



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
ELEANOR SHARPSTON
esitatud 10. märtsil 2016¹

Kohtuasi C-543/14

**Ordre des barreaux francophones et germanophone jt
Vlaams Netwerk van Verenigingen waar armen het woord nemen ASBL jt
Jimmy Tessens jt
Orde van Vlaamse Balies
Ordre des avocats du barreau d'Arlon jt
versus
Conseil des ministres**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Cour constitutionnelle (konstitutsioonikohus, Belgia))

Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EC — Kehtivus ja tõlgendamine — Advokaaditeenused — Käibemaksuvabastuse puudumine — Võimalus kohtusse pöörduda — Õigus advokaadi abile — Poolte võrdsuse põhimõte — Tasuta õigusabi

1. Belgias kehtis kuni 31. detsembrini 2013 advokaaditeenuste käibemaksuvabastus, mille aluseks oli kuuenda käibemaksudirektiivi² üleminekusäte, mis pidi algselt kehtima viis aastat alates 1. jaanuarist 1978, kuid on endiselt kehtiv praeguses käibemaksudirektiivis³. Belgia oli ainus seda erandit kasutanud liikmesriik.
2. Mitu Belgia advokatuuri koos mitme inimõigus- ja humanitaarühinguga ning mitu käibemaksuga maksustatud advokaaditasusid tasunud eraisikut on algatanud menetluse Cour constitutionnelle'is (konstitutsioonikohus), vaidlustades selle maksuvabastuse tühistamise alates 1. jaanuarist 2014. Nende peamised argumendid keskenduvad sellele, et maksuvabastuse tühistamisest tulenenud menetluskulude kasv rikub eri aktidega tagatud õigust võimalusele kohtusse pöörduda.
3. Enne nende argumentide suhtes otsuse tegemist taotleb Cour constitutionnelle (konstitutsioonikohus) eelotsust käibemaksudirektiivi teatavate sätete tõlgendamise ja kehtivuse kohta.

1 — Algkeel: inglise.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

3 — Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

Õiguslik taust

Rahvusvahelised lepingud

4. Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni (edaspidi „EIÕK“)⁴ artikli 6 lõikes 1 on muu hulgas sätestatud: „Igaühel on oma tsiviilõiguste ja -kohustuste või temale esitatud kriminaalsüüdistuse üle otsustamisel õigus õiglasele ja avalikule kohtumenetlusele mõistliku aja jooksul sõltumatus ja erapooletus, seaduse alusel moodustatud kohtus“. Artikli 6 lõikega 3 igale kuriteos süüdistatavale tagatud õiguste hulgas on õigus „kaitsta end ise või enda valitud kaitsja abil või saada tasuta õigusabi juhul, kui see on õigusemõistmise huvides vajalik ja süüdistataval pole piisavalt vahendeid õigusabi eest tasumiseks“.

5. Kodaniku- ja poliitiliste õiguste rahvusvahelise pakti (edaspidi „KPÕRP“)⁵ artikli 14 lõikes 1 on muu hulgas sätestatud: „Kõik isikud on kohtute ja tribunalide ees võrdsed. Igaühel on õigus mis tahes talle esitatud kriminaalsüüdistuse läbivaatamisel või tema õiguste ja kohustuste kindlaksmääramisel mingi tsiviilprotsessi käigus kohtuasja õiglasele ja avalikule arutamisele kompetentse, sõltumatu ja erapooletu kohtu poolt, mis on loodud seaduslikul alusel“. Artikli 14 lõike 3 punktide b ja d kohaselt on igaühel õigus mis tahes temale esitatud kriminaalsüüdistuse arutamisel täieliku võrdõiguslikkuse alusel „kontaktiks enda valitud kaitsjaga“ ja „kohtupidamisele tema enda juuresolekul ja võimalusele kaitsta end ise või enda valitud kaitsja läbi; kaitsja puudumisel olla sellest õigusest informeeritud ja omada määratud kaitsjat, mil iganes õigusemõistmise huvid seda nõuavad. Kaitse on tasuta juhul, kui tal puuduvad piisavad vahendid kaitsjale tasumiseks“.

6. Keskkonnainfo kättesaadavuse ja keskkonnaasjade otsustamises üldsuse osalemise ning neis asjus kohtu poole pöördumise konventsiooni (edaspidi „Århusi konventsioon“)⁶ artikkel 9 käsitleb võimalust pöörduda kohtusse.

7. Selle artikli lõiked 1–3 nõuavad selliste menetluste kehtestamist, mis võimaldavad üldsuse esindajatel vaidlustada haldus- või kohtumenetluses teatavaid tegevuste liike või tegevusetust keskkonnaasjades. Lõiked 1 ja 2 täpsustavad, et iga konventsiooniosaline peab kehtestama kõnealused menetlused „oma õigussüsteemi raames“ ning lõige 3 viitab vastavusele „siseriiklike õigusaktide nõuetele“ ning vastuolule „siseriiklike keskkonnaõigusnormidega“.

8. Lõige 4 nõuab, et lõigetes 1, 2 ja 3 nimetatud menetlused peavad „nägema ette kohased ja tõhusad õiguskaitsevahendid, sealhulgas vajaduse korral esialgse õiguskaitse, ning olema ausad, õiglased, õigeaegsed ja mitte takistavalt kallid“, ning lõige 5 nõuab, et konventsiooniosaline „kaalub võimalust luua kohased abistamise mehhanismid, et kõrvaldada või vähendada õigusemõistmisele juurdepääsu rahalisi ja muid takistusi“.

Euroopa Liidu leping

9. ELL artiklis 9 on sätestatud: „Liit järgib kogu oma tegevuses oma kodanike võrdsuse põhimõtet [...]“.

4 — Alla kirjutatud 4. novembril 1950 Roomas. Kõik liikmesriigid on EIÕK allkirjastanud, kuid Euroopa Liit ise ei ole sellega veel ühinenud; vt arvamus 2/13, EU:C:2014:2454.

5 — Vastu võetud 16. detsembril 1966 ÜRO peassaamblee poolt, ÜRO lepingute sari, 999. köide, lk 171, ning 1057. köide, lk 407. Kõik Euroopa Liidu liikmesriigid on 23. märtsil 1976. aastal jõustunud pakti osavõtjad.

6 — Alla kirjutatud 25. juunil 1998 ja Euroopa Ühenduse nimel heaks kiidetud nõukogu 17. veebruari 2005. aasta otsusega 2005/370/EÜ (ELT 2005 L 124, lk 1). Konventsioon rakendati liidu õigusse Euroopa Parlamendi ja nõukogu 26. mai 2003. aasta direktiiviga 2003/35/EÜ, milles sätestatakse üldsuse kaasamine teatavate keskkonnaga seotud kavade ja programmide koostamisse ning muudetakse nõukogu direktiive 85/337/EMÜ ja 96/61/EÜ seoses üldsuse kaasamisega ning õiguskaitse kättesaadavusega (ELT 2003, L 156, lk 17; ELT eriväljaanne 15/07, lk 466).

Euroopa Liidu põhiõiguste harta

10. Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“)⁷ artiklis 20 on sätestatud: „Kõik on seaduse ees võrdsed.“

11. Artiklis 47 „Õigus tõhusale õiguskaitsevahendile ja õiglasele kohtulikule arutamisele“ on sätestatud:

„Igaühel, kelle liidu õigusega tagatud õigusi või vabadusi rikutakse, on selles artiklis kehtestatud tingimuste kohaselt õigus tõhusale õiguskaitsevahendile kohtus.“

Igaühel on õigus õiglasele ja avalikule asja arutamisele mõistliku aja jooksul sõltumatus ja erapooletus seaduse alusel moodustatud kohtus. Igaühel peab olema võimalus saada nõu ja kaitset ning olla esindatud.

Isikule, kellel puuduvad piisavad vahendid, antakse tasuta õigusabi sellises ulatuses, mis tagab talle võimaluse kohtusse pöörduda.“

12. Artikli 51 lõige 1 sätestab, et harta sätted on subsidiaarsuse põhimõtet arvesse võttes ette nähtud liidu institutsioonidele, organitele ja asutustele ning liikmesriikidele üksnes liidu õiguse kohaldamise korral.

13. Artikli 52 lõikes 1 on sätestatud:

„Hartaga tunnustatud õiguste ja vabaduste teostamist tohib piirata ainult seadusega ning arvestades nimetatud õiguste ja vabaduste olemust. Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt võib piiranguid seada üksnes juhul, kui need on vajalikud ning vastavad tegelikult liidu poolt tunnustatud üldist huvi pakkuvatele eesmärkidele või kui on vaja kaitsta teiste isikute õigusi ja vabadusi.“

14. Artikli 52 lõikes 3 on sätestatud:

„Hartas sisalduvate selliste õiguste tähendus ja ulatus, mis vastavad Euroopa inimõiguste ja põhivabaduse kaitse konventsiooniga tagatud õigustele, on samad, mis neile nimetatud konventsiooniga ette on nähtud. See säte ei takista liidu õiguses ulatuslikuma kaitse kehtestamist.“

Käibemaksudirektiiv

15. Käibemaksudirektiivi artikli 1 lõikes 2 on sätestatud:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.“

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietaapi lõpuni.“

16. Artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud, et „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“ maksustatakse käibemaksuga.

7 — ELT 2010 C 83, lk 389.

17. Artikli 97 kohaselt ei või harilik maksumäär olla madalam kui 15 protsenti. Ent artikli 98 kohaselt võivad liikmesriigid kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära III lisas nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes. III lisas olev loetelu ei hõlma advokaaditeenuseid. Ent selle punktis 15 on nimetatud „selliste organisatsioonide kaubatarned ja teenuste osutamine, keda liikmesriigid tunnustavad heategevuslikena ja kes tegelevad hoolekande ja sotsiaalkindlustusega, kui need tehingud ei ole artiklite 132, 135 ja 136 alusel maksust vabastatud“.⁸

18. Artikli 132 lõikes 1 on loetletud „maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“. Jällegi ei kuulu nende hulka advokaaditeenused. Ent nende hulka kuuluvad punktis g „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine ja kaubatarned, sealhulgas vanadekoduse osutatavad teenused, avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonide poolt“.

19. Artiklis 168 on sätestatud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“

20. Artiklis 371 on sätestatud, et „[l]iikmesriigid, kes 1. jaanuaril 1978 vabastasid maksust X lisa B osas nimetatud tehingud, võivad nende maksust vabastamist jätkata samal kuupäeval igas asjaomases liikmesriigis kehtinud tingimuste kohaselt.“ X lisa B osas „Tehingud, mille suhtes liikmesriigid võivad säilitada maksuvabastuse“ on punktis 2 nimetatud „Autorite, kunstnike, kunstiteoste esitajate, juristide ja teiste vabakutseliste teenused, mis ei ole meditsiini- ja parameditsiiniteenused“, välja arvatud teatavad erandid, mis ei ole käesolevas asjas asjakohased.⁹

Belgia õigus

21. Belgia põhiseaduse artikli 23 lõige 2 tagab kõikidele muu hulgas õiguse õigusabile.

22. Kuni 31. detsembrini 2013 oli Belgia käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 1 punktis 1 sätestatud, et advokaatide¹⁰ poolt nende tavapärasest tegevuses osutatavad teenused on käibemaksust vabastatud. Sellised teenused olid olnud käibemaksust vabastatud juba alates käibemaksu kehtestamisest Belgias 1. jaanuaril 1971. Eelotsusetaotluses viidatud seadusandlikest materjalidest nähtub, et selle maksuvabastuse kehtestamise ja selle jätkamise eesmärgiks oli vältida kohtusse pöördumise õiguse kulude suurendamist.

8 — Käesolevas kohtuasjas ei käsitleta artiklite 135 ja 136 alusel antavaid maksuvabastusi.

9 — Kuni 1. jaanuarini 2007 sisaldasid need sätted kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 28 lõike 3 punktis b ning F lisas.

10 — St advokaadid (*avocats/advokaten*). Ka notarite ja kohtutäiturite teenuste suhtes kehtis maksuvabastus kuni 31. detsembrini 2011, mil see kaotati.

23. 30. juuli 2013. aasta seaduse¹¹ artiklitega 60 ja 61 (edaspidi koos „vaidlustatud õigusnormid“) tühistati see maksuvabastus alates 1. jaanuarist 2014. Eelotsusetaotluses viidatud seadusandlikest materjalidest nähtuvalt oli üldistatult eesmärgiks kaotada anomaalne olukord, ühtlustada Belgia õigus teiste liikmesriikide omaga ning lõpetada konkurentsimoonus, pidades seejuures silmas ka riigieelarve vajadusi.

24. Belgia harilik käibemaksumäär on 21%.

25. Belgia kohtute seadustiku artikli 446ter kohaselt määravad advokaadid oma tasu vabalt „nende kohustuste täitmisel neilt eeldatava kaalutlusruumi piires“. Tasu summa ei või sõltuda pelgalt menetluse tulemusest. Pädev advokatuur peab vähendama kulusid, mis ületavad „õiglaseks ja mõõdukaks“ peetavat.

26. Praktikasse lepitakse tasus kokku advokaadi ja kliendi vahel ühel viisil neljast: tunnitasu; kindlasummaline tasu vastavalt asja laadile; nõude suurusega seotud miinimum- ja maksimumsumma vahemik sõltuvalt menetluse tulemusest; ning (püsiklientide puhul) perioodiline arveldamine teatava ajavahemiku või töömahu alusel.¹²

Menetlus ja eelotsuse küsimused

27. Cour constitutionnelle'i (konstitutsioonikohus) laekus ajavahemikus november 2013 kuni veebruar 2014 neli taotlust, mis kõik taotlesid vaidlustatud õigusnormide tühistamist.

28. Esimese esitas Ordre des barreaux francophones et germanophone (Prantsuse- ja Saksakeelsete Advokatuuride Nõukogu) koos mitme ühendusega, mille eesmärk hõlmab tegutsemist õigusemõistmise sh inimõiguste kaitse ning töötajate ja ühiskonna vähemkaitstud liikmete kaitse valdkonnas ning mis ei ole käibemaksukohustuslased, kes saaksid advokaaditeenuste kasutamisel tasutud käibemaksu maha arvata. Teise kaebuse esitasid mitu eraisikut (edaspidi „Jimmy Tessens jt“), kes kasutasid spetsialiseerunud advokaadi teenuseid, et vaidlustada maa sundvõõrandamist ning leidsid, et advokaadi tasu oli tõusnud 21%, mida nad ei saa eraisikutena maha arvata. Kolmas taotleja oli Orde van Vlaamse Balies (Flaami Advokatuuride Nõukogu). Neljanda kaebuse esitasid ühiselt 11 prantsuskeelset advokatuuri ning üksik advokaat. Euroopa Advokatuuride ja Õigusliitude Nõukogule (Conseil des barreaux européens, edaspidi „CCBE“) anti õigus astuda menetlusse iseseisva nõudeta kolmanda isikuna teises, kolmandas ja neljandas asjas.

29. Cour constitutionnelle (konstitutsioonikohus) on toonud oma eelotsusetaotluses ära taotlejate asjassepuutuvad argumendid.

30. Esiteks väidavad nad seoses õigusega õiglasele kohtulikule arutamisele, et vaidlustatud meede kahjustab võimalust kohtusse pöörduda ning õigust saada advokaadi abi ning seda ei ole tasakaalustatud õigusabi süsteemi kohandamisega.

31. Teiseks seab vaidlustatud meede advokaatide teenused samale pulgale tavaliste kaupade ja teenustega, samas kui põhiõiguste kasutamisega seotud kaubad ja teenused on nende taskukohasuse tagamiseks käibemaksust vabastatud.

32. Kolmandaks ei ole advokaatide teenused võrreldavad teiste vabade elukutsete omadega, kuna nende teenused on iseloomulikud ja olulised õigusriigile.

11 — Loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses.

12 — Vt nt Ordre des barreaux francophones et germanophone'i veebileht <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

33. Neljandaks diskrimineerib vaidlustatud meede menetlusosalisi, kes ei ole advokaatide teenuseid oma maksustatava tegevuse tarvis kasutavad käibemaksukohustuslased ning kes ei saa seega nende teenuste pealt tasutud käibemaksu maha arvata; lisaks on sellised isikud enamasti majanduslikult nõrgemas positsioonis.

34. Viiendaks leiavad taotlejad teise võimalusena, et kohaldama oleks pidanud vähendatud käibemaksumäära, et kajastada advokaaditeenuste laadi, mis on võrreldav arstiteenuste omaga ning mille kasutamisevõimalus on põhiõigus ja mitte luksus.

35. Lõpetuseks leiavad taotlejad, et seadusandja oleks pidanud sätestama maksuvabastuse eraisikute poolt ametiasutuste vastu algatatud menetluste korral, et oleks tagatud poolte õiglane tasakaal.

36. Cour constitutionnelle (konstitutsioonikohus) kaalub mitut Euroopa Inimõiguste Kohtu lahendit, mis käsitlevad EIÕK artikleid 6 ja 14 ning jõuab järeldusele, et seadusandja peab tagama selliste üldpõhimõtete nagu võimalus kohtusse pöörduda ning kohtumenetluse poolte võrdsus konkreetse ulatuse.

37. Seejärel ta märgib, et advokaadikulude suurenemine 21% võrra võib teatavate menetlusosaliste puhul riivata õigust saada õigusabi. Lisaks võib asjaolu, et mõned menetlusosalised saavad selliste teenuste eest tasutud käibemaksu maha arvata, samas kui teised seda ei saa (ehkki mõned neist võivad saada tasuta õigusabi), ning et vastaspooltel olevad menetlusosalised võivad selles suhtes olla erinevas olukorras, riivata kohtumenetluse poolte võrdsuse põhimõtet.

38. Cour constitutionnelle (konstitutsioonikohus) on seisukohal, et vaidlustatud meetme peamine eesmärk oli suurendada eelarvetulu. Sellega seoses on seadusandjal lai kaalutlusruum, ent sellise eesmärgiga ei saa mõistlikult õigustada diskrimineerimist seoses võimalustega kohtusse pöörduda ja saada tasuta õigusabi ega seoses kohtumenetluse poolte võrdsuse põhimõttega. Samuti märgib nimetatud kohus, et kohtuasjas komisjon *vs.* Prantsusmaa¹³ asus Euroopa Kohus seisukohale, et isegi eeldusel, et advokaatide poolt tasuta õigusabi raames osutatud teenustel on heategevuslik iseloom ja neid võib määratleda „hoolekande ja sotsiaalkindlustusena“, ei ole nimetatud asjaolu piisav, et advokaate võiks määratleda „selliste organisatsioonidena, keda liikmesriigid tunnustavad heategevuslikena ja kes tegelevad hoolekande ja sotsiaalkindlustusega“ käibemaksudirektiivi III lisa punkti 15 tähenduses. Ent Euroopa Kohus ei uurinud selles kohtuasjas direktiivi kooskõla õigusega asja õiglasele arutamisele. Lõpetuseks märgib Cour constitutionnelle (konstitutsioonikohus), et kuna käibemaksudirektiiv on ühtlustamise direktiiv, ei või Belgia seadusandja luua omaenda erinevaid reegleid, vaid selline võimalus pidi tulenema direktiivi artiklis 371 sisalduvast fraasist „samal kuupäeval igas asjaomas liikmesriigis kehtinud tingimuste kohaselt“.

39. Neid kaalutlusi arvestades taotleb Cour constitutionnelle (konstitutsioonikohus) eelotsust järgmistes küsimustes:

„1. a) Kas [käibemaksudirektiiv], millega maksustatakse advokaaditeenused käibemaksuga, võtmata, lähtuvalt õigusest saada advokaadi abi ja poolte võrdsuse põhimõttest, arvesse asjaolu, kas õigussubjekt, kes ei saa tasuta õigusabi, on käibemaksukohustuslane või mitte, on kooskõlas [harta] artikliga 47, koostoimes [KPÖRP] artikliga 14 ja [EIÕK] artikliga 6, arvestades sellega, et see harta artikkel tunnustab igäihe õigust asja õiglasele arutamisele, võimalust saada nõu ja kaitset ning olla esindatud ning isiku, kellel puuduvad piisavad vahendid, õigust saada tasuta õigusabi, kui see abi on vajalik, et tagada talle võimalus kohtusse pöörduda?

13 — Kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-492/08, EU:C:2010:348, punktid 45–47.

- b) Kas samadel põhjustel on [käibemaksudirektiiv] kooskõlas [Århusi konventsiooni] artikli 9 lõigetega 4 ja 5, arvestades sellega, et need sätted näevad ette võimaluse pöörduda kohtusse, kusjuures see ei tohi olla takistavalt kallid ning tuleb luua „kohased abistamise mehhanismid, et kõrvaldada või vähendada õigusemõistmisele juurdepääsu rahalisi ja muid takistusi“?
- c) Kas teenused, mida advokaadid osutavad riigi tasuta õigusabi süsteemi raames, võivad kuuluda eespool viidatud [käibemaksudirektiivi] artikli 132 lõike 1 punktis g nimetatud teenuste hulka, mis on otseselt seotud hoolekande ja sotsiaalkindlustusega, või saab neid maksust vabastada selle direktiivi mõne muu sätte alusel? Kui vastus sellele küsimusele on eitav, siis kas [käibemaksudirektiiv], mida tõlgendatakse nii, et see ei luba vabastada käibemaksust teenuseid, mida advokaadid osutavad õigussubjektidele, kes saavad tasuta õigusabi riigi tasuta õigusabi süsteemi raames; on kooskõlas [harta] artikliga 47, koostoimes [KPÕRP] artikliga 14 ja [EIÕK] artikliga 6?
2. Kui esimeses punktis esitatud küsimustele tuleb vastata eitavalt, siis kas [käibemaksudirektiivi] artikkel 98 on osas, milles see ei näe ette võimalust kohaldada vähendatud käibemaksuäära advokaaditeenuste suhtes, vajaduse korral sõltuvalt sellest, kas õigussubjekt, kes ei saa tasuta õigusabi, on käibemaksukohustuslane või mitte, kooskõlas [harta] artikliga 47, koostoimes [KPÕRP] artikliga 14 ja [EIÕK] artikliga 6, arvestades sellega, et see harta artikkel tunnustab igäühe õigust asja õiglasele arutamisele, võimalust saada nõu ja kaitset ning olla esindatud ning isiku, kellel puuduvad piisavad vahendid, õigust saada tasuta õigusabi, kui see abi on vajalik, et tagada talle võimalus kohtusse pöörduda?
3. Kui esimeses punktis esitatud küsimustele tuleb vastata eitavalt, siis kas [käibemaksudirektiivi] artikkel 132 on kooskõlas võrdsuse ja diskrimineerimiskeelu põhimõttega, mis on sätestatud [harta] artiklites 20 ja 21 ning ELL artiklis 9, koostoimes harta artikliga 47, osas, milles kõnealune direktiiv artikkel ei näe avalikes huvides tegevuste hulgas ette käibemaksuvabastust advokaaditeenustele, samas kui teised teenused, näiteks riiklike postiteenistuste poolt teenuste osutamine, erinevad meditsiiniteenused ja hariduse, spordi või kultuuriga seotud teenused, on tegevustena avalikes huvides maksust vabastatud, ja kui see advokaaditeenuste ja [käibemaksudirektiivi] artikliga 132 maksust vabastatud teenuste erinev kohtlemine tekitab piisavalt kahtlusi, kuna advokaaditeenused aitavad kaasa teatud põhiõiguste järgimisele?
4. a) Kui punktides 1 ja 3 esitatud küsimustele tuleb vastata eitavalt, siis kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 371 saab [harta] artikli 47 alusel tõlgendada nii, et see lubab liidu liikmesriigil osaliselt säilitada advokaaditeenuste maksuvabastuse, kui neid teenuseid osutatakse õigussubjektidele, kes ei ole käibemaksukohustuslased?
- b) Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 371 saab [harta] artikli 47 alusel samuti tõlgendada nii, et see lubab liidu liikmesriigil osaliselt säilitada advokaaditeenuste maksuvabastuse, kui neid teenuseid osutatakse õigussubjektidele, kes saavad tasuta õigusabi riigi tasuta õigusabi süsteemi raames?“
40. Kirjalikud seisukohad on Euroopa Kohtule esitanud Prantsuse- ja Saksakeelsete Advokatuuride Nõukogu jt, Flaami Advokatuuride Nõukogu, CCBE, Belgia, Kreeka ja Prantsusmaa valitsused, Euroopa Liidu Nõukogu ning Euroopa Komisjon. Välja arvatud Kreeka ja Prantsusmaa valitsused, esitasid samad menetlusosalised ning lisaks Jimmy Tessens jt oma suulised seisukohad kohtuistungil, mis peeti 16. detsembril 2015.

Hinnang

41. Minu arvates tuleks kõigepealt käsitleda neid eelotsuse küsimuste aspekte, mis puudutavad kehtiva käibemaksudirektiivi tõlgendust, seejärel kaaluda erinevaid küsimusi, mis on tõstatatud seoses sellega, kas direktiivi sätteid, mis keelavad advokaaditeenuste maksuvabastuse või nende maksustamise vähendatud maksumääraga, on kooskõlas teatavate aluspõhimõtetega, mis sisalduvad liidu institutsioonidele siduvates õigusaktides.

Küsimus 4 (võimalus jätta maksuvabastus kehtima piiratud ulatuses)

42. Ehkki eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab selle küsimuse ainult juhul, kui küsimustele 1 ja 3 vastatakse eitavalt, on parem vastata sellele esimesena, sõltumata vastustest neile kahele küsimusele.

43. Vaieldamatult oli Belgial õigus algselt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkti b ja seejärel käibemaksudirektiivi artikli 371 alusel säilitada olemasolev advokaaditeenuste maksuvabastus sisuliselt piiramata tähtajaks pärast 1. jaanuarit 1978 ning ta tegi seda kuni 31. detsembrini 2013, mil ta selle maksuvabastuse kaotas.

44. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt, kas liikmesriik, olles eeltoodu kohaselt õiguspäraselt säilitanud advokaaditeenuste täieliku maksuvabastuse, oleks seejärel võinud harta artiklile 47 tuginedes jätkata seda maksuvabastust piiratumal kujul.

45. Sellele küsimusele, nagu see on esitatud, tuleb kindlasti vastata jaatavalt, ilma et oleks vaja viidata harta artiklile 47.

46. Euroopa Kohus on seisukohal, et kuna kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkt b lubas liikmesriikidel jätkata teatavate kehtinud käibemaksuvabastuste kohaldamist, lubas see neil säilitada sellised maksuvabastused ka vähendatud ulatuses, ent mitte kehtestada uusi maksuvabastusi või laiendada olemasolevate maksuvabastuste ulatust.¹⁴ See kehtib nüüd ka käibemaksudirektiivi artikli 371 puhul.

47. Ent nagu Prantsuse valitsus ja komisjon märgivad, on see küsimus esitatud ajal, mil asjaomane maksuvabastus oli Belgias juba täielikult tühistatud.

48. Kui läheneda sellele küsimusele konkreetselt, siis ei saa sel olla põhikohtuasjas tähtsust, kuna enam ei ole sisuliselt üleüldse võimalik seda maksuvabastust säilitada, olgu siis vähendatud ulatuses või muutmata kujul. Sellist lähenemist aluseks võttes ma nõustun Prantsuse valitsuse ja komisjoniga, et see küsimus on vastuvõetamatu.

49. Ent kui seda mõista nii, et sellega küsitakse, kas selline kord juba tühistatud maksuvabastuse võib uuesti kehtestada piiratumas vormis, siis on vastus kindlalt eitav. See kujutaks endast nüüdseks uue, käibemaksudirektiivis mitte ette nähtud maksuvabastuse kehtestamist, milleks puudub volitus artiklis 371.

14 — Vt kohtuotsused Kerrutt, 73/85, EU:C:1986:295, punkt 17; Norbury Developments, C-136/97, EU:C:1999:211, punkt 19; ning Idéal tourisme, C-36/99, EU:C:2000:405, punkt 32. Vt ka analoogia alusel kohtuotsus Danfoss ning AstraZeneca, C-371/07, EU:C:2008:711, punktid 24–44 (milles käsitletakse võrreldavat võimalust säilitada käibemaksu mahaarvamise õiguse erandid).

Küsimuse 1 c esimene osa (siseriikliku tasuta õigusabi süsteemi raames osutatavate teenuste maksuvabastuse võimalikkus)

50. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas teenused, mida advokaadid osutavad riigi tasuta õigusabi süsteemi raames, tuleb maksust vabastada käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g alusel, kui otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused või selle direktiivi mõne muu sätte alusel.

51. Sellele tuleb kindlasti vastata eitavalt.

52. Esiteks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g, siis on Euroopa Kohus olnud järjepidevalt seisukohal, et artiklis 132 ette nähtud maksuvabastuste eesmärgiks on soodustada *teatavaid* avalikes huvides tegevusi; need ei puuduta kõiki selliseid tegevusi, vaid üksnes neid, mis on seal loetletud ja üksikasjaliselt kirjeldatud. Nimetatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada täht-tähelt, kuna nad kujutavad endast erandit üldreeglist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga tasuline teenus, mida maksukohustuslane osutab. Ent see tähttähelise tõlgendamise nõue ei tähenda, et artiklis 132 kasutatud termineid peaks tõlgendama nii, et kõnealused maksuvabastused kaotavad oma juriidilise mõju. Neid mõisteid tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi konteksti, eesmärgi ja ülesehitust arvestades, võttes eriti arvesse kõnealuse maksuvabastuse *ratio legis* t.¹⁵

53. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g kohaselt on käibemaksust vabastatud „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine ja kaubatarned, sealhulgas vanadekodus osutatavad teenused, avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonide poolt“.

54. Euroopa Kohtul ei ole olnud varem võimalust kaaluda selle sätte kohaldamist advokaaditeenuste siseriikliku tasuta õigusabi süsteemi raames.

55. Ent ta on kaalunud, kas käibemaksudirektiivi III lisa punkti 15 (mis koosmõjus selle direktiivi artikliga 98 lubab liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära, kui küsimuse all on „selliste organisatsioonide kaubatarned ja teenuste osutamine, keda liikmesriigid tunnustavad heategevuslikena ja kes tegelevad hoolekande ja sotsiaalkindlustusega, kui need tehingud ei ole [artikli 132] alusel maksust vabastatud“) võib kohaldada sellistele advokaaditeenustele, mille eest tasub täielikult või osaliselt riik tasuta õigusabi raames.¹⁶

56. Selles kontekstis tugines ta käesoleval ajal käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastust käsitlevale kohtupraktikale ning jõudis järeldusele, et tasuta õigusabi raames tegutsevad advokaadid ei ole *a priori* välja arvatud III lisa punktis 15 nimetatud kategooriast ainuüksi seetõttu, et nende puhul on tegemist tulunduslike eraõiguslike üksustega, ning et liikmesriikidel on organisatsioonide heategevuslikena tunnustamisel teatav kaalutusõigus, ehkki seda kaalutusõigust peab teostama käibemaksudirektiiviga sätestatud piirides.¹⁷

57. Seoses nende piiridega märkis Euroopa Kohus, et seadusandja kavatses anda võimaluse kohaldada vähendatud käibemaksumäära üksnes selliste organisatsioonide poolt osutatavatele teenustele, mis vastavad korruga kahele nõudele, mille kohaselt peab organisatsiooni puhul olema tegemist heategevusliku organisatsiooniga ja see peab tegelema hoolekande ja sotsiaalkindlustusega. Tema hinnangul oleks selle kavatsusega vastuolus see, kui liikmesriik võiks tulunduslikke eraõiguslikke üksusi määratleda organisatsioonina punkti 15 tähenduses üksnes seetõttu, et need üksused osutavad muu hulgas ka heategevuslike teenuseid. Seega selleks, et järgida nimetatud punkti sõnastust, ei või

15 — Vt nt kohtuotsus Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punktid 17–20 ning seal viidatud kohtupraktika.

16 — Kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, C-492/08, EU:C:2010:348.

17 — Kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, C-492/08, EU:C:2010:348, punktid 36–41 ning seal viidatud kohtupraktika.

liikmesriik kohaldada vähendatud käibemaksumäära tulunduslike eraõiguslike üksuste poolt osutatavatele teenustele üksnes nende teenuste laadi hindamise põhjal, võtmata arvesse eeskätt kõnealuste asutuste poolt taotletavaid eesmärke tervikuna ja nende sotsiaalsotsiaalalase tegevuse püsivat iseloomu. Advokaatide kutseala tervikuna ei saa pidada heategevuslikuks. Isegi eeldusel, et advokaatide poolt tasuta õigusabi raames osutatud teenustel on heategevuslik iseloom ja neid võib määratleda „hoolekande ja sotsiaalkindlustusena“, ei ole nimetatud asjaolu seega piisav, et advokaate võiks määratleda „selliste organisatsioonidena, keda liikmesriigid tunnustavad heategevuslikena ja kes tegelevad hoolekande ja sotsiaalkindlustusega“ III lisa punkti 15 tähenduses.¹⁸

58. Lähtudes sellest kohtupraktikast ning üldisest vajadusest tõlgendada käibemaksudirektiivi sarnaselt sõnastatud sätteid ühtemoodi, on selge, et artikli 132 lõike 1 punkt g ei luba liikmesriigil anda maksuvabastust tasuta õigusabi raames osutatavatele advokaaditeenustele.

59. Ka „selle direktiivi mõne muu sätte“ puhul on vastus sama. Nagu Prantsuse valitsus märgib, ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus ühelt poolt pakkunud välja ühtegi teist sätet, mis võiks sellist maksuvabastust lubada, ning teiselt poolt, kui selline sätte eksisteeriks, oleks ta vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 371, kuivõrd ta lubaks liikmesriigil *kehtestada uue maksuvabastuse* advokaaditeenustele, samas kui artikkel 371 lubab ainult *säilitada varem eksisteerinud maksuvabastuse*, mida ei ole muidu direktiivis ette nähtud.

Küsimused 1–3 (käibemaksudirektiivi kooskõla rahvusvaheliste õigusnormidega ning aluspõhimõtete ga osas, milles see ei luba liikmesriikidel kehtestada advokaaditeenuste maksuvabastust ega maksustada selliseid teenuseid vähendatud maksumääraga)

60. Küsimustes 1–3 küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas asjaolu, et advokaaditeenused ei ole käibemaksust vabastatud ja nende suhtes ei saa kohaldada vähendatud käibemaksumäära, on kooskõlas mitme EIÖK-s, KPÖRP-s, Århusi konventsioonis, Euroopa Liidu lepingus ja hartas sätestatud aluspõhimõttega.¹⁹

61. Küsimused 1 a ja 2 viitavad õigusele asja õiglasele arutamisele, sealhulgas võimalusele saada nõu ja kaitset ning olla esindatud ning isiku, kellel puuduvad piisavad vahendid, õigusele saada tasuta õigusabi. Küsimus 1 b viitab seoses Århusi konventsiooniga õigusele pöörduda kohtusse, mis ei tohi olla „takistavalt kallis“, ning küsimused 1 a ja 1 b viitavad kohtumenetluse poolte võrdsuse põhimõttele, samas kui küsimus 1 c käsitleb isikute, kellel puuduvad piisavad vahendid, õigust saada tasuta õigusabi. Küsimus 3 käsitleb üldist võrdsuse ja diskrimineerimiskeelu põhimõtet (mida võib samuti nimetada „neutraalseks maksustamiseks“) seoses võimalike võrreldavate teenuste erineva käibemaksualase kohtlemisega.

62. Küsimuste 1 a, 1 b, 1 c, 2 ja 3 eraldi ning järjekorras käsitlemine tähendaks teataval määral kordamist, kuna samu või sarnaseid küsimusi esitatakse mitu korda vaid veidi erinevas kontekstis. Seetõttu ma eelistan läheneda neile küsimustele neis viidatud eri aluspõhimõtete alusel, mis kõik kujutavad endast õiguse asja õiglasele arutamisele aspekte.

18 — Kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, C-492/08, EU:C:2010:348, punktid 43–47.

19 — On tõsi, et EIÖK ning KPÖRP ei ole formaalselt liidu õigusse hõlmatud (vt kohtuotsus Inuit Tapiriit Kanatami jt vs. komisjon, C-398/13 P, EU:C:2015:535, punkt 45 ning seal viidatud kohtupraktika). Ent asjaolu, et hartaga tagatud õiguste tähendus ja ulatus on sama kui EIÖK-ga tagatud samadel õigustel, on pannud Euroopa Kohut harta tõlgendamisel järjekindlalt viitama viimati nimetatud konventsioonile ning Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikale. Lisaks on Euroopa Kohus märkinud, et inimõiguste valdkonnas on EIÖK-l eriline tähendus ning KPÖRP kuulub nende inimõiguste kaitset puudutavate rahvusvaheliste õigusaktide hulka, mida ta liidu õiguse üldpõhimõtete kohaldamisel arvesse võtab (vt nt kohtuotsus parlament vs. nõukogu, C-540/03, EU:C:2006:429, punktid 35–38 ning seal viidatud kohtupraktika).

63. Lubage mul algatuseks märkida, et ma mõistan ja pooldan põhikohtuasja taotlejate muresid ja eesmärke. Võimalus kohtusse pöörduda on loomulikult põhiõigus, mis peab olema tagatud (ehkki ta ei saa kunagi olla absoluutne ega muutuda ülimuslikuks kõigi teiste kaalutluste suhtes) nii liikmesriikide kui ka liidu õigusaktides. Selle õiguse kasutamise muudab möödapääsmatult raskemaks see, kui õigusabi või esindamise kulu tõuseb maksuvabastuse kaotamise tõttu.

64. Siiski ei leia ma põhjustel, mida allpool selgitan, et eksisteeriks vastuolu advokaaditeenuse käibemaksuga maksustamise põhimõtte ning kohtusse pöördumise võimaluse kui põhiõiguse mis tahes aspekti vahel.

65. Sellega seoses on mitmes Euroopa Kohtule esitatud seisukohas keskendunud rohkem viisile, kuidas Belgia kaotas oma erandliku advokaaditeenuste käibemaksuvabastuse, ja mitte sellele faktile endale. Nii näiteks väidetakse, et oleks pidanud võtma ülemineku- või lisameetmeid, et leevendada raskusi, mis tulenevad järsust muutusest, või et õigusabi süsteemi oleks pidanud reformima.

66. Sammud, millega oleks leevendatud advokaaditeenuste suhtes käibemaksu kehtestamise rahalist mõju kohtusse pöördumise võimalusele Belgias, oleksid minu arvates olnud soovitatavad ning neist oleks tõenäoliselt olnud kasu nimetatud liikmesriigi hartast ja EIÕK-st tulenevate kohustuste täitmise tagamisel. Ent Euroopa Kohtul palutakse otsustada, kas käibemaksudirektiivi põhimõtte, mille kohaselt tuleks advokaaditeenused käibemaksuga maksustada, on kooskõlas kõnealuste põhiõigustega ja mitte viisi üle, kuidas Belgia kõnealuse varem kehtinud erandliku maksuvabastuse lõpetas.

Õigus tasuta õigusabile

67. Nende isikute õigus tasuta õigusabile, kellel puuduvad piisavad vahendid advokaaditeenuse eest tasumiseks, on sätestatud EIÕK artikli 6 lõikes 3, KPÕRP artikli 14 lõike 3 punktis d ning harta artiklis 47. Sellele viidatakse samuti vähem kindlalt Århusi konventsiooni artikli 9 lõikes 5, mis nõuab, et konventsiooniosaline „kaalub võimalust luua kohased abistamise mehhanismid, et kõrvaldada või vähendada õigusemõistmisele juurdepääsu rahalisi ja muid takistusi“.

68. Siseriiklike tasuta õigusabi süsteeme – erinevalt õigusabikulude kindlustusest ja *pro bono publico* tegutsevate advokaatide poolt vabatahtlikult tasuta õigusabi osutamisest – rahastatakse suures enamuses kui mitte eksklusiivselt riigi vahenditest. Nii on see kindlasti Belgias, nagu nähtub Belgia valitsuse tsiteeritud kohtute seadustiku sätetest. Seega maksab advokaatidele, kes selle süsteemi raames teenuseid osutavad, riik. Kui nende tasu tõuseb 21% võrra kõnealuste tasude suhtes käibemaksu kehtestamise tõttu, peab riik maksma 21% enam. Ent see 21% makstakse riigile, nii et see ei mõjuta riigi kulu riikliku tasuta õigusabi süsteemi rahastamisele.

69. Nii tuligi kohtuistungil ilmsiks, et selliste ringmaksete vältimiseks on Belgias tegelikult kehtestatud tasuta õigusabi tasude suhtes käibemaksumääraks 0%.²⁰

70. Järelikult näib, et advokaaditeenuste maksuvabastuse kaotamine ei ole mõjutanud Belgias tasuta õigusabi osutamise mahtu.

71. Ent ehkki käibemaksu kohaldamine advokaaditeenuste suhtes ei too riigile tasuta õigusabi süsteemi rahastamisel kaasa lisakulu, tekib sellest tõenäoliselt lisatulu, kui neid teenuseid osutatakse väljaspool kõnealust süsteemi. Järelikult saab Belgia olukorras olev liikmesriik tõenäoliselt rohkem vahendeid, mida see liikmesriik võib soovi korral kasutada tasuta õigusabi süsteemi rahastamise suurendamiseks,

20 — Ehkki selline lähenemine viib riigi seisukohast sama tulemuseni kui käibemaksu kohaldamine ja selle suunamine tagasi tasuta õigusabi süsteemi, on mul mõningad kahtlused, kas see on kooskõlas käibemaksudirektiiviga. Lisaks sellele, et see on formaalselt vastuolus, võib see mõjutada ka liidu omavahendite kogumist, mille hulka kuulub protsentuaalne osa ühtlustatud käibemaksu arvestusbaasidest (vt nõukogu 7. juuni 2007. aasta otsuse 2007/436/EÜ, Euratom Euroopa ühenduste omavahendite süsteemi kohta (ELT 2007 L 163, lk 17) artikli 2 lõige b). Ent seda küsimust ei ole üles tõstatatud ning see ei ole ka käesolevas asjas siseriikliku kohtu küsimuste suhtes relevantne.

nt tõstes piirmäära, alates millest on õigus tasuta õigusabi süsteemilt toetust saada, kui käibemaksu lisamine osutub liiga koormavaks neile, kelle sissetulek oli piirmäärast veidi kõrgem. Rõhutan siiski, et sellise valiku tegemise õigus on liikmesriigil, kes saab seejuures arvesse võtta kõiki asjaolusid, mis mõjutavad kohtukulusid tema õigussüsteemis, ning käibemaksudirektiivis ette nähtud ühtse käibemaksusüsteemi rakendamine ei kohusta ega ka keela tal seda teha.²¹

72. Lõpuks lisaksin, et advokaaditeenuste käibemaksuga maksustamine ei mõjuta *pro bono* teenuseid, mida ei osutata tasu eest, ning et võimalik õigusabikulude kindlustus on teema, mida käsitlet käesoleva ettepaneku järgmises osas seoses võimalusega kohtusse pöörduda tasuta õigusabi puudumisel.

73. Seetõttu olen seisukohal, et advokaaditeenuste käibemaksuga maksustamine ei mõjuta harta artikliga 47 või muu liidu institutsioonile siduva õigusaktiga tagatud õigust tasuta õigusabile.

Kohtusse pöördumise kulu tasuta õigusabi puudumisel

74. On selge, et õigus kohtuasja õiglasele arutamisele eeldab, et menetlusosalisele või süüdistatavale ei ole takistuseks kvaliteetse õigusnõu ja esindamise kulu.

75. Samuti on fakt, et (välja arvatud üksikute advokaatide poolt *pro bono* osutatavad teenused) õigusnõu ja esindamise eest tuleb maksta.

76. Mõnel juhul kaetakse rahatute menetlusosaliste või kohtualuste kulud täielikult või osaliselt avalikest vahenditest ning, nagu ma juba selgitasin, ei ole mingit põhjust, miks peaks kõnealuste teenuste maksustamine käibemaksuga seda olukorda kuidagi muutma.

77. Ent kui menetlusosaline või kohtualune peab maksma advokaaditeenuste eest täielikult või osaliselt oma taskust, suurendab iga nende teenuste hinnatõus suuremal või vähemal määral kohtusse pöördumise ning õiglase kohtuliku arutamise õiguse kasutamise rahalist koormat. Sellisel juhul suurendab varem mittekohaldatud käibemaksu lisamine advokaaditeenustele nende teenuste maksumust mittemaksukohustuslastele ning maksukohustuslastele, kes ei saa seda summat sisendkäibemaksuna tagasi nõuda, kuna kõnealused teenused ei ole seotud nende maksustatavate väljunditega.

78. Ent sellega seoses tuleb teha mitu märkust.

79. Esiteks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus ise ning Kreeka ja Prantsusmaa valitsused rõhutavad, et EIÖK kontekstis on Euroopa Inimõiguste Kohus seisukohal, et õigus kohtusse pöörduda ei ole absoluutne. Selle suhtes võivad kehtida piirangud, kuna riik peab seda õigust juba selle olemusest tulenevalt teatavat kaalutusõigust kasutades reguleerima, tingimusel et ei piirata isiku kohtusse pöördumise õigust niisugusel viisil ja määral, et riivatakse tema õiguse kohtulikule arutamisele tuuma ennast, nende piirangutega taotletakse õiguspärast eesmärki ning kasutatavate vahendite ja taotletava eesmärgi vahel on mõistlik proportsionaalne seos.²²

21 — Liikmesriikide tasuta õigusabi süsteemid erinevad rahastamise ning ulatuse poolest tohtult. Vt nt uuring *Study on the functioning of judicial systems in the EU Member States, Facts ning figures from the CEPEJ 2012-2014 evaluation exercise*, mille on koostanud õigusemõistmise tõhususe Euroopa Komisjon (CEPEJ) ning millest ilmneb, et 2012. aastal oli Austria tasuta õigusabi eelarve 2,25 eurot elaniku kohta, olles kokku vähem kui riigi sissetulek kohtu riigilõivudest, samas kui Rootsi vastav eelarve oli 24,74 eurot elaniku kohta, millest vaid 1% katsid kohtu riigilõivud. Ent see küsimus on käesoleval ajal kehtiva liidu õiguse kohaselt täielikult iga üksiku liikmesriigi pädevuses, tingimusel et järgitakse hartat, EIÖK-d ning Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikat; vt nt Euroopa Parlamendi ja nõukogu 22. oktoobri 2013. aasta direktiivi 2013/48/EL, mis käsitleb õigust kaitsjale kriminaalmenetluses ja Euroopa vahistamismäärusega seotud menetluses ning õigust lasta teavitada vabaduse võtmisest kolmandat isikut ja suhelda vabaduse võtmise ajal kolmandate isikute ja konsulaarasutustega, (ELT 2013 L 294, lk 1), põhjendus 48.

22 — Vt nt kohtuotsus *Jones jt vs. Ühendkuningriik*, nr 34356/06 ja 40528/06 (CEDH 2014), punkt 186.

80. Euroopa Kohus on samuti väljendanud seisukohta, et tõhusa kohtuliku kaitse põhimõtte suhtes, nagu see on sätestatud Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklis 47, võivad – seoses kohtukuludest ja/või advokaadi õigusabi eest tasu maksmisest võimaliku vabastamisega – kehtida teatavad tingimused, kui need ei kujuta endast piirangut, mis kahjustab kohtusse pöördumise õiguse olemust ennast, kui nendega taotletakse õiguspärast eesmärki ning võetud meetmete ja taotletava eesmärgi vahel esineb mõistlik proportsionaalsuse suhe.²³

81. Mulle näib, et isegi 21% suurust advokaaditeenuste hinnatõusu ei saa pidada selliseks, mis rikuks kohtusse pöördumise õiguse olemust. Samuti ei saa taotletavate eesmärkide osas ei eelarve vajadusi (mis on ju igasuguse maksustamise eesmärk) ega soovi ühtlustada Belgia õigus teiste liikmesriikide omaga (ja harmoneeriva direktiivi omaga) ning lõpetada konkurentsimoonutused pidada muuks kui liidu õiguses õiguspärasteks eesmärkideks. Samuti ei saa siseriikliku hariliku käibemaksumäära kehtestamist pidada nende eesmärkidega seoses ebaproportsionaalseks.

82. Teiseks, nagu märgib eeskätt Belgia valitsus, said Belgia advokaadid, kelle teenuseid hakati alates 1. jaanuarist 2014 käibemaksuga maksustama, samuti õiguse arvata sisendkäibemaks maha kaupadelt ja teenustelt, mida nad hangivad oma teenuste osutamise tarvis. Seetõttu vähenesid nende endi kulud selle käibemaksusumma võrra, mida nad kõnealuste kaupade ja teenuste pealt maksavad. Kui eeldada, et nad ei teinud muid muudatusi, vaid ainult lisasid hariliku käibemaksumäära oma netotasudele ja arvasid maha sisendkäibemaksu, siis ei oleks need tasud pidanud suurenema 21%, vaid 21% miinus see sisendkäibemaksusumma, mille nad said nüüd maha arvata. Muidugi ei pruugi advokaatidel olla niisama suuri maksustatavaid sisendkulusid, kui paljudel teistel ettevõtjatel, kuid sellist mõju ei saa pidada täiesti tähtsusetuks.

83. Kolmandaks on hästi teada, et vaatamata käibemaksusüsteemi aluseks olevale rahandusteooriale, ei määra mittemaksukohustuslastele (st lõpptarbijatele) kaupu ja teenuseid müüvad ettevõtjad tavaliselt oma käibemaksueelseid hindu kindlaks maksustamist arvestamata, lisades seejärel mehhaaniliselt neile hindadele kehtiva käibemaksumäära. Igal toimiva konkurentsiga tarbijaturul peavad nad arvesse võtma – nimetades vaid kaks näidet – kõrgeimat käibemaksuga hinnataset, mida turg on valmis maksuma või madalaimat hinnataset, mis annab neile piisava käibe, et madalam kasumimarginaal ära tasuks. Nii ei kannu ettevõtjad käibemaksuäärade tõustes või langedes tihti nende muudatuste (kogu) mõju üle tarbijatele.

84. Praktikas ei saa seega väita, et esineks automaatne ja vahetu seos kehtiva käibemaksumäära tõusu (käesoleval juhul üleminek olukorrast, kus käibemaksu ei nõutud, ent puudus ka mahaarvamise õigus, olukorda, kus kehtib 21% maksumäär ning ühtlasi täielik mahaarvamise õigus) ning tarbijatele müüdavate kaupade ja teenuste hinnatõusu vahel.

85. Belgias ei reguleerita advokaaditasusid seadusega, vaid neis lepitakse kokku advokaadi ja kliendi vahel. Selles kontekstis peavad advokaadid tegutsema „nende kohustuste täitmisel neilt eeldatava kaalutlusruumi piires“ ning tasud ei tohi „ületada õiglase mõõdukuse piire“.²⁴ Võimalike arvestusmeetodite hulka kuuluvad tunnitasu tehtud töö eest, kohtuasja laadile vastav kindlasummaline tasu või protsent kohtuasjas vaieldavast summast, kusjuures on lubatud varieerida seda summat

23 — Vt nt määrus kohtuasjas GREP, C-156/12, EU:C:2012:342, punkt 35 jj ning resolutsioon. Vt ka seoses harta artiklis 47 sätestatud võimalusega kohtusse pöörduda, kohtuotsus Orizzonte Salute, C-61/14, EU:C:2015:655, punkt 49.

24 — Belgia kohtute seadustiku artikkel 446ter.

vastavalt menetluse tulemusele (ehkki tasu ei või sõltuda täielikult sellest tulemusest). Tasude taseme juures võib arvesse võtta ka muid kriteeriume – nt kliendi finantssituatsiooni või advokaadi kogemust, eriteadmist ja reputatsiooni.²⁵ Isegi ilma selliste kohandusteta näivad tasud Belgias suuresti varieeruvat.²⁶

86. Seetõttu näib ebatõenäoline, et advokaaditasude käibemaksuvabastuse lõpetamine tooks tingimata kaasa üleüldise hinnatõusu kohtusse pöördumisel. Ning (nagu komisjon märgib) peavad kohtusse pöördujad tõenäoliselt teenuse kvaliteeti ning „hinna-kvaliteedi suhet“ tähtsamaks kriteeriumiks kui pelgalt teenuse (läbiräägitavat) hinda.

87. Neljandaks võivad üksikud advokaadid teinekord tegeleda oma praksise raames ka teatava ristsubsideerimisega, kohandades oma hindu, et võtta arvesse nende teenuste suhtes käibemaksu kehtestamist ning vähendada selle mõju kohtusse pöördujatele, keda nende teenuste hind muidu heidutaks. Vastavalt Prantsuse- ja Saksakeelsete Advokatuuride Nõukogu veebilehele, on kliendi rahaline olukord esimene asjaolu, mida advokaadid oma hindade määramisel õiglase mõõdukuse piires arvesse võtavad; seetõttu võib olla võimalik küsida klientidelt, kes ei kvalifitseeru tasuta õigusabi saajaks, selliseid tasusid, mis tagavad, et kellelgi ei jää hinna tõttu kasutamata nende põhiõigus kohtusse pöörduda. Siiski nõustun ma täielikult ka kohtuistungil Jimmy Tessens jt esindaja poolt märgituga, et kõigil advokaatidel ei ole võrdselt sellist võimalust, vaid see sõltub iga advokaadi klientuuri struktuurist.

88. Seega ei leia ma käibemaksudirektiivist ega Belgia otsusest enam mitte kasutada tema poolt selle direktiivi alusel valitud võimalust vabastada advokaaditeenused käibemaksust midagi, mis võiks rikkuda harta artiklit 47 seetõttu, et selliste teenuste suhtes käibemaksu kehtestamine suurendab kohtusse pöördumise kulu.

89. Sisuliselt võib samu kaalutlusi kohaldada ka Århusi konventsiooni artikli 9 lõigete 4 ja 5 kohta. Ent sellega seoses tuleb täiendavalt teha mitu täpsustust.

90. Esiteks on Euroopa Kohus tõlgendanud mõistet „mitte takistavalt kallid“ (mida kasutatakse Århusi konventsiooni artikli 9 lõikes 4) direktiivi 85/337²⁷ artikli 10a kontekstis nii, et kohtumenetluses tekkida võivad finantskulud ei tohi asjaomastel isikutel takistada kaebuse või edasikaebuse esitamist kohtutesse. Selle nõudega seotud küsimuste hindamisel peavad siseriiklikud kohtud võtma arvesse nii oma õigusi kaitsta sooviva isiku huve kui ka üldist huvi keskkonna kaitsmise vastu. Seda tehes ei või nad lähtuda pelgalt isiku majanduslikust olukorrast, vaid hinnang peab põhinema ühtlasi kulude summa objektiivsel analüüsil ning arvesse võidakse võtta menetlusosaliste olukorda, taotleja mõistlikku võimalust saavutada edu, asja olulisust taotlejale ja keskkonna kaitsmisel, kohaldatava õiguse ja menetluse keerukust, seda, kas kaebused menetluse erinevates staadiumides võivad olla esitatud kergekäeliselt ning siseriiklike menetlusabi andmise ning kulude piiramise süsteemide olemasolu.²⁸

25 — Vt Prantsuse- ja Saksakeelsete Advokatuuride Nõukogu veebileht, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

26 — Nii nähtub Euroopa Komisjoni poolt detsembris 2007 koostatud dokumendist *Study on the Transparency of Costs of Civil Judicial Proceedings in the European Union*, et keskmine advokaaditasu netomäär Belgias oli 100 ja 250 euro vahel (vt https://e-justice.europa.eu/content_costs_of_proceedings-37-en.do). 2015. aastal nähtus mitme advokaadibüroo veebilehtede andmetest, et väljaspool Brüsselit varieerus tunni baashind vähemalt 80 ning 150 euro vahel, samas kui hiljuti Belgia valitsuse kasutatava advokaadibüroo kohta avaldatud uudisest ilmnis, et selle büroo tunnihinnad olid koos soodustustega ja ilma käibemaksuta 225 ja 600 euro vahel (vt http://www.rtf.be/info/belgique/detail_la-ministre-galant-appelee-a-s-expliquer-a-la-chambre-sur-ses-frais-d-avocats?id=9120926).

27 — Nõukogu 27. juuni 1985. aasta direktiivi 85/337/EMÜ teatavate riiklike ja eraprojektide keskkonnamõju hindamise kohta (EÜT 1985, L 175, lk 40; ELT eriväljaanne 15/01, lk 248); vt käesoleva ettepaneku 6. joonealune märkus. Artikli 10a viies punkt nõuab, et iga selline menetlus oleks „erapooletu, õiglane, õigeaegne ja mitte üle jõu käival kulukas“.

28 — Kohtuotsus Edwards ja Pallikaropoulos, C-260/11, EU:C:2013:221, punkt 36 jj ning resolutsioon.

91. Seega on selge, et selle nõude, et õiguskaitsevahendid ei tohi olla takistavalt kallid, järgimise tegelik hindamine peab toimuma juhtumipõhiselt. Euroopa Kohus on siiski leidnud, et seda nõuet saab pidada nõuetekohaselt üle võetuks siseriiklikku õigusse vaid siis, kui „siseriiklikul kohtul on õigusnormist tulenev kohustus tagada seda, et menetlus ei oleks hageja jaoks üle jõu käival kulukas“. ²⁹ Käesolevas asjas ei ole ükski põhikohtuasja pooltest väitnud, et kõnealune nõue oleks väärtalt Belgia õigusse üle võetud.

92. Lisaks on Århusi konventsiooni artikli 9 lõige 4 seotud artikli 9 lõigetes 1 kuni 3 nimetatud menetlustega, mis kõik viitavad siseriiklike õigusaktide nõuetele. Euroopa Kohus on asunud sellest tulenevalt seisukohale, et artikli 9 lõige 3 ei sisalda ühtegi tingimusetut ega piisavalt täpset kohustust, mis mõjutaks otseselt eraõiguslike isikute õiguslikku olukorda, ning see ei vasta seetõttu nimetatud tingimustele ning selle sätte rakendamine ja mõju sõltub hilisemast õigusaktist. Järelikult ei saa sellele tugineda vaidlustamaks liidu õigusakti sätte kehtivust. ³⁰

93. Seoses Århusi konventsiooni artikli 9 lõikega 5 tuleb märkida vaid seda, et see sätte nõuab pelgalt seda, et iga konventsiooniosaline „kaalub“ võimalust luua kohased abistamise mehhanismid, et kõrvaldada või vähendada õigusemõistmisele juurdepääsu rahalisi ja muid takistusi. Sellele ei saa seega tugineda vaidlustamaks liidu seadusandja poolt vastu võetud õigusnormi kehtivust.

Kohtumenetluse poolte võrdsuse põhimõte

94. Sisuliselt puudutab see küsimus asjaolu, et maksukohustuslastel, kes kasutavad advokaaditeenuseid oma maksustatava tegevuse tarvis, on õigus oma (väljund)käibemaksust, mille nad peavad maksuhaldurile deklareerima, maha arvata nende teenuste pealt tasumisele kuuluv (sisend)käibemaks, samas kui lõpptarbijatel (ja maksukohustuslastel, kes kasutavad advokaaditeenuseid muudel eesmärkidel kui nende maksustatav tegevus) sellist mahaarvamise õigust ei ole. Järelikult, nagu väidavad põhikohtuasja taotlejad, on viimati nimetatud kategooriasse kuuluvad kõikides õigusvaidlustes (rahaliselt) ebasoodsamas olukorras võrreldes esimesse kategooriasse kuulujatega.

95. Euroopa Inimõiguste Kohus on leidnud EIÕK artikli 6 kontekstis, et õiglase kohtumenetluse mõiste hõlmab poolte võrdsuse nõuet, st kohtumenetluse poolte õiglast tasakaalu, ning sellest tuleneb kohustus anda kummalegi poolele mõistlik võimalus oma seisukoha ja tõendite esitamiseks tingimustes, mis ei asetaks ühte neist oma vastasega võrreldes oluliselt ebasoodsamasse olukorda. ³¹ Nimetatud kohus on oma praktikas käsitletud erinevaid olukordi, kus poolte võrdsuse nõuet on rikutud, ³² ent ei ole minu teada pidanud kunagi kaaluma olukorda, kus õigusteenuste kulude suhtes oleks kehtinud väärtuseline maks, mis mõjutab selgelt üht aga mitte teist menetluse poolt.

29 — Kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik, C-530/11, EU:C:2014:67, punkt 55.

30 — Vt nt kohtuotsused nõukogu jt vs. Vereniging Milieudéfense ja Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C-401/12 P kuni C-403/12 P, EU:C:2015:4, punktid 54 ja 55 ning seal viidatud kohtupraktika.

31 — Vt nt Euroopa Inimõiguste Kohtu 27. oktoobri 1993. aasta otsus *Dombo Beheer B.V. vs. Madalmaad*, nr 14448/88, A-seeria, nr 274, punkt 33; Euroopa Inimõiguste Kohtu 23. oktoobri 1996. aasta otsus *Ankerl vs. Šveits*, *Recueil des arrêts et décisions* 1996-V, punkt 38; Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus *Kress vs. Prantsusmaa* [GC], nr 39594/98, *Recueil des arrêts et décisions* 2001, punkt 72; ning Euroopa Inimõiguste Kohtu 4. juuni 2002. aasta otsus *Komanický vs. Slovakkia*, nr 32106/96, *Recueil des arrêts et décisions* 2002, punkt 45. Euroopa Kohus on oma protsessuaalse võrdsuse põhimõtte analüüsis asunud samasugusele seisukohale: vt kohtuotsused *Otis jt*, C-199/11, EU:C:2012:684, punkt 71, ning *Guardian Industries ja Guardian Europe vs. komisjon*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punkt 31.

32 — Nt järgmistel juhtudel: ühe poole apellatsioonkaebust ei toimetatud kätte teisele poolele (Euroopa Inimõiguste Kohtu 6. veebruari 2001. aasta otsus *Beer vs. Austria*, nr 30428/96, *Recueil des arrêts et décisions* 2001, punkt 19); tähtaja kulgemine oli peatatud ainult ühe poole suhtes (Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus *Platakou vs. Kreeka*, nr 38460/97, *Recueil des arrêts et décisions* 2001-I, punkt 48; Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus *Wynen vs. Belgia*, nr 32576/96, CEDH 2002-VIII, punkt 32); ära kuulati ainult üks kahest võtmetunnistajast (Euroopa Inimõiguste Kohtu 27. oktoobri 1993. aasta otsus *Dombo Beheer B.V. vs. Madalmaad*, nr 14448/88, A-seeria, nr 274, punktid 34 ja 35); ühel poolel oli asjakohasele teabele juurdepääsul märkimisväärne paremus, menetluses domineeriv positsioon ning ta avaldas märkimisväärset mõju kohtu hinnangule (Euroopa Inimõiguste Kohtu otsus *Yvon vs. Prantsusmaa*, nr 44962/98, CEDH 2003-V, punkt 37); või ühel pooltest oli positsioon ja roll, mis andis talle edemuse ning kohus ei lasknud teisel poolel seda tõsiselt vaidlustada, jättes talle andmata võimaluse esitada asjakohaseid dokumentaalseid tõendeid ja kutsuda tunnistajaid (Euroopa Inimõiguste Kohtu 24. veebruari 1997. aasta otsus *De Haes ning Gijssels vs. Belgia*, nr 19983/92, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-I, punktid 54 ja 58).

96. Lähim analoogia sellisele olukorrale näib olevat kohtuasi McDonald's Two,³³ milles kahele isikule, kes olid avaldanud kiirtoidukett McDonald'si suhtes kriitilise lendlehe ja kelle see kett oli seetõttu laimamise väitega kohtusse kaevanud, keelduti võimaldamast tasuta õigusabi enda kaitsmiseks.³⁴ Euroopa Inimõiguste Kohus tugines eelkõige menetluse ebatavalisele pikkusele ja õiguslikule keerukusele ja leidis sellest lähtuvalt, et tasuta õigusabi andmisest keeldumine jättis kostjad ilma võimalusest oma huve kohtus tõhusalt kaitsta ning tõi kaasa vastuvõetamatu ebavõrdsuse McDonald'siga võrreldes; seetõttu oli tegemist EIÕK artikli 6 lõike 1 rikkumisega.

97. Ent ma ei leia, et sellest otsusest oleks käesoleva põhikohtuasja taotlejatele kuigivõrd abi. Tõsi, see käsitleb olukorda, milles üks pool võib teisest hõlpsamalt endale advokaaditeenuseid lubada. Ent on selge, et Euroopa Inimõiguste Kohus nõustus oma kohtuotsuses, et võib ja isegi tuleb taluda poolte teatavat ebavõrdsust tulenevalt nende erinevast suutlikkusest maksta advokaaditeenuste eest. Järeldus EIÕK artikli 6 lõike 1 rikkumise kohta põhines selle kohtuasja erilistel asjaoludel, mille hulka kuulusid pikk ja keeruline menetlus, mille algatas rikas hargmaine korporatsioon kahe väikese sissetulekuga eraisiku vastu, kellele keelduti võimaldamast tasuta õigusabi hoolimata võimalusest diskretsioonilise otsusega sellist abi anda.

98. Nagu ma olen juba märkinud, on tasuta õigusabi andmist reguleerivad eeskirjad suuresti sõltumatud advokaaditeenuste käibemaksuga maksustamist reguleerivatest eeskirjadest. Ent liikmesriigid saavad kasutada tasuta õigusabi, et poolte ebavõrdsust tasakaalustada, ning teatavatel juhtudel võivad nad olla kohustatud seda tegema (nagu nt kohtuotsuses McDonald's Two käsitletud olukorras). Ent minu meelest ei saa Euroopa Inimõiguste Kohtu praktikast tõlgendada selliselt, et see keelaks liikmesriikidel kohaldada 21% määraga käibemaksu, mille mõned menetlusosalised saavad tagasi ja teised ei saa.

99. Lisaks, mulle näib, et kui maksimaalne kulude erinevus 121:100 paneb ühe menetlusosalise loomulikult oma vastasega võrreldes ebasoodsamasse olukorda, ei riku see kohtusse pöördumise õiguse põhiolulist. Igal juhul ei ole riigil kohustust tagada poolte absoluutne võrdsus.

100. Samuti ma leian, et tegelikku poolte ebavõrdsust põhjustavad tõenäoliselt muud tegurid, eeskätt erinevused eri advokaatide „hinna-kvaliteedi suhtes“ ning menetlusosaliste üldistes majanduslikes ressurssides. Näiteks kui jõukas tarbija vaidleb kohtus majandusraskustes oleva kaupmehega, siis ei paneks asjaolu, et kaupmees saab oma advokaaditasude käibemaksu maha arvata, teda tõenäoliselt soodsamasse olukorda võrreldes kõnealuse tarbijaga, kui ta ei saa endale lubada niisama kvaliteetset advokaati kui tema vastase esindaja. Seevastu olukorras, kus lihtne inimene võitleb halastamatu hargmaise hiiglasega, ei oleks asjaolu, et hargmaine menetlusosaline saab oma majavälise advokaadi tasult makstud käibemaksu maha arvata, tõenäoliselt ilmse poolte ebavõrdsuse otsustav tegur.

Võrdne kohtlemine, mittediskrimineerimine ja neutraalne maksustamine

101. Küsimusega 3 küsitakse, kas advokaaditeenuste suhtes käibemaksuerandi tegemata jätmise kujutab endast nende teenuste keelatud diskrimineerimist võrreldes muude „teatavate tegevustega avalikes huvides“, mis on loetletud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikes 1.

102. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et „võrdse kohtlemise põhimõte, mille väljenduseks käibemaksu valdkonnas on neutraalse maksustamise põhimõte, nõuab, et võrdväärseid olukordi ei koheldaks erinevalt, välja arvatud siis, kui erinevat kohtlemist võib objektiivselt põhjendada“.³⁵

33 — Kohtuotsus Steel ja Morris vs. Ühendkuningriik, nr 68416/01, CEDH 2005-II, punktid 59–72.

34 — Ehkki kostjad vastasid üldistele rahanduslikele kriteeriumitele tasuta õigusabi saamiseks, olid laimumenetlused põhimõtteliselt välistatud tasuta õigusabi süsteemist ning diskretsioonilisi volitusi sellist abi eriolukordades anda ei kasutatud.

35 — Vt hiljutise näitena kohtuotsus Jetair ja BTW-teenused vs. BTWE Travel4you, C-599/12, EU:C:2014:144, punkt 53.

103. Olen juba märkinud, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse eesmärgiks ei ole soodustada kõiki avalikes huvides toimuvaid tegevusi, vaid ainult teatavaid neist, mis on „seal loetletud ja üksikasjaliselt kirjeldatud“.³⁶ Sellega seoses ma leidsin oma ettepanekus kohtuasjas Horizon College ja Haderer, et maksuvabastuste loetelu ei ole oma olemuselt süstemaatiline, mistõttu selle põhjal ei pruugi olla võimalik teha järeldusi nende maksuvabastuste kehtestamisel aluseks olnud kavatsuste kohta.³⁷

104. Ent eeldagem põhjendamise huvides, et minu järeldus nimetatud kohtuasjas oli väär või vähemalt väljendatud põhjendamatult üldiselt. Kas artikli 132 lõikes 1 sätestatud maksuvabastustes on võimalik tuvastada mingit sisemist loogikat?

105. Nende maksuvabastuste hulka kuuluvad kokkuvõtvalt: postiteenused (punkt a), erinevad tervishoiu- ja sellega seotud teenused (punktid b–e ning punkt p), käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata tegevustega tegelevad isikute ühendused (punkt f), hoolekanne ja sotsiaalkindlustus (punkt g), laste ja noorte hoolekanne ja haridus (punktid h–j) koos nende sportimisega seotud tegevustega (punkt m), usu-, kultuuri- ja nendega seotud tegevused (punktid k, l ja n), rahakogumisüritused seoses punktides b, g–i ja l–n nimetatud tegevustega (punkt o) ning avalik-õiguslike raadio- ja televisiooniorganisatsioonide tegevus (punkt q).

106. Mõned kõnealustest tegevustest on käibemaksust vabastatud tingimusel, et nad on mittetulunduslikud (vt nt punktid g ja h), samas kui teised tegevused võivad toimuda ärielist eesmärkidel (vt nt punkt j). Mõnel juhul on kehtestatud nõue, et maksuvabastus ei põhjustaks konkurentsi moonutamist (punktid f, l ja o).

107. Kui üldse saab rääkida, et need tegevused on mingil viisil üksteisega seotud, siis on võimalik rühmitada need nelja rühma, nimelt avalik kommunikatsioon, tervishoid ja hoolekanne, haridus ja kultuur laias tähenduses. Puudub alus, millelt lähtudes saaks üldistatult väita, et advokaaditeenused kuuluvad ühte neist eelkirjeldatud üldisest rühmast või võistlevad nendega või on nendega sarnased³⁸, veelgi vähem saaks seda väita seoses üksikasjalikult kirjeldatud tegevustega.

108. Igal juhul, kui asuda seisukohale, et ka muude tegevuste suhtes peale artikli 132 lõikes 1 loetletute ja kirjeldatute peaks kehtima analoogia alusel maksuvabastus, tähendaks see põhimõttelist muutust kohtupraktikas, mille kohaselt „nimetatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada täht-tähelt, kuna nad kujutavad endast erandit üldreeglit, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga tasuline teenus, mida maksukohustuslane osutab“.³⁹

109. Sellest järeldub minu arvates, et puudub alus seisukohaks, et asjaolu, et advokaaditeenused ei sisaldu käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikes 1 sätestatud loetelus, kujutaks endast sarnaste olukordade erinevat kohtlemist.

36 — Vt käesoleva ettepaneku punkt 52.

37 — Kohtuotsus C-434/05 ja C-445/05, EU:C:2007:149, punkt 64.

38 — Vt sellega seoses kohtuotsus Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 49, kus Euroopa Kohus leidis, et „kui neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumine saab toimuda üksnes omavahel konkureerivate ettevõtjate kontekstis [...] siis võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine võib maksude valdkonnas aset leida muud tüüpi diskrimineerimise teel, mis mõjutab ettevõtjaid, kes ei konkureeri omavahel, kuid kes sellegipoolest on muudes aspektides võrreldavas olukorras“.

39 — Vt käesoleva ettepaneku punkt 52.

Ettepanek

110. Olen eeltoodud kaalutlustest lähtudes arvamisel, et Euroopa Kohus peaks vastama Cour constitutionnelle'i (konstitutsioonikohus, Belgia) küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 371, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, mis on kooskõlas selle sättega jätkanud advokaaditeenuste suhtes käibemaksuvabastuse kohaldamist, võib piirata selle maksuvabastuse kohaldamisala seda täielikult kaotamata. Ent kui selline liikmesriik on kõnealuse maksuvabastuse täielikult kaotanud, siis ei või ta enam sedasama maksuvabastust uuesti kehtestada piiratumal kohaldamisalal.
2. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt g ega ka ükski muu selle direktiivi säte ei luba liikmesriikidel vabastada käibemaksust siseriikliku tasuta õigusabi süsteemi alusel osutatavad advokaaditeenused kui otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused.
3. Eelotsuse küsimuste analüüsi käigus ei ilmnenu seega ühtegi asjaolu, mis võiks mõjutada direktiivi 2006/112 kehtivust.