küsimuse lahendamine on lõppkokkuvõttes asjaomase siseriikliku kohtu ülesanne. Asjaolu, et Euroopa Kohtu käsutuses ei ole kõiki seisukoha kujundamiseks vajalikke andmeid, ei anna Euroopa Kohtule õigust otsustada, et maksuvabastus ei ole kõnealusel teenuse suhtes kohaldatav, ega takista teda andmast nõutavate tingimuste hindamist käsitlevaid juhiseid.

79. Need tingimused tulenevad kuuenda direktiivi enda sõnastusest, mida on selgitatud kohtuotsuses Stichting Kinderopvang Enschede.

80. Esiteks, kuna põhiteenus, millega kõnealusel teenus on otseselt seotud, seisneb hariduse andmises, mida ei paku Horizon College ise, vaid vahendajana tegutsev asutus, siis peab see haridus ise vastama maksuvabastuse kohaldamise tingimustele artikli 13 A osa lõike 1 punkti i alusel.⁴⁶ Täpsemalt öeldes, see peab olema „laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe” ning seda peavad osutama „nimetatud eesmärkidel tegutsevad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonid”.

81. Teiseks peab õpetajate lähetamine tööle teise haridusasutusse artikli 13 A osa lõike 2 punkti b esimese taande sõnastuse kohaselt olema „maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik”. Kohtuotsuse Stichting Kinderopvang Enschede sõnastust⁴⁷ järgides tähendab see seda, et kõnealusel teenus peab olema sellise iseloomu ja kvaliteediga, et vahendaval haridusasutusel ei oleks võimalik saada samaväärset teenust ilma Horizon College’i poolse õpetajate lähetamiseta.

82. Nagu Madalmaade valitsus märgib, on eelotsusetaotluse esitanud siseriikliku kohtu ülesanne sellega seoses hinnata, kas tööjõu vahendamise tegelev ettevõtte või muu tööjõuvahendaja (kelle teenused on käibemaksuga maksustatavad) oleks võinud osutada samaväärset teenust. Näiteks võib (ent ei pruugi) Horizon College’is rakendatav personali töölevõtmise ja väljaõppe kord tagada õpetajate erakordselt kõrge taseme; samuti võivad (ent ei pruugi) mõnel tööjõu vahendamise tegeleval ettevõttel olla paremad võimalused ajutise tööjõu pakkumiseks väga lühikese etteteatamisajaga. Seega peab asjaomane pädev siseriiklik kohus hindama neid tegureid ja kõiki teisi osutatud teenuse kvaliteedi seisukohalt asjakohaseid tegureid.

83. Kolmandaks ei tohi vastavalt artikli 13 A osa lõike 2 punkti b teisele taandele teenuste osutamise põhieesmärk seisneda organisatsioonile lisatulu teenimises tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega. Sellega seoses, nagu märgib Madalmaade valitsus, ei pruugi piisata selle asjaolu tõendamiseks, et Horizon College võttis tasuks üksnes summa, mille suurus vastas lähetatud õpetajate palgakuludele ja muudele töösuhtest tulenevatele kuludele. Kui Horizon College ei oleks lähetanud õpetajaid tööle teistesse haridusasutustesse, oleks ta tõenäoliselt igal juhul pidanud neile palka maksma. Euroopa Kohtul ei ole teavet selle kohta, kas asjaomased õpetajad olid osaliselt Horizon College’i teenistuses ja ülejäänud töönädala vältel teise haridusasutusse tööle lähetatud või kas asjaomastel perioodidel nende teenuseid Horizon College’is lihtsalt ei vajatud. Igal juhul saadi kõnealusel tehingu kaudu lisatulu (ja seega kokkuvõttes kasvatati kasumit või vähendati kahjumit), kuigi pärast asjaomaste töötajate otseste palgakulude katmist ei pruugitud mingit tegelikku kasumit saada. Et teha kindlaks, kas see oli õpetajate lähetamise peamine eesmärk või üksnes sellega kaasnev tagajärg, selleks võib vaja minna lisateavet asjaolude kohta.

⁴⁶ Vt kohtuotsus Stichting Kinderopvang Enschede, punktid 21–23 ja resolutiivosa.

⁴⁷ Vt punktid 25–28 ja resolutiivosa.

84. Neljandaks tuleb märkida, et liikmesriigid võivad kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti a alusel kehtestada maksuvabastuse andmise suhtes mitmesuguseid muid tingimusi.⁴⁸ Selliste lisatingimuste kehtestamisele ei ole käesolevas menetluses viidatud, mistõttu võib eeldada, et ükski selline lisatingimus ei ole antud juhul kohaldatav. Kui aga selliseid tingimusi on nimetatud sätte alusel kehtestatud, peab siseriiklik kohus kindlasti kontrollima, kas need on täidetud.

85. Lõpuks, mis puudutab Hoge Raadi kolmandat küsimust, siis kahtlemata on vajalik, et personali lähetamisega tegeleb artikli 13 A osa lõike 1 punktis i osutatud asutus. Käesolevas asjas ei näi olevat vaidlust selles, et Horizon College on selline asutus.

Kohtuasi C-445/05 – Haderer: kooli- või ülikooliharidus

86. Põhikohtuasjas kostjaks olev maksuhaldur on Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes märkustes esitanud konkreetse vastuväite maksuvabastuse kohaldamise kohta W. Hadereri tegevuse suhtes. Maksuhaldur on seisukohal, et W. Hadereri antud keraamika- ja tugiõppe tunde ei saa pidada „kooli- või ülikoolihariduseks”, nagu see on määratletud mitmesugustes siseriiklikes õigusnormides. Ennekõike ei vasta need tunnid eelnevalt paika pandud õppekava nõuetele, mis on kooli- või ülikoolihariduse vältimatu tunnusjoon.

87. Jõudsin juba eespool järeldusele, et W. Hadereri antud õppele ei saa ühelgi juhul maksuvabastust kohaldada. Siiski on minu arvates oluline täpsustada, et maksuvabastuse kohaldamatuse põhjuseks ei ole mitte see maksuhalduri esitatud väide.

88. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ise on leidnud, et kõnealune õpe tundub tööpoolest kuuluvat kooli- või ülikoolihariduse mõiste alla, ja sellele hinnangule on raske vastu vaielda. Ühelt poolt hõlmab see mõiste vaieldamatult „tugiõppe tunde”. Teisalt on keraamika- või saviesemete valmistamise õpetamine Euroopa koolides üsna levinud. Kuigi seda ei saa pidada akadeemiliseks tegevuseks selle mõiste kitsamas tähenduses, arendab selline õpe siiski käelisi oskusi ja kunstilisi võimeid viisil, mis on koolihariduse tavapärase eesmärk.

89. Kõnealuses maksuvabastust käsitlevas sättes kasutatud kooli- või ülikoolihariduse mõistele tuleb anda ühenduse õigusel rajanev määratlus.⁴⁹ Minu arvates peaks see määratlus olema suhteliselt lai. Kui määratleda kooli- või ülikoolihariduse mõistet selles kontekstis kitsalt, võib käibemaksuga maksustatavaks osutada mitmesugune koolilaste toetuseks ette nähtud eraõpe, mis oleks vastuolus selle maksuvabastuse ilmse eesmärgiga. Otse loomulikult tuleb maksust vabastatud õpetamist hoida lahus haridusliku väärtuseta puhtalt meelelahutuslikust tegevusest, kuid maksuvabastust tuleks minu arvates kohaldada kõikide õppeainete ja igasuguse tegevuse suhtes, mida koolides ja ülikoolides tavakohaselt õpetatakse, sõltumata sellest, kas sellise õpetamise puhul järgitakse täpselt määratletud õppekava ja -programmi või mitte.

90. Lisaks leian, et terminil „kooli- või ülikooliharidus” peab punktides i ja j ilmtingimata olema sama tähendus. Kui pidada õigeaks maksuhalduri seisukohta, siis jääks punktis i sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalast välja teatud liiki haridus ja õpe, mida tegelikkuses avalikes haridusasutustes antakse, ja sellel oleksid väga problemaatilised tagajärjed.

⁴⁸ Vt eespool, punkt 6.

⁴⁹ Loomulikult on kohtupraktikas lahendeid, mis käsitlevad hariduse ja koolituse mõisteid seoses diskrimineerimise keeluga kõnealuste teenuste kättesaadavuse puhul, kuid see kohtupraktika ei pruugi olla täielikult kohaldatav käibemaksuvabastuste valdkonna suhtes.

Ettepanek

91. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raadi poolt kohtuasjas C-434/05 esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

- Nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 A osa lõike 1 punkti i tuleb tõlgendada nii, et õpetaja lähetamine tööle teise haridusasutusse, kus ta ajutiselt täidab nimetatud asutuse vastutusel õpetamisülesandeid, ei ole hariduse, väljaõppe ega ümberõppe andmine, kuid seda võib põhimõtteliselt pidada hariduse, väljaõppe või ümberõppe andmisega otseselt seotud teenuse osutamiseks.
- Et sellise teenuse osutamise suhtes saaks nimetatud sätte alusel kohaldada käibemaksuvabastust, peab seda teenust osutama samas sättes osutatud asutus või organisatsioon ning see teenus peab vastama kõnealuse direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b nõuetele, nagu Euroopa Kohus on neid selgitanud oma 9. veebruari 2006. aasta otsuses kohtuasjas C-415/04: Stichting Kinderopvang Enschede, ning vajaduse korral artikli 13 A osa lõike 2 punkti a nõuetele.

92. Kohtuasja C-445/05 osas teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

- Nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 A osa lõike 1 punkti j tuleb tõlgendada nii, et õpetajate antav eraõpe ei hõlma sellist olukorda, kus füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev õpetaja sõlmib haridusasutusega lepingu õpilaste õpetamise kohta selle haridusasutuse enda ruumides korraldatud ja haridusasutuse vastutusalasse kuuluvate kursuste raames, ja kus õpilased ei maksa saadud õpetuse eest mitte õpetajale, vaid asjaomasele haridusasutusele.