



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

21. jaanuar 2016*

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Kuues käibemaksudirektiiv — Maksuvabastused — Artikli 13 A osa lõike 1 punkt g — Selliste otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste maksust vabastamine, mida osutavad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised heategevana tunnustatud organisatsioonid — Otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste ja kaubatarnete mõiste — Heategevana tunnustatud organisatsioonid — Hooldusasutus

Kohtuasjas C-335/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Cour d'appel de Mons'i (Belgia) 18. juuni 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. juulil 2014, menetluses

Les Jardins de Jouvence SCRL

versus

Belgia riik,

menetluses osales:

AXA Belgium SA,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: neljanda koja president T. von Danwitz viienda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász ja C. Vajda (ettekandja),

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: ametnik V. Tourrès,

arvestades kirjalikus menetluses ja 3. juuni 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Les Jardins de Jouvence SCRL, esindajad: advokaadid L. Strepenne ja G. Lardinois,
- Axa Belgium SA, esindajad: advokaadid P. Meessen ja C. Goossens,
- Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs, C. Pochet ja J.-C. Halleux,
- Euroopa Komisjon, esindajad: F. Dintilhac ja L. Lozano Palacios,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

olles 9. juuli 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 A osa lõike 1 punkti g.
- 2 Taotlus on esitatud Les Jardins de Jouvence SCRL (edaspidi „LJJ“) ja Belgia riigi vahelises kohtuvaidluses selle üle, et nimetatud äriühingul ei lubatud maha arvata sisendkäibemaksu, mille ta oli tasunud hooldusasutuse käitamiseks teostatud ehitustööde raames.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1). Võttes aga arvesse kuupäevi, millal põhikohtuasja asjaolud aset leidsid, on põhikohtuasjas kohaldatav siiski kuues direktiiv.
- 4 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa sätestas:

„1. Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja [mis tahes] muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

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

[...]

2. [...]

- 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;

[...]”.

Belgia õigus

- 5 Käibemaksuseadustiku (code de la taxe sur la valeur ajoutée, *Moniteur belge*, 27.7.1969, lk 7046) kuni 21. juulini 2005 kehtinud redaktsiooni artikli 44 lõikes 2 oli sätestatud:

„Maksust on vabastatud ka:

[...]

- 2) teenuste osutamine ja kaubatarned, mis on otseselt seotud hoolekandega organisatsioonidelt, kelle missioon on hoolitseda vanurite eest ja kelle pädev ametiasutus on selleks tunnistanud ning kes juhul, kui tegemist on eraõiguslike organisatsioonidega, tegutsevad avalik-õiguslike organisatsioonidega sarnastes tingimustes [...]”.
- 6 11. juuli 2005. aasta programmseadusega (*Moniteur belge*, 12.7.2005, lk 32180) muudeti käibemaksuseadustikku, mille muudatus jõustus 22. juulil 2005. Muudetud käibemaksuseadustiku artikli 44 lõige 2 (edaspidi „muudetud käibemaksuseadustik”) sätestab:

„Maksust on vabastatud ka:

[...]

- 2) otseselt hoolekande, sotsiaalkindlustuse ning laste ja noorte kaitsega seotud teenused ja kaup, mida osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis pädeva ametiasutuse poolt heategevana tunnustatud organisatsioonid.

Sellised organisatsioonid on muu hulgas:

— organisatsioonid, mille missioon on hoolitseda vanurite eest;

[...]”.

- 7 Vallooni piirkonna nõukogu 5. juuni 1997. aasta dekreet hooldekodude, hooldusasutuste ja eakate inimeste päevakeskuste kohta, millega luuakse eakate küsimustega tegelev Vallooni piirkonna nõukogu (décret relatif aux maisons de repos, résidences-services et aux centres d'accueil de jour pour personnes âgées et portant création du Conseil wallon du troisième âge, *Moniteur belge*, 26.6.1997, lk 17043; edaspidi „5. juuni 1997. aasta dekreet”) määratleb põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsiooni artikli 2 punktis 1 hooldekoduna „asutust, olenemata selle nimetusest, mis majutab vähemalt 60-aastaseid isikuid, kes elavad seal alaliselt ning kellele osutatakse seal kollektiivselt perekonna-, majapidamis- ja igapäevaeluteenuseid ning vajaduse korral õendus- ja parameditsiinilisi teenuseid”.
- 8 5. juuni 1997. aasta dekreeidi artikli 2 lõige 2 määratleb hooldusasutusena ühte või mitut hoonet – ükskõik missugune on selle/nende nimetus –, mis moodustavad funktsionaalse terviku, mida juhib korraldav organisatsioon, mis pakub tasu eest vähemalt 60-aastastele isikutele privaatseid kortereid, mis võimaldavad neil iseseisvalt elada, ja teenuseid, mis on alati nende käsutuses. Viimati nimetatud sätte kohaselt täpsustab valitsus mõistet funktsionaalne tervik ning et hooldusasutuste ühiskasutatavad ruumid, sisustus ja teenused võivad olla ka teiste vähemalt 60-aastaste isikute käsutuses.
- 9 Vastavalt 5. juuni 1997. aasta dekreeidi artikli 5 lõike 1 esimesele lõigule on hooldekodu või hooldusasutuse käitamiseks vaja saada nõusolek ning selle dekreeidi artikli 5 lõigete 2 ja 5 kohaselt peavad need asutused vastama teatud normidele.

- 10 5. juuni 1997. aasta dekreeedi artikli 5 lõike 2 kohaselt peavad hooldekodud vastama normidele, mis puudutavad:
- „1) majutuse või vastuvõtu hinnas sisalduvaid teenuseid;
 - [...]
 - 6) toitlustust, hügieeni ja tervishoidu,
 - [...]
 - 9) sisekorda, mis järgib järgmisi põhimõtteid:
 - [...]
 - c) vaba sissepääs hooldekodusse perekonnale, sõpradele [...]”.
- 11 5. juuni 1997. aasta dekreeedi artikli 5 lõike 5 teisest lõigust tuleneb, et hooldusasutused peavad vastama ka Vallooni piirkonna valitsuse määratletud normidele, mis käsitlevad käesoleva kohtuotsuse punktis 10 osutatud nõudeid.
- 12 Vastavalt 5. juuni 1997. aasta dekreeedi artikli 5 lõike 5 esimesele lõigule peavad privaatsed korterid, mille hooldusasutused annavad elanike käsutusse, sisaldama vähemalt elutuba, kööki, magamistuba, vannituba ning privaatseid tualettruume. Lisaks, selle dekreeedi artikli 5 lõike 5 teise lõigu punkti 4 kohaselt peavad hooldusasutused vastama ka teatavatele normidele, mis puudutavad valikulisi teenuseid, mida käitaja peab organiseerima või mille ta peab elanike soovil tegema kättesaadavaks, ning nende teenuste kasutamise tingimusi (edaspidi „taotletud valikulised teenused”), need on teenused, mille „miinimumsisu määratleb [Vallooni] valitsus”.
- 13 Vallooni valitsuse 3. detsembri 1998. aasta määruse, mis käsitleb 5. juuni 1997. aasta dekreeedi rakendamist (*Moniteur belge*, 27.1.1999, lk 2221, edaspidi „3. detsembri 1998. aasta määrus”) põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsiooni III lisa „Hooldusasutustele kohaldatavad normid” III peatüki punktist 2.2 tuleneb, et hooldusasutused on kohustatud tagama ühiskasutatavate ruumide, välialade ja residentide käsutusse antud sisustuse korrashoiu, sise- ja välisakende korrashoiu, pakkuma teavet piirkonnas korraldatava vaba aja tegevuse kohta, samuti korraldava organisatsiooni esindaja külastust vähemalt kaks korda aastas. Lisaks, 3. detsembri 1998. aasta määruse III lisa sama peatüki punkti 2.3 kohaselt on hooldusasutused kohustatud tegema elanikele kättesaadavaks järgmised valikulised teenused, mida viimased võivad soovi korral kasutada:
- õigus saada kolm toidukorda päevas, mille hulgas on alati soe toit, kas hooldusasutuse söögisaalina või vabaaja tegevuseks kasutatavas ühisruumis, hooldusasutusega funktsionaalselt seotud hooldekoju või hooldushaigla restoranis või elaniku oma korteris. Registris on iga päev välja toodud elanikele pakutavad eined, märgitud saaja nimi ning arve esitamiseks vajalikud andmed;
 - vähemalt kord nädalas isikliku korteri koristamise võimalus;
 - residendi isikliku pesu pesemise võimalus.
- 14 Eelotsusetaotlusest nähtub muu hulgas, et hooldusasutuse hinnad on kindlaks määratud majandusministeeriumi kontrolli all.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 15 LJJ, mis asutati 2004. aastal, on Belgia õiguse alusel asutatud äriühing, mille tegevus põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal seisnes hoolekandeesutuste käitamisest ja haldamisest ning kõiges, mis on otseselt või kaudselt seotud eelkõige haigete ning puudega vanurite või teiste isikute tervishoiu ja abistamisega.
- 16 2004. aasta oktoobris teatas LJJ Belgia maksuhaldurile, et alustas ühetoaliste korterite üürileandmist puudeta isikutele. Maksuhaldur registreeris LJJ-i käibemaksukohustuslasena.
- 17 LJJ sai 27. oktoobril 2006 ajutise tegevusloa hooldusasutuse „Les jardins de Jouvence” käitamiseks.
- 18 Hooldusasutus annab üürnike käsutusse ühele või kahele inimesele mõeldud kortereid, kus on sisustatud köök, elutuba, magamistuba ja sisustatud vannituba. Lisaks pakutakse nii üürnikele kui ka teistele erinevaid tasulisi teenuseid, nagu restoran-baar, juuksuri- ja ilusalong, liikumisravisaal, ergoterapia, pesuköök, dispanser, kus saab anda vereproovi, ning arstikabinet.
- 19 LJJ teostas ajavahemikus augustist 2004 kuni septembrini 2006 mahukaid ehitustöid ja paigaldas tegevuseesmärgile vastava sisustuse, et alustada hooldusasutuse käitamist.
- 20 Maksuhaldur kontrollis 5. oktoobril ja 14. novembril 2006 LJJ-i raamatupidamist seoses käibemaksu käsitlevate õigusaktide kohaldamisega ajavahemikul 30. augustist 2004 kuni 30. septembrini 2006. Kontrollimise lõpus leidis maksuhaldur, et LJJ-il ei olnud õigus arvata maha käibemaksu, mille ta oli tasunud hoone ehitustöödelt ajavahemikul 2004–2006, kuna äriühingu puhul oli tegemist maksukohustuslasega, kelle kogu tegevus, mis on toimunud hooldusasutuse käitamise raames, on vastavalt muudetud käibemaksuseadustiku artikli 44 lõikele 2 käibemaksust vabastatud. Seetõttu nõudis ta LJJ-ilt alusetult maha arvatud summade tagasimaksmist.
- 21 Maksuhaldur teatas 25. jaanuaril 2007 LJJ-ile, et ta on alates 30. septembrist 2006 käibemaksukohustuslase registrist kustutatud.
- 22 13. veebruaril 2007 esitati LJJ-ile maksenõue, mille peale viimane esitas 20. veebruaril 2007 kaebuse Tribunal de première instance de Monsile (Monsi esimese astme kohus).
- 23 Nimetatud kohus jättis 19. juunil 2012 tehtud kohtuotsusega LJJ-i kaebuse põhjendamatu tõttu rahuldamata, leides, et organisatsioonid, kelle missioon on hoolitseda eakate inimeste eest, on muudetud käibemaksuseadustiku artikli 44 lõike 2 kohaselt käibemaksust vabastatud, ilma et oleks tarvis veel kontrollida, kas asjaomased teenused on otseselt seotud hoolekande, sotsiaalkindlustuse ja laste ja noorte kaitsega ning kas neid teenuseid pakuvad avalik-õiguslikud või teised organisatsioonid, mille pädev ametiasutus on tunnustanud heategevaks.
- 24 LJJ esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Cour d’appel de Monsile (Monsi teise astme kohus).
- 25 LJJ väidab apellatsioonikohtus, et hooldusasutuse käitamise ametlik tegevusluba ei tähenda tingimata selle tunnustamist sotsiaalasutusena, kuna hooldusasutuse käitamiseks nõusoleku saamise tingimused on fundamentaalselt erinevad hooldekodude tingimustest. Samuti väitis äriühing, et rahalist toetust, mis moodustab osa sotsiaalkindlustuse või sotsiaalhoolekande mõistest, omavalitsus hooldusasutustele ei maksnud. Antud juhul ei rahastanud LJJ-i riik ning tema elanikud ei saanud neile osutatud teenuste eest tasumiseks ametiasutustelt mingit toetust ega rahalist abi.
- 26 Belgia riik palus Cour d’appel de Monsil jätta LJJ-i kaebus rahuldamata, väites, et äriühing, mis osutab muudetud käibemaksuseadustiku artikli 44 lõikes 2 osutatud teenuseid, on käibemaksust vabastatud maksukohustuslane, kellel ei ole seetõttu õigust seda maksu maha arvata. Belgia riik väitis, et LJJ-i käitatavat hooldusasutust, mille tegutsemiseks on Vallooni piirkond andnud nõusoleku, on

tunnustatud heategeva organisatsioonina, et osutada hoolekandega otseselt seotud teenuseid. Samuti on heategevana käsitatavad LJJ-i need teenused, mis on otseselt seotud majutuse, hoolduse ja ravimisega, mida elanikele pakutakse nende füüsilise ja/või vaimse heaolu parandamiseks.

27 Kuna Cour d'appel de Monsil oli kahtlusi, kuidas tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas hooldusasutus 5. juuni 1997. aasta dekreedid tähenduses, [kes annab] [tulu teenimise] eesmärgil isikute käsutusse privaateid kortereid ühele või kahele inimesele, kus on sisustatud köök, elutuba, magamistuba ja sisustatud vannituba - võimaldades kõnesolevatel isikutel iseseisvalt elada –, ning pakub tulu teenimise eesmärgil ka erinevaid valikulisi tasulisi teenuseid, mis ei ole mõeldud üksnes hooldusasutuse elanikele (restoran-baar, juuksuri- ja ilusalong, liikumisravisaal, ergoterapia teenused, pesuköök, dispanser, kus on võimalik anda vereproove, arstikabinet), on sisuliselt heategev organisatsioon, mis osutab „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuseid ja tarnib kaup” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses?
2. Kas vastus sellele küsimusele on teistsugune, kui hooldusasutus saab kõnesolevate teenuste osutamiseks ametiasutustelt toetusi või mis tahes muus vormis soodustust või rahalist abi?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tasub analüüsida koos, selgitada sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et hooldusasutuse teenused, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis ei saa ametiasutustelt mingit toetust ega mis tahes muus vormis soodustust või rahalist abi, mida osutatakse tulu saamise eesmärgil ja mis seisnevad vanematele kui 60-aastastele isikutele korterite käsutusse andmises, mis võimaldab neil isikutel iseseisvalt elada, samuti neile valikuliste teenuste osutamises, mis on kättesaadavad ka teistele isikutele, kuuluvad selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

29 Kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g kohaselt kohaldatakse seda sätet teenustele ja kaubale, mida esiteks „osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid” ja teiseks, mis on „otseselt seotud hoolekande ja sotsiaalkindlustusega” (kohtuotsused Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 34, ja Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 21).

30 Kuna antud juhul on teada, et LJJ ei ole avalik-õiguslik organisatsioon kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g mõttes, siis saab tema teenuseid selle sätte alusel käibemaksust vabastada vaid juhul, kui ta kuulub mõiste „teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid” alla selle sätte mõttes.

31 Järelikult tuleb esmalt analüüsida, kas LJJ kuulub mõiste „teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid” alla kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g mõttes ja teiseks, kas hooldusasutuse osutatavad teenused, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on „otseselt seotud hoolekande ja sotsiaalkindlustusega” sama sätte mõttes.

Tingimus, mis puudutab asjaomases liikmesriigis muu heategeva organisatsioonina tunnustamist

32 Kõigepealt tasub meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt g ei täpsusta muude kui avalik-õiguslike heategevana tunnustatud organisatsioonide tunnustamise tingimusi ja korda. Seega tuleb põhimõtteliselt iga liikmesriigi õiguses kehtestada eeskirjad, mille kohaselt võib neid organisatsioone selliselt tunnustada (vt kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 33 Niisiis annab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkt a liikmesriikidele õiguse kohaldada muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele selle artikli lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse andmisel ühte või mitut lõike 2 punktis a sätestatud tingimust. Neid valikulisi tingimusi võivad liikmesriigid selle maksuvabastuse andmisel kohaldada omal äranägemisel ja täiendavate tingimustena (vt kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Sellest tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt g annab liikmesriikidele õiguse kaaluda, kas tunnustada heategevana teatud organisatsioone, mis ei ole avalik-õiguslikud (vt selle kohta kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 35 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide tunnustamisel heategevana tuleb siseriiklikel ametiasutustel kooskõlas liidu õigusega ja siseriiklike kohtute järelevalve all arvesse võtta mitut tegurit. Nende tegurite hulka võivad kuuluda erinormide olemasolu – olgu need riiklikud või piirkondlikud, õigus- või haldusnormid või maksuõigus- või sotsiaalkindlustusnormid –, üldise huvi avaldumine asjaomase maksukohustuslase tegevuses, asjaolu, et teisi sama tegevusalaga tegelevaid maksukohustuslasi on juba sarnaselt tunnustatud, ning asjaolu, et kõnealuste teenuste hinna on suures osas tasunud haigekassa või muu sotsiaalkindlustusorganisatsioon (kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 36 Sellega seoses tuleb arvesse võtta ka asjaolu, et Vallooni piirkonnas kohaldatakse hooldusasutustele, vanadekodudele ja päevakeskustele samu õigusnorme, mis näevad eakatele ette erinevad abistamise ja hooldamise institutsionaalsed vormid.
- 37 Kohtutoimiku kohaselt näib olevat selge – mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul –, et lisaks asjaolule, et need õigusnormid määratlevad selle, mida hõlmab mõiste „hooldusasutused”, on nende õigusnormide kohaselt vaja hooldusasutuse käitamiseks saada Vallooni piirkonnalt nõusolek, mis eeldab reale tingimustele ja normidele vastamist. Kohtutoimikust ilmneb – mida tuleb taas kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul –, et nende tingimuste ja normide hulgas on osad ühised nii hooldusasutustele kui vanadekodudele.
- 38 Lisaks tuleks asjaomase organisatsiooni heategeva laadi hindamisel arvesse võtta asjaolu, et hooldusasutuse hinnad on kindlaks määratud majandusministeeriumi kontrolli all, nagu nähtub eelotsusetaotlusest.
- 39 Mis puudutab konkreetselt asjaolu, et tulunduslikud hooldusasutused nagu see, mida käitab LJJ, ei saa ametiasutustelt mingit toetust ega rahalist abi, siis tuleb märkida, et esiteks mõiste „organisatsioon”, mis on põhimõtteliselt piisavalt lai, et hõlmata kasumit taotlemaid eraõiguslikke ühinguid (kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 57), siis asjaolu, et LJJ tegutseb sellisel eesmärgil, ei välista mingil juhul nimetatud äriühingu liigitamist „asjaomases liikmesriigis muuks heategevana tunnustatud organisatsiooniks” kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g mõttes. Teiseks, kuigi käesoleva kohtuotsuse punktis 35 viidatud kohtupraktikast nähtub, et asjaolu, et osutatud teenuste hinna on suures osas tasunud haigekassa või muu sotsiaalkindlustusorganisatsioon, võib kuuluda nende tegurite hulka, mida tuleb võtta arvesse, et teha kindlaks, kas asjaomane organisatsioon on heategev, on see asjaolu – nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 30 – vaid üks mitmest tegurist. Seega, rahalise abi puudumine ametiasutuste poolt ei välista iseenesest sellisena tunnustamist, kuna viimast tuleb hinnata kõiki antud juhtumi puhul asjassepuutuvaid tegureid arvestades.
- 40 Neil asjaoludel tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul teha kindlaks, võttes arvesse kõiki asjassepuutuvaid tegureid, eelkõige neid, mis on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktides 35–39, kas riigi ametiasutused on LJJ-i tunnustamisel heategeva organisatsioonina järginud neile kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g antud kaalutusõiguse piire.

Tingimus, mille kohaselt peab teenuste osutamine olema otseselt seotud hoolekande ja sotsiaalkindlustusega

- 41 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga g taotletavat eesmärki, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et see säte ei vabasta käibemaksust mitte igasuguseid üldistes huvides tehtud tegevusi, vaid üksnes neid, mis on nimetatud sättes loetletud ja väga täpselt kirjeldatud (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, punkt 12, ja Ygeia, C-394/04 ja C-395/04, EU:C:2005:734, punkt 16). Tagades avalikes huvides osutatud teatud teenustele käibemaksu osas sooduskohtlemise, on selle maksuvabastuse eesmärk selliste teenuste hinna vähendamine ning nende kättesaadavamaks muutmise isikutele, kes neid teenuseid kasutavad (kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 30).
- 42 Seega tuleb sedastada, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt g mainib sõnaselgelt vanadekodude osutatavaid teenuseid hoolekande ja sotsiaalkindlustusega otseselt seotud teenuste osutamise ja kaubatarnete hulgas, mis kuuluvad selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.
- 43 Tuleb märkida, et vanadekodud, nagu hooldusasutused, annavad vanemate kui 60-aastaste isikute käsutusse vähemalt ühe eluruumi, millega kaasnevad erinevad hooldus- ja tugiteenused. Esiteks, teenuseid, mis seisnevad eluruumide käsutusse andmises, tuleks käibemaksuga maksustamisel kohelda ühtemoodi olenemata sellest, kas neid pakub vanadekodu või hooldusasutus. Teiseks, kuna nimetatud hooldus- ja tugiteenused, mida hooldusasutused on vastavalt asjaomastele siseriiklikele õigusnormidele kohustatud pakkuma, vastavad nendele, mida samade õigusnormide alusel on kohustatud pakkuma vanadekodud, siis tuleb neid käibemaksuga maksustamisel kohelda ühtemoodi.
- 44 Järelikult, hooldusasutuse osutatavate teenuste hulgas, mis on kõne all põhikohtuasjas, võib teenustele, mis seisnevad eakatele kohandatud eluruumide kasutusse andmises, kohaldada kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastust. Muudele teenustele kohaldatakse põhimõtteliselt samuti selles sättes ette nähtud maksuvabastust, eelkõige tingimusel, et nende teenuste eesmärk, mida hooldusasutused on vastavalt siseriiklikele õigusnormidele kohustatud pakkuma, on tagada eakate abistamine ja hooldamine ning need vastavad teenustele, mida samade õigusnormide alusel on kohustatud pakkuma vanadekodud.
- 45 Lisaks, erinevalt sellest, mida väidavad LJJ ja Axa Belgium SA (edaspidi „Axa”), ei kummuta seda järeldust asjaolu, et organisatsioon, mis käitab hooldusasutusi, ei saa riigi ametiasutustelt mingit rahalist toetust ning et teenused, mida ta osutab, ei anna õigust saada sotsiaalkindlustussüsteemist rahalist abi.
- 46 Sellega seoses tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt g ei näe ette tingimust, mis oleks seotud asjaomasele ettevõtjale antava rahalise toetusega või nende teenuste saajatele riigi- või sotsiaalkindlustusasutuste poolt antava rahalise abiga. Nimelt, nagu Belgia valitsus kohtuistungil märkis, on selle sätte kohaselt oluline tehtud tehingute olemus ning kõnealuseid teenuseid osutava või kaupu tarniva ettevõtja staatus ja mitte see, kuidas ettevõtjat rahastatakse või talle tasu makstakse.
- 47 Lisaks tasub meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõikes 1 ette nähtud maksuvabastused on liidu õiguse autonoomsed mõisted ning seetõttu tuleb neile anda määratlus Euroopa Liidu tasandil (kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 22). Seega, kui määratleda kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatud teenused vastavalt sellele, kas riik annab rahalist abi või kas sotsiaalkindlustusasutused võtavad teenuste osutamise kulud enda kanda, muutuks see mõiste sõltuvaks liikmesriikide õigusnormide spetsiifilistest iseärasustest, mis võiks ohtu seada sellele mõistele antava autonoomse tõlgenduse ja tekitada selle kohaldamisel liidu sees lahknevusi.

- 48 Lisaks tuleb lükata tagasi LJJ-i ja Axa vastuväide, mille kohaselt ettevõtjad, kes ei saa riigi ametiasutustelt abi, jääksid ebasoodsamasse konkurentsiolukorda võrreldes nende ettevõtjatega, kes saavad sellist abi, kuna esimesena nimetatud ettevõtjad – omamata käibemaksu mahaarvamise võimalust – peaksid kandma kõik kulud, mis kaasnevad teenuste saajatele tehtud ehitustöödega, sealhulgas nendega seotud käibemaksu, ning selline olukord oleks nende äriühingute hinnangul vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.
- 49 Kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt on keelatud sarnaste ja seega omavahel konkureerivate kaubatarnete või teenuste erinev kohtlemine käibemaksuga maksustamisel (vt kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 50 Antud juhul ei mõjuta asjaolu, et LJJ ei saanud riigi ametivõimudelt rahalist abi ning asjaolu, et sotsiaalkindlustusasutused ei võtnud kohustust tasuda selle äriühingu osutatavate teenuste hinda, selle organisatsiooni osutatud teenuste laadi, kuna need teenused on sarnased teiste ettevõtjate osutatavate teenustega, kes saavad riigi ametiasutustelt toetust või rahalist abi. Seega ei ole neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus see, kui käibemaksuga maksustamisel koheldakse neid teenuseid ühtemoodi.
- 51 Lisaks tuleb märkida, et esimese küsimuse sõnastuse kohaselt osutab LJJ hooldusasutuse käitamise raames pakutavate teenuste hulgas valikuliselt ka teatavaid tasulisi teenuseid nii hooldusasutuse elanikele kui ka muudele isikutele. Nende hulka kuulub eelkõige sissepääs restoran-baari, juuksuri- ja ilusalongi, liikumisravisaal, ergoterapia, pesuköök, dispanser, kus saab anda vereproovi, ning artistikabinet.
- 52 Sellega seoses tasub meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 2 punkti b esimese taande kohaselt ei tohi liikmesriigid anda selle direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g loetletud teenuste osutamisel maksuvabastust, kui see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik. Nimelt tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et see liikmesriikidele kohustuslik säte näeb ette tingimused, mida tuleb arvestada seal loetletud erinevate maksuvabastuse juhtude tõlgendamisel, mis sarnaselt sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g sätestatuga puudutavad „otseselt seotud” teenuste osutamist või kauba tarnimist või mis on „otseselt seotud” avalikes huvides tegutsemisega (vt selle kohta kohtuotsus Ygeia, C-394/04 ja C-395/04, EU:C:2005:734, punkt 26).
- 53 Käesoleva kohtuotsuse punktis 51 mainitud valikuliste teenustega seoses tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, millised on need valikulised teenused, mis on kohaldatavate siseriiklike õigusnormide alusel nõutavad. Selliseid teenuseid, kui need vastavad vanadekodude poolt pakutavatele teenustele, peab olema võimalik käsitada eelkõige sotsiaalhoolekandega otseselt seotuna ja need on maksust vabastatud teenuste jaoks tingimata vajalikud.
- 54 Siinkohal tuleb märkida, et LJJ-i ja Axa seisukohad osutavad sellele, et 3. detsembri 1998. aasta määrus nimetab nõutavate valikuliste teenuste hulgas toitlustusteenust, privaatkorterite koristamist vähemalt üks kord nädalas, samuti elanike pesu pesemist. Seega näib, et nõutavad valikulised teenused, kui need vastavad vanadekodude poolt pakutavatele teenustele, on hooldusasutuste poolt pakutavate maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalikud. Seevastu, mis puudutab muid põhikohtuasjas kõnealustel asjaoludel osutatavaid valikulisi teenuseid, nagu juuksuri- ja ilusalongiteenused, siis nende pakkumist ei näi asjaomased siseriiklikud õigusnormid nõudvat ei hooldusasutustelt ega vanadekodudelt, kuna valikulisi teenuseid ei saa käsitada tingimata vajalikena hooldusasutuse maksust vabastatavate tehingute jaoks. Seda asjaolu peab aga kontrollima siseriiklik kohus.

55 Eespool toodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata järgmiselt:

- kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et sellise hooldusasutuse, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille staatust heategeva organisatsioonina tuleb hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul käesolevas kohtuotsuses märgitud tegurite põhjal, osutatavate teenuste hulgas võib kohaldada selles sättes ette nähtud maksuvabastust teenustele, mis seisnevad eakatele kohandatud eluruumide käsutusse andmises. Selle hooldusasutuse poolt osutatavatele muudele teenustele kohaldatakse samuti selles sättes ette nähtud maksuvabastust, kui nende teenuste eesmärk, mida hooldusasutused on vastavalt siseriiklikele õigusnormidele kohustatud pakkuma, on tagada eakate abistamine ja hooldamine ning need vastavad teenustele, mida asjaomaste õigusnormide alusel on kohustatud pakkuma vanadekodud.
- selles osas ei ole oluline, kas sellise hooldusasutuse, nagu on kõne all põhikohtuasjas, käitaja saab riigi ametiasutustelt toetust, muud soodustust või rahalist abi.

Kohtukulud

56 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et sellise hooldusasutuse, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille staatust heategeva organisatsioonina tuleb hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul käesolevas kohtuotsuses märgitud tegurite põhjal, osutatavate teenuste hulgas võib kohaldada selles sättes ette nähtud maksuvabastust teenustele, mis seisnevad eakatele kohandatud eluruumide käsutusse andmises. Selle hooldusasutuse poolt osutatavatele muudele teenustele kohaldatakse samuti selles sättes ette nähtud maksuvabastust, kui nende teenuste eesmärk, mida hooldusasutused on vastavalt siseriiklikele õigusnormidele kohustatud pakkuma, on tagada eakate abistamine ja hooldamine ning need vastavad teenustele, mida asjaomaste õigusnormide alusel on kohustatud pakkuma vanadekodud.

Selles osas ei ole oluline, kas sellise hooldusasutuse, nagu on kõne all põhikohtuasjas, käitaja saab riigi ametiasutustelt toetust, muud soodustust või rahalist abi.

Allkirjad