



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
GERARD HOGAN
esitatud 7. novembril 2019¹

Kohtuasi C-488/18

Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen
versus
Golfclub Schloss Igling e. V.

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Erandid – Artikli 132 lõike 1 punkt m – Otseselt spordiga seotud teenuste osutamine – Vahetu õigusmõju – Liikmesriikide kaalutlusruumi ulatus – Neutraalse maksustamise põhimõte – Võrdne kohtlemine – Mõiste „mittetulundusühing“

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikli 132 lõike 1 punkti m tõlgendamist.
2. Eelotsusetaotlus on esitatud menetluses, mille poolteks on Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Kaufbeureni maksuameti Füsseni üksus, Saksamaa) ja Golfclub Schloss Igling e.V. (edaspidi „Golfclub“) ning mis käsitleb maksuameti keeldumist vabastada käibemaksust teatavad golfi harrastamisega otseselt seotud teenused, mida Golfclub pakub.
3. Käesoleva asja peamine küsimus seisneb selles, kas vaatamata sellele, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis m on nimetatud pelgalt „otseselt spordiga seotud teatavad teenused“, võib seda sätet siiski lugeda piisavalt täpseks ja tingimusteta õigusnormiks, millel on sellest tulenevalt vahetu õigusmõju.

¹ Algkeel: inglise.

I. Liidu õigus

A. Direktiiv 2006/112

4. Direktiivi 2006/112 artiklis 132 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

m) otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavad teenused, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele;

n) teatavate kultuuriteenuste osutamine ja nendega otseselt seotud kaupade tarne avalik-õiguslike organisatsioonide või asjaomasel liikmesriigis tunnustatud teiste kultuuriasutuste poolt [.]“

B. Saksa õigus

5. Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) 21. veebruaril 2005 avaldatud redaktsiooni (BGBl. 2005 I, lk 386) § 4 lõike 22 kohaselt on käibemaksust vabastatud järgmised tehingud:

„(a) ettekanded, kursused ja muud teaduslikud või pedagoogilised üritused, mida korraldavad avalik-õiguslikud juriidilised isikud, kõrgemad haldus- ja majanduskoolid, rahvaülikoolid või avaliku sektori või kutseorganisatsiooni eesmärgi taotlevad üksused, kui suuremat osa tulust kasutatakse kulude katmiseks.

(b) muud kultuuri- ja spordiüritused, mille on korraldanud punktis a osutatud üksused, kui tasu koosneb osalemistasudest.“

6. Maksukorralduse seaduse (Abgabenordnung) §-des 51, 52, 55, 58, 59, 60 ja 61 oli sätestatud:

„§ 51

Üldist

(1) Järgmisi sätteid kohaldatakse, kui seadus annab ühingule maksusoodustuse seoses tema tegutsemisega üksnes ja otseselt avalikes huvides oleval, heategevuslikul või religioosel eesmärgil (maksusoodustusega hõlmatud eesmärgid). Ühing tähendab ühingut, isikute ühendust või vara kogumit, mis on määratletud juriidiliste isikute tulumaksu seaduses. Ühingute funktsionaalseid allüksusi (osakondi) ei käsitata sõltumatute maksusubjektidena.

[...]

§ 52

Eesmärgid avalikes huvides

(1) Ühing teenib eesmärgi avalikes huvides, kui tema tegevus on pühendatud üldsuse materiaalsele, vaimsele või moraalsele mittetulunduslikule edendamisele. Üldsuse edenemisele

suunatuks ei peeta sellist tegevust, millest kasu saavate isikute rühm on piiratud näiteks kuulumisega perekonda või ettevõtte töötajaskonda või kui eelkõige geograafiliste või ametialaste tunnuste tõttu saab olla tegemist kehtvalt vaid väikese rühmaga. Üldsuse edenemiseks ei peeta pelgalt seda, et ühing eraldab oma rahalised vahendid avalik-õiguslikule ühingule.

(2) Kui punktis 1 ei ole ette nähtud teisiti, käsitatakse avaliku huvi edendamisenä järgmisi tegevusi:

[...]

21. spordi edendamine (male loetakse spordiks);

[...]

§ 55

Mittetulunduslik tegevus

(1) Edendamine või toetamine on mittetulunduslik, kui see ei teeni peamiselt ühingu enda majanduslikke, näiteks ärilisi või muid kasumlikke eesmäärke, ning on täidetud järgmised nõuded:

1. Ühingu rahalisi vahendeid võib kasutada ainult põhikirjas sätestatud eesmärkidel. Liikmed ega osanikud (käesolevate sätete tähenduses „liikmed“) ei või saada kasumiosa ega ka muid eraldi ühingu rahalistest vahenditest. Ühing ei või kasutada oma vahendeid otseselt ega kaudselt erakondade toetamiseks.
2. Liikmesuse lõppemisel või ühingu lõpetamisel või likvideerimisel ei või liikmed saada rohkem, kui on nende sissemakstud kapital ja mitterahalise osaluse õiglane turuväärtus.
3. Ühing ei või anda ühelegi isikule soodustusi selliste kulude katmise näol, mis ei ole seotud ühingu eesmärgiga, ega ebaproportsionaalselt suure tasu näol.
4. Kui ühing on lõpetatud või likvideeritud või kui selle varasem eesmärk enam ei kehti, võib ühingu vara, mis ületab liikmete sissemakstud kapitali ja mitterahalise osaluse õiglast turuväärtust, kasutada üksnes maksusoodustusega hõlmatud eesmärkidel (sihtotstarbelise vara põhimõtte). See nõue on täidetud ka juhul, kui vara tuleb üle anda teisele maksusoodustusega ühingule või avalik-õiguslikule juriidilisele isikule maksusoodustusega hõlmatud eesmärkidel kasutamiseks.
5. Kui §-s 62 ei ole sätestatud teisiti, peab ühing põhimõtteliselt kasutama oma vahendeid ilma põhjendamatu viivitusega oma põhikirjas sätestatud maksusoodustusega hõlmatud eesmärkidel. Vahendite kasutamine põhikirjas sätestatud eesmärkidel vara soetamiseks või loomiseks loetakse samuti asjakohaseks kasutamiseks. Rahalisi vahendeid peetakse kasutatuks põhjendamatu viivitusega, kui neid kasutatakse põhikirjas sätestatud maksusoodustusega hõlmatud eesmärkidel hiljemalt nende laekumisele järgneva kahe kalendri- või majandusaasta jooksul.

[...]

§ 58

Tegevused, mis ei mõjuta maksusoodustust

Maksusoodustust ei mõjuta järgmised asjaolud:

[...]

8. ühing korraldab sotsiaalseid üritusi, millel on tema maksusoodustusega hõlmatud tegevuse suhtes kõrvaline tähtsus,

9. spordiklubi pakub lisaks tasuta sportimisele ka tasulisi sportimisvõimalusi,

[...]

§ 59

Maksusoodustuse saamise tingimused

Maksusoodustus antakse, kui põhikirjas, asutamislepingus või muus alusdokumendis (käesolevate sätete tähenduses „põhikiri“) on märgitud eesmärk, mis vastab §-de 52–55 nõuetele ning mida järgitakse ainuliselt ja vahetult; tegelik juhtimistegevus peab vastama nimetatud põhikirjalistele sätetele.

§ 60

Nõuded, millele põhikiri peab vastama

(1) Põhikirjas sätestatud eesmärgid ja nende saavutamise vahendid peavad olema täpselt määratletud nii, et oleks tagatud, et põhikirja alusel on võimalik kindlaks teha, kas maksusoodustuse saamise tingimused on täidetud. Põhikiri peab sisaldama 1. lisas osutatud kriteeriume.

(2) Põhikiri peab vastama ettenähtud nõuetele juriidilise isiku tulumaksu ja kaubandusmaksu osas kogu maksustamisperioodi või arvestusperioodi jooksul ja muude maksude osas maksukohustuse tekkimise ajal.

§ 61

Vara sihtotstarve põhikirjas

(1) Vara sihtotstarve maksusoodustuse saamiseks (§ 55 lõike 1 punkt 4) on piisav, kui vara kasutamise sihtotstarve ühingu lõpetamise või likvideerimise või senise eesmärgi lakkamise korral on põhikirjas kindlaks määratud täpsusega, mis võimaldab kindlaks määrata, kas sihtotstarve on hõlmatud maksusoodustusega.

(2) (kehtetu)

(3) Kui vara sihtotstarvet käsitlevat sätet muudetakse hiljem selliselt, et see ei vasta enam § 55 lõike 1 punkti 4 nõuetele, siis loetakse, et see on algusest peale olnud maksusoodustuse saamiseks ebapiisav. Kohaldatakse § 175 lõike 1 esimese lause punkti 2, kusjuures võidakse teha, tühistada

või muuta maksuotsuseid, kui need on seotud maksudega, mis on tekkinud kümne kalendriaasta jooksul enne vara sihtotstarvet käsitleva sätte muutmist.“

II. Vaidluse taust

7. Golfclub on registrisse kantud ühing, mida vaidlusalusel 2011. aastal ei tunnustatud maksukorralduse seaduse § 51 jj tähenduses üldistes huvides tegutsevana. Ühingu põhikirja järgi on ühingu eesmärk golfi kui spordi harrastamine ja edendamine. Seda eesmärki täidab ta golfiväljakut ja selle juurde kuuluvaid rajatisi kasutades, üürides neid äriühingule Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (edaspidi „Golfplatz“). Ühingu põhikirja artikli 13 lõike 3 kohaselt antakse tema vara vabatahtlikul või sundlõpetamisel üle üldkoosoleku poolt otsustatavale isikule või asutusele.

8. Golfclub omandas 25. jaanuaril 2011 Golfplatzi 380 000 euro eest. Selle tehingu rahastamiseks võttis Golfclub oma liikmetelt 4% suuruse aastase intressimääraga laenu, mida kavatseti igal aastal tagasi maksta 5%.

9. Samal aastal sai Golfclub tulu kokku 78 615,02 eurot järgmistest tegevustest:

- (i) golfiväljaku kasutamine;
- (ii) golfipallide laenutamine;
- (iii) golfikärude laenutamine;
- (iv) golfikeppide müük;
- (v) selliste golfiturniiride ja ürituste korraldamine, mille eest Golfclub on saanud osalemiseks sisenemistasu.

10. Maksuamet keeldub neid üritusi käibemaksust vabastamast selle alusel, et käibemaksuseaduse § 4 lõike 22 kohaselt on käibemaksust vabastatud ainult osalemistasud ning et isegi golfiturniiride korraldamise puhul ei või seda erandit kohaldada, kuna Golfclubi ei saa pidada heategevaks organisatsiooniks maksukorralduse seaduse § 51 jj tähenduses. Tema põhikiri ei sisalda piisavalt täpseid norme tema vara sihtotstarbelise kasutamise kohta ühingu lõpetamisel ning Golfplatzi omandamine tõendab, et ühing ei taotle ainult mittetulunduslikke eesmärke.

11. Finanzgericht München (Müncheni maksukohus, Saksamaa) tühistas maksuameti otsuse Golfclubi suhtes selle alusel, et Golfclub on mittetulundusühing direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses, ning et see vahetu õigusemõjuga sätte nõuab, et liikmesriigid annaksid käibemaksuvabastuse mittetulundusühingu kõikidele otseselt spordiga seotud tegevustele.

III. Faktilised asjaolud ja eelotsusetaotlus

12. Maksuamet esitas Finanzgerichti otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtusse. Nimetatud kohus on seisukohal, et vaidluse tulemus sõltub ühelt poolt sellest, kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktil m on vahetu õigusemõju, millest tulenevalt võib

mittetulundusühing sellele sättele vahetult tugineda, kui nimetatud direktiiv on vääralt üle võetud. Teiselt poolt puudutab vaidlus samas sättes kasutatud mõiste „mittetulundusühing“ tähendust.

13. Mis puudutab esimest küsimust, siis selgitab liikmesriigi kohus, et tal on kahtlusi, kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktil m on vahetu õigusmõju, kuna Euroopa Liidu Kohus leidis oma 15. veebruari 2017. aasta kohtuotsuses *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, punktid 23 ja 24), et nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 A osa lõike 1 punktil n ei ole vahetut õigusmõju. Sellisele järeldusele jõudmisel tugines Euroopa Kohus eelkõige asjaolule, et selles sättes viidati samamoodi nagu artikli 132 lõike 1 punktis m „teatavatele teenustele“ ning anti järelikult liikmesriikidele kaalutusõigus otsustada, milliste teenuste suhtes maksuvabastust kohaldada. Sellest tulenevalt järeldas Euroopa Kohus, et see säte ei vasta tingimustele, millest lähtuvalt saaks sellele liikmesriigi kohtutes vahetult tugineda.

14. Seoses teise küsimusega küsib liikmesriigi kohus, kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis m kasutatud mõistet „mittetulundusühing“ tuleks pidada Euroopa Liidu õiguse autonoomseks mõisteks, ning kui see on nii, siis kas seda mõistet tuleks tõlgendada selliselt, et organisatsiooni arvamiseks selle mõiste kohaldamisalasse peab tema põhikirjas olema sätestatud, et tema vara üleandmisel teisele organisatsioonile peab ka tolle eesmärk olema mittetulunduslik.

15. Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule eelotsuse saamiseks järgmised küsimused:

- „1. Kas [direktiivi 2006/112] artikli 132 lõike 1 punktil m, mis hõlmab „otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatava[i]d teenuse[i]d, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele“, on vahetu õigusmõju, millest tulenevalt saavad mittetulundusühingud sätte ülevõtmata jätmise korral sellele vahetult tugineda?
2. Kui esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, siis kas „mittetulundusühingu“ puhul [direktiivi 2006/112] artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses on tegemist:
 - liidu õiguse mõistega, mida tuleb tõlgendada autonoomselt, või
 - võivad liikmesriigid seada ühingu liigitamise mittetulundusühinguks sõltuvusse sellistest tingimustest, nagu on sätestatud maksukorralduse seaduse (Abgabenordnung) §-s 52 koostoimes §-ga 55 (või maksukorralduse seaduse §-s 51 jj tervikuna)?
3. Kui tegemist on liidu õiguse mõistega, mida tuleb tõlgendada autonoomselt, siis kas mittetulundusühing [direktiivi 2006/112] artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses peab olema ette näinud korra, mille kohaselt tuleb ühingu lõpetamise korral kanda olemasolev vara üle teisele sporti või kehakultuuri edendavale mittetulundusühingule?“

IV. Analüüs

16. Vastavalt Euroopa Kohtu soovile piirdun käesolevas analüüsis esimese küsimusega.

17. Esimeses küsimuses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktil m on vahetu õigusmõju ja kas isikud võivad seega sellele riigisisestes kohtutes tugineda.

18. Sissejuhatava märkusena tuleb meenutada, et kui direktiivi sätted on nende sätete sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpsed, võivad isikud neile riigisiseses kohtus riigi vastu tugineda nii juhul, kui viimane on jätnud direktiivi riigisisesse õigusesse ettenähtud tähtaja jooksul üle võtmata, kui ka juhul, kui direktiiv on üle võetud ebaõigesti.²

19. Loetakse, et liidu õigusnorm on tingimusteta siis, kui selles sätestatud kohustus ei ole seotud ühegi tingimusega ja selle rakendamist või mõju ei ole seatud sõltuvusse Euroopa Liidu institutsioonide või liikmesriikide mis tahes aktist.³ Õigusnorm on piisavalt täpne siis, kui sellega kehtestatakse ühetähenduslik ja tingimusteta kohustus.⁴

20. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m puhul pakub juba olemasolev kohtupraktika juhiseid selle kohta, kuidas tuleks eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele vastata.

A. Analüüs Euroopa Liidu Kohtu olemasoleva kohtupraktika alusel

21. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m käsitlevad varased Euroopa Kohtu lahendid – nagu 16. oktoobri 2008. aasta kohtuotsus Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) ja 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) – võivad jätta esmapilgul mulje, et liikmesriigid peavad andma maksuvabastuse kõikidele teenustele, mis on otseselt seotud mittetulundusühingu pakutava sportimisvõimalusega. Minu meelest aga nähtub nende kohtuotsuste üksikasjalikumast analüüsist, et see ei ole tegelikult nii.

22. Euroopa Kohtu 16. oktoobri 2008. aasta kohtuotsuse Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 27) kohaselt „ei tuleks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti m mõista nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse üksnes teatavatele spordialadele, vaid see puudutab sporti üldiselt [...]“. Selles kohtuasjas seisnes keskne küsimus selles, kas hokiklubide poolt England Hockeyle selle organisatsiooni poolt osutatud teenuste eest makstud liikmemaksudelt oleks pidanud tasuma käibemaksu.

23. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele vastates leidis Euroopa Kohus kõigepealt, et teenuste osutamine direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses hõlmab formaalselt mitte ainult füüsilistele isikutele osutatud teenuseid, vaid ka juriidilistele isikutele ja organiseeritud isikute ühendustele osutatud teenuseid, eelkõige kui teenuste tegelikud saajad on spordiga tegelevad isikud. Sest vastupidisel juhul „sõltuks nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastuse andmine teenuse osutaja ja sellise struktuuri raames spordiga tegelevate isikute vahelisest õigussuhtest“. Selline järeldus oleks vastuolus selles sättes ette nähtud maksuvabastuse eesmärgiga.

² Vt selle kohta 24. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punkt 33); 12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, punkt 18); 15. jaanuari 2014. aasta kohtuotsus Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, punkt 31); 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agráarkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 31) ja 7. juuli 2016. aasta kohtuotsus Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punkt 16).

³ Vt selle kohta 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agráarkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 32); 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 49) ning 13. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Human Operator (C-434/17, EU:C:2019:112, punkt 38).

⁴ 26. veebruari 1986. aasta kohtuotsus Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punkt 52) ja 26. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, punkt 41).

24. Seejärel käsitles Euroopa Kohus teist küsimust, nimelt kas liikmesriikidel on õigus piirata direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis m ette nähtud erandit ainult sellistele teenustele, mida osutatakse spordiga tegelevatele üksikisikutele. Ta leidis kohtuotsuse punktis 39, et direktiiv ei luba liikmesriikidel „maksuvabastuse kohaldamisalast välja jätta nimetatud teenuste saajate mõnda kategooriat“, kuna liikmesriikidele ei ole selles suhtes antud sellist kaalutusõigust.

25. Samamoodi otsustas Euroopa Kohus 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsuse Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) punktis 21, et arvestades direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m sõnastust „ei kohaldata nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastust üksnes teatavatele spordialadele“. Euroopa Kohus otsustas sellest tulenevalt punktis 25, et „organiseerimata ja ebakorrapäraselt sporditegevust, mille eesmärk ei ole osalemine spordivõistlustel, võib käsitada spordina selle sätte mõttes“.⁵ Igal juhul näitab ka Euroopa Kohtu poolt selles kohtuotsuse punktis kasutatud lubav sõnastus („võib“) juba iseenesest, et liikmesriikidel on selles küsimuses kaalutusõigus. Kui Euroopa Kohus oleks pidanud seda sätet imperatiivseks, siis oleks ta eelduslikult seda ka niimoodi öelnud, kasutades näiteks sõna „tuleb“.

26. Siinkohal peatudes võib väita, et eelnimetatud kahes kohtuasjas näib Euroopa Kohus olevat lähtunud vaikimisi eeldusest, et artikli 132 lõike 1 punkt m omab vahetut õigusmõju. Ent tuleb ka märkida, et vahetu õigusmõju küsimust Euroopa Kohtule sõnaselgelt ei esitatud ning ta ei pidanud kummaski kohtuasjas seda teemat eraldi käsitlema.

27. Samamoodi, kuna kohtuotsustes Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571) ning Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) ei kaalunud sõnaselgelt liikmesriikide teatava kaalutusõiguse olemasolu otsustada selle üle, milliste teenuste suhtes teha erand, ega artikli 132 lõike 1 punkti m imperatiivse laadi üle, siis ma leian, et neist kohtuotsustest ei saa teha järeldust käesolevas asjas käsitletava sätte vahetu õigusmõju kohta. Leian, et neid otsuseid tuleb mõista nii, et neis ei välistatud *ex ante* teatavaid sporditegevusi selle sätte kohaldamisalast pelgalt seetõttu, et nad ei vastanud neis vastavates asjades vaidluse all olnud konkreetsele kriteeriumile.

28. Oma 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsuses The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 32) otsustas Euroopa Kohus vastuseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu viiele küsimusele, et „direktiivi 2006/112 artikli 134 punkti b tuleb tõlgendada nii, et see ei välista sama direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis m sätestatud maksuvabastuse kohaldamist sellise teenuse osutamise korral, kus golfiväljaku haldamisega tegelev mittetulundusühing, mis pakub ka liikmeks astumise võimalust, annab golfiväljaku kasutamiseõiguse küllastajatele, kes ei ole klubi liikmed“. Kuid kohtuasjas Bridport and West Dorset Golf Club ei olnud vaidluse all artikli 132 lõike 1 punkt m, vaid direktiivi 2006/112 artikli 134 punkt b.⁶ Kuna artikli 134 punkt b piirab liikmesriikidel teha maksuvabastuse artikli 132 lõike 1 punkti m alusel otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavate teenuste osutamisele, tugines kohus oma arutluskäigus kaudselt, kuid kindlalt sellele, et nimetatud sätte kohaldamise tingimused olid täidetud.

29. Seepärast ei saa öelda, et Euroopa Kohus oleks tegelikult käsitlenud selgelt eraldiseisvat küsimust, kas artikli 132 lõike 1 punkt m on vahetult kohaldatav. Sellest järeldub seega, et nimetatud kohtuotsuse alusel ei saa teha järeldusi vähemalt mitte käesoleva asja põhiküsimuse kohta.

⁵ Kohtujuristi kursiiv.

⁶ Nii on see ka seoses 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsusega Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, punkt 36), mis puudutas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b ja C osa ning mitte artikli 13 A osa lõike 1 punkti m tõlgendamist

30. Igal juhul on selle varasema kohtupraktika juhtumipõhine analüüs enam vaevalt oluline, kuna pärast neid lahendeid on Euroopa Kohus väljendanud oma seisukohta sõnaselgelt vähemalt kahes kohtuotsuses, nimelt 13. juuli 2017. aasta kohtuotsuses London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544) ja 15. veebruari 2017. aasta kohtuotsuses British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), millest nähtub selgelt, et artikli 132 lõike 1 punkt m jätab liikmesriikidele kaalutusõiguse mitte lugeda teatavaid teenuseid spordiga otseselt seotuks. Juba sellise kaalutusõiguse olemasolu tähendab, et artikli 132 lõike 1 punkti m ei saa pidada oma olemuselt tingimusteta õigusnormiks. Kuna tingimusetus on vahetu õigusmõju doktriini kohaldamise eeltingimus, siis tuleneb sellest, et artikli 132 lõike 1 punkti m ei saa pidada vahetult kohaldatavaks. Seda seisukohta põhjendavad neis kahes kohtuotsuses esitatud kaalutlused.

31. Esiteks otsustas Euroopa Kohus oma 15. veebruari 2017. aasta kohtuotsuses British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), et kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti n – mille on nüüdseks asendanud sellega identne direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt n – „tuleb tõlgendada nii, et sellel sättel ei ole vahetut õigusmõju, mistõttu ei saa sätte ülevõtmata jätmisel sellele vahetult tugineda avalik-õiguslik organisatsioon või mõni teine [...] kultuuriasutus“.

32. Euroopa Kohus märkis eelkõige, et selles sättes kasutatud viide „teatavatele kultuuriteenustele“ ei nõua „mitte kõikide kultuuriteenuste maksust vabastamist, mistõttu võivad liikmesriigid maksust vabastada „teatavad“ teenused ning jätkata teiste maksustamist“.⁷ Euroopa Kohus asus sellisele seisukohale seetõttu, et esiteks „niisugune tõlgendus ei vasta kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis n kasutatud mõiste „teatavad“ tavapärasele tähendusele ja selle kasutamine nimetatud sättes jääb ilma oma kasulikust mõjust“.⁸ Teiseks, mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti n, siis on liidu seadusandja sõnaselgelt tagasi lükanud Euroopa Komisjoni algse ettepaneku määratleda asjaomased teenused ühtlustatud viisil.⁹ Kolmandaks on liidu seadusandja otsus – jätta liikmesriikidele maksust vabastatud kultuuriteenuste määratlemisel kaalutusõigus – põhjendatav väga erinevate kultuuritraditsioonidega ja piirkondliku pärandiga liidu ja mõnikord sama liikmesriigi piires.¹⁰

33. Oluline on aga Euroopa Kohtu järeldus, et kaalutusõigus vabastada käibemaksust „teatavad“ kultuuriteenused tähendab, et see säte ei vasta vahetu õigusmõju doktriini kohaldamiseks vajalikele tingimustele.¹¹

34. Teiseks lükkas Euroopa Kohus 13. juuli 2017. aasta kohtuotsuses London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, punkt 19) tagasi argumendi, et liikmesriikide kohustus kohaldada käibemaksu kõikide otseselt spordiga seotud teenuste suhtes direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m on vahetult kohaldatav, kuna see „oleks [...] vastuolus artikli 132 lõike 1 punktiga m [...], mis puudutab „teatavaid“ otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teenuseid“.

35. Kõik need kaalutlused on täielikult kohaldatavad seoses direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktiga m, kuna ka see säte viitab volitusele vabastada käibemaksust „teatavad“ spordiga või kehakultuuriga otseselt seotud teenused. Asjaolu, et liikmesriikidele on antud selles asjas kaalutusõigus, ei ole kooskõlas tingimusetuse nõudega, mis on eelduseks vahetu õigusmõju doktriini kohaldamisele. Seetõttu ma leian, et võttes arvesse Euroopa Kohtu põhjendusi

⁷ 15. veebruari 2017. aasta kohtuotsus British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), punkt 23.

⁸ Selle kohtuotsuse punkt 16.

⁹ Selle kohtuotsuse punktid 19–21.

¹⁰ Selle kohtuotsuse punkt 22.

¹¹ Selle kohtuotsuse punktid 23 ja 24.

kohtuotsustes British Film Institute ja London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544), ei saa direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m pidada niivõrd täpseks ja tingimusteta normiks, et sellel oleks vahetu õigusmõju.

B. Analüüs üldiselt tunnustatud tõlgendamismeetodite alusel

36. Samale järeldusele viib ka direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m analüüs kõikide Euroopa Kohtu poolt tavapäraselt kasutatavate tõlgendusmeetoditega, mis põhinevad asjaomase sätte sõnastusel, kontekstil ja eesmärgil.

1. Artikli 132 lõike 1 punkti m sõnastus

37. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis m on sätestatud, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust „otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavad teenused, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele“.

38. Kuna selle sätte sõnastus näeb ette, et liikmesriigid peaksid maksust vabastama *teatavad* teenused – ning mitte, mis on oluline, *kõik* teenused –, mis on otseselt seotud spordiga, siis on selge, et liikmesriikidel on selles asjas teatav kaalutusõigus. Vastavalt võivad nad kindlaks määrata, millised mittetulundusühingute poolt osutatavad spordi või kehakultuuriga seotud teenused nad soovivad maksust vabastada.

39. Siiski väidab Madalmaade valitsus oma kirjalikes seisukohtades, et sõna „teatavad“ tuleks mõista mitte tähenduses „mõned, aga mitte kõik“, vaid et sellega hoopis rõhutatakse, et seda vabastust kohaldatakse ainult sellistele spordiga otseselt seotud teenustele, mida osutab mittetulundusühing.

40. Mul ei ole võimalik selle argumendiga nõustuda. Nimelt tuleb meelde tuletada, et direktiivi 2006/112 artiklis 132 ette nähtud vabastuste määratlemiseks kasutatud termineid peab tõlgendama kitsalt, kuna nad kujutavad endast erandit üldreeglit, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga igat maksukohustuslase poolt osutatud tasulist teenust.

41. On selge, et see kitsa tõlgendamise reegel ei tähenda seda, et maksuvabastust määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende juriidiline mõju kaob.¹² See tähendab aga siiski, et kui sellise maksuvabastuse, nagu on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis m, sõnastus on selge, siis tuleb lähtuda selle grammatilisest tõlgendusest.

42. Et Madalmaade valitsuse argument oleks veenev, peaks kõnealuse lause lõpp olema minu meelest teistsuguse ülesehitusega ning eelkõige oleks fraas „mittetulundusühingud osutavad“ pidanud olema eraldiseisev. Kui liidu seadusandja oleks soovinud, et kõnealust normi tõlgendataks Madalmaade valitsuse pakutud viisil, siis oleks ta võinud selle näiteks formuleerida

¹² Vt selle kohta 18. novembri 2004. aasta kohtuotsus Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, punkt 17) ja 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 19).

selliselt, et käibemaksust on vabastatud: „otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavad teenused, *nimelt need*, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele“.¹³

43. Järelikult ei saa eelnimetatud tõlgendusreegli kohaselt Madalmaade valitsuse argumendiga nõustuda.

44. Samuti tuleb siin märkida, et Euroopa Kohtu järjepideva seisukoha kohaselt tuleb liidu õiguse sätteid tõlgendada mitte ainult nende sõnastust, vaid ka nende konteksti ja eesmärke arvestades.¹⁴ Ka igasugune direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m eesmärkide ja konteksti analüüs viib samale järeldusele.

2. Artikli 132 lõike 1 punktiga m taotletavad eesmärgid

45. On tõsi, et direktiivi 2006/112 põhjendused pakuvad vähe juhatust artikli 132 lõike 1 punktiga m taotletavate eesmärkide kohta.¹⁵ Kuna selle sättega on käibemaksust vabastatud teatavad spordiga seotud teenused, võib siiski eeldada, et selle vabastuse eesmärk on julgustada suure üldsuse tegelemist spordiga, eelkõige kuna see edendab rahvatervisega seotud eesmärke.¹⁶

46. Selline eesmärk aga ei tähenda, et liidu seadusandja tahe oli vabastada *kõik* otseselt spordiga seotud teenused, mida osutavad mittetulundusühingud. Tõsi, Euroopa Kohus on otsustanud, et mõiste „sport“ tähistab tegevust, mida iseloomustab „märkimisväärne kehaline osa“.¹⁷ Ent mitte kõik kehalised tegevused ei aita samal määral kaasa üldise avaliku huvi eesmärgile hoida elanikkonna füüsilist vormi. Samuti ei teeni kõik otseselt spordiga või kehakultuuriga seotud teenused tõenäoliselt seda eesmärki. Seega on vägagi tõenäoline, et liidu seadusandja pidas kõnealust eesmärki arvestades kooskõlas ELL artikli 5 lõikes 1 sätestatud subsidiaarsuse põhimõttega silmas, et liikmesriikidel on paremad võimalused otsustamaks, millised spordiga otseselt seotud teenused tuleks oma ülevõtvates õigusaktides käibemaksust vabastada.

47. Liidu seadusandja võis sellisele järeldusele jõuda mitmest kaalutlusest lähtudes.

48. Esiteks, mis puudutab kultuuriteenuseid, siis valitsevad liikmesriikide vahel suured erinevused nii spordialade kui ka hoiakute osas eri spordialadesse. Näiteks mõned peavad härjavõitlust üheks Hispaania suurimatest uhkustest, samas mõnes teises liikmesriigis seda sporti vaevu

¹³ Lisaks nähtub õigusakti ettevalmistavatest materjalidest, et sõna „teatavad“ kasutamine tuleneb seadusandja teadlikust kavatsusest anda liikmesriikidele teatav kaalutusõigus. Nii pani komisjon kuuenda direktiivi ettepanekus algul ette, et liikmesriigid vabastaksid „teenused ja nendega seotud kaubad, mida mittetulunduslikud spordi- või kehakultuuriorganisatsioonid pakuvad oma liikmetele; seda vabastust kohaldatakse ainult tegevustele, mis on otseselt seotud spordi ja kehakultuuri harrastamisega amatööride poolt“. Ent nõukogu lükkas selle ettepaneku sõnaselgelt tagasi, asendades selle sõnastusega, mis vastab praegusele artikli 132 lõike 1 punktile m. Hiljem, kui komisjon soovitas nõukogul 5. detsembril 1984. aastal sõna „teatavad“ ära jätta, lükkas nõukogu selle ettepaneku jällegi tagasi, jättes selle sätte sõnastuse kehtima nii, nagu see oli oma alguses 17. mai 1977. aasta redaktsioonis.

¹⁴ Vt nt 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, punkt 37).

¹⁵ Euroopa Kohus on otsustanud, et „õiguskindluse ja -selguse põhimõte nõuab, et tõlgendus, mida Euroopa Kohtult oodatakse, põhineks asjaomaste normide sõnastusel ja ilmsetel eesmärkidel“. Vt 5. mai 1988. aasta kohtuotsus Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (C-91/87, EU:C:1988:235, punkt 8).

¹⁶ Vt selle kohta 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 23); 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 20) ja 26. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, punkt 23). Eelkõige just kohtuotsuses Žamberk lükkas Euroopa Kohus tagasi argumendi, et kõnealust maksuvabastust ei kohaldata sellise „organiseerimata ja ebakorrapärase sporditegevuse“ suhtes, milleks tolles asjas oli harrastusujumine basseini kompleksis.

¹⁷ Vt 26. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, punkt 22).

talutakse¹⁸ ja kolmandates on suhtumine selgelt negatiivne. Võitlus- ja kontaktspordialadel on omad hädad seoses osalejate ohutuse ja füüsilise heaoluga. Sama võib öelda ka teatavate ekstreemspordialade kohta. Mõni muu spordiala võib aga tekitada probleeme seoses loomade heaoluga, mille suhtes liikmesriikidel võivad olla erinevad seisukohad. Veel üks kaalutlus seondub sellega, et kui mõni spordiala võib olla sügavalt juurdunud mõne liikmesriigi kultuuri- ja spordielus – võib meenutada näiteks härjavõitlust Hispaanias, petanki Prantsusmaal, kriketit Ühendkuningriigis ning Gaeli jalgpalli ja jääkeeglit Iirimaa – siis Euroopa Liidus väljaspool asjaomast liikmesriiki on need spordialad suuresti tundmatud ning neid vaevalt harrastatakse.

49. Kõik see tähendab, et liikmesriikidel võivad olla erinevad seisukohad nende spordialade kasulikkuse ning ulatuse kohta, milles üldsuse osalemist mõnel spordialal tuleks julgustada ja rahaliselt toetada.

50. Teiseks, mis puudutab konkreetset spordiala, siis võib küsimus, kas teatavad otseselt selle alaga seotud teenused tuleks käibemaksust vabastada, osutada keeruliseks. Näiteks purjetamist võib pidada spordiks võistluste kontekstis, kuid mõnel teisel moel harrastatuna võib seda pidada pelgalt vaba aja veetmiseks või isegi veondustegevuseks. Samamoodi, ehkki ponisõit ja hobumatkad on osa ratsutamisest – mida näiteks mõnikord pakutakse lastele puhkusel olles – siis ei pruugi see olla piisav, et lugeda need teenused seotuks sportimisega, nagu nõuab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt m. Mõnel puhul ja teatavatel tingimustel võidakse seda pidada pelgalt vaba-aja meelelahutuseks ning mitte spordiks kui selliseks.

51. Kolmandaks võib direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastusel olla igal riigisisel turul tõenäoliselt märkimisväärne majanduslik mõju sporditeenustele, kuna sellise vabastuse võib anda ainult mittetulundusühingule¹⁹. Järelikult võis liidu seadusandja silmas pidada, kui ta andis liikmesriikidele teatava kaalutlusõiguse ise valida käibemaksust vabastatud teenused, et liikmesriikidel on paremad võimalused otsustada, milline on nende vabastuste ulatuse mõju kohalikele konkurentidele.

52. Sellest järeldub, et liidu seadusandja võis pidada sobivaks jätta selles küsimuses otsustusõiguse liikmesriikidele ning see omakorda võib seletada, miks kõnealusel sättes ei ole liikmesriikidele ette nähtud tingimusteta kohustust vabastada käibemaksust kõik sporditegevused.

3. Artikli 132 lõike 1 punkti m kasutamise kontekst

53. Võib arvata, et artikli 132 lõike 1 punkti m kasutamise kontekst jätab vähe kahtlusi selle suhtes, kuidas tuleks artikli 132 lõike 1 punkti m tõlgendada. Enamikku artiklis 132 nimetatud konkreetsest maksuvabastustest kohaldatakse mitte pelgalt teatavate tegevuste suhtes, vaid erinevalt artiklis 135 nimetatud maksuvabastustest kohaldatakse neid teatavate kaubatarnijate ja teenuseosutajate kategooriate tegevuste suhtes.²⁰ Kui artikli 132 lõike 1 punktis m oleks selline tähendus, nagu soovib Madalmaade valitsus, siis oleks liidu seadusandja pidanud kasutama sõna

¹⁸ Näiteks Prantsuse õiguse kohaselt on härjavõitlus lubatud ainult piirkondades, kus see on katkematu kohalik tava. Vt Prantsuse kriminaalkodeksi artikkel 521-1.

¹⁹ Kui konkurentsi moonutamine ongi olemuslikult omane asjaolule, et direktiivi 2006/112 artiklis 132 on ette nähtud teatavad maksuvabastused (19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus *The Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 37), siis ei tähenda see, et liidu seadusandja oleks soovinud artikli 132 lõike 1 punktis m sätestatud kaalutlusõiguse andmisel mingil viisil keelata liikmesriikidel selliste moonutuste ulatuse kindlaksmääramise.

²⁰ Vt 14. detsembri 2006. aasta kohtuotsus *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, punkt 28).

„teatavad“ iga sellise maksuvabastuse juures. Ent seda sõna kasutatakse neist maksuvabastustest ainult kahe puhul, nimelt artikli 132 lõike 1 punktis n, mis käsitleb kultuuriteenuste osutamist, ning artikli 132 lõike 1 punktis m.

54. Sellest tuleneb, et nii artikli 132 lõike 1 punkti m sõnastuse kui ka selle vastuvõtmise konteksti kohaselt tuleb seda tõlgendada nii, et sellega on antud liikmesriikidele teatav kaalutusõigus otsustada, millised mittetulundusühingute poolt pakutavad spordi või kehakultuuri harrastamisega seotud teenused nad soovivad käibemaksust vabastada.

C. Võrdse kohtlemise põhimõtte mõju artikli 132 lõike 1 punkti m tõlgendamisele

55. Samuti ei välista liikmesriikidele antud teatavat kaalutusõigust võrdse kohtlemise põhimõtte, millele mõnikord viidatakse käibemaksu kontekstis ka kui neutraalse maksustamise põhimõttele.²¹

56. Võrdse kohtlemise põhimõtte nõuab, et sarnaseid olukordi ei koheldaks erinevalt ja erinevaid olukordi ei koheldaks ühtemoodi, välja arvatud juhul, kui selline kohtlemine on objektiivselt põhjendatud.²²

57. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb eri olukordi iseloomustavad asjaolud ja nende olukordade võimalik sarnasus kindlaks teha ning neile tuleb anda hinnang, pidades silmas asjasse puutuvate õigusnormide eset ja eesmärki, kusjuures tuleb mõistagi arvesse võtta vastava valdkonna põhimõtteid ja eesmärke.²³ Asjaomase isiku asjatundlikkuse määra tuleb võrdse kohtlemise põhimõtte kohaldamisel samuti arvesse võtta.²⁴

58. Järelikult, kui liidu õiguse säte jätab liikmesriikidele teatava kaalutusõiguse määratleda selle sätte kohaldamise tingimused, siis võib võrdsuse põhimõtte piirata liikmesriikide antud kaalutusõigust, kui selle sättega taotletav eesmärk nõuab, et teatavaid kaupu või teenuseid koheldaks samal viisil.²⁵ Kui see ei ole nii, siis ei saa võrdse kohtlemise põhimõttele tugineda väitmaks, et seda sätet tuleks tõlgendada vastupidi selle sõnastusele nii, et see ei jäta liikmesriikidele mingit kaalutusõigust. Kui see ei oleks nii, siis tähendaks see, et mis tahes liidu aktiga saavutatud ühtlustamine oleks alati täielik.

²¹ Väljendi „neutraalse maksustamise põhimõtte“ kasutamine selles kontekstis on eksitav, kuna see võib segi minna kuuendas direktiivis ette nähtud mahaarvamise mehhanismiga, mille eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema käibemaksukohustusliku majandustegevuse raames maksmisele kuuluvast või makstud käibemaksust. Selles osas ei ole kohtupraktika alati ühene olnud. Lisaks, nagu ma olen juba rõhutanud oma ettepanekus kohtuasjas Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302), on mõne kohtuotsuse kohaselt neutraalse maksustamise põhimõtte käibemaksu valdkonnas võrdse kohtlemise põhimõtte vaste (18. novembri 2014. aasta kohtumäärus MDDP (C-319/12, EU:C:2014:2395, punkt 38). Mõnes teises kohtuotsuses on Euroopa Kohus pidanud seda võrdse kohtlemise põhimõtte eriomaseks väljenduseks (7. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Efir (C-19/12, ei avaldata, EU:C:2013:148, punkt 35), mis ei kattu viimati nimetatuga (25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 18). Ent oma hilisemas 7. märtsi 2017. aasta kohtuotsuses RPO (C-390/15, EU:C:2017:174) pöördus suurkoda oma praktikas tagasi rangema lähenemisviisi juurde, mis seisneb seisukohas, et teiseselt on neutraalse maksustamise mõiste võrdse kohtlemise põhimõttega võrdne, ent maksumeetme võtmiseks tuleb liidu seadusandjale anda lai kaalutlusruum.

²² Vt nt 7. märtsi 2017. aasta kohtuotsus RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 41).

²³ 16. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Arcelor Atlantique et Lorraine jt (C-127/07, EU:C:2008:728, punkt 26). Järelikult ei ole võrdse kohtlemise põhimõtte kohaldatavuseks piisav, et asjaomased kaubad ja teenused omavahel konkureeriks. Nad peavad olema sarnased, pidades eelkõige silmas asjasse puutuvate õigusnormide eset ja eesmärki, kusjuures tuleb arvesse võtta vastava valdkonna põhimõtteid ja eesmärke. Vt 7. märtsi 2017. aasta kohtuotsus RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 42), mis lahknub 10. novembri 2011. aasta kohtuotsusest Rank Group (C-259/10 ja C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 36). Vastavalt tähendab liidu õiguses võrdse kohtlemise põhimõtte kohaldamine sedasama, mis ühtsuse kontrolli läbiviimine.

²⁴ Vt analoogia alusel seoses valikulise eelse olemasoluga riigiabi valdkonnas 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, punkt 29).

²⁵ Ehk teisisõnu ei määra võrdse kohtlemise põhimõtte ära liikmesriikidele jäetud kaalutusõiguse olemasolu, vaid piirab selle kaalutusõiguse kasutamise viise.

59. Kuna direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktiga m taotletav eesmärk ei nõua, et kõiki otseselt spordi või kehakultuuri harrastamisega seotud teenuseid koheldaks samal viisil, siis ei nõua võrdse kohtlemise põhimõte, et kõiki neid teenuseid koheldaks identselt. Ainult siis, kui liikmesriik on kasutanud talle direktiiviga antud kaalutusõigust, võib sellise kaalutusõiguse kasutamisel riigi poolt taotletud eesmärke arvestades väita, et viis, kuidas seda tegelikkuses tehti, rikkus võrdse kohtlemise põhimõtet.²⁶

60. Järelikult on põhikohtuasjas eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kindlaks määrata, arvestades Saksamaa seadusandja poolt talle direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktiga m antud kaalutusõiguse kasutamisel taotletud eesmärke, kas nimetatud liikmesriik austas võrdse kohtlemise põhimõtet, kui ta ei võimaldanud maksuvabastust põhikohtuasjas vaidluse all olevatele tegevustele.

D. Erandlik tuginemine artikli 132 lõike 1 punktile m

61. Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et kui õigusnormiga on antud liikmesriikidele teatav kaalutusõigus, võib isik ikkagi teatavatel erandlikel asjaoludel sellele sättele tugineda ja nõuda vahetu õigusmõju doktriini kohaldamist.²⁷ Ent seda saab teha ainult siis, kui liikmesriik on ületanud oma kaalutusõigust²⁸ või kui ta on sõnaselgelt loobunud talle antud kaalutusõiguse teostamise kavatsusest.²⁹

62. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m puhul ületatakse seda kaalutusõigust näiteks siis, kui liikmesriik keelduks vabastamast teenust käibemaksust lubamatul alusel, näiteks siis, kui teenust ei osuta spordiga või kehakultuuriga tegelevatele isikutele mittetulundusühing või kui teenuse saajad ei ole mittetulundusühingu liikmed³⁰ või kui asjaomase teenuse osutaja, olles küll mittetulundusühing, ei ole avalik-õiguslik isik³¹ või kui teenust osutatakse ühingu ja mitte füüsilisele isikule³² või kui, nagu on selgitatud eespool, seda kaalutusõigust kohaldavate riigisiseste õigusnormidega järgitavate eesmärkide järgi rikub nimetatud alus võrdse kohtlemise põhimõtet.

63. Käesolevas asjas on maksuhaldur keeldunud vabastamast käibemaksust vaidlusaluseid teenuseid – välja arvatud golfiturniiride korraldamine – sellel alusel, et need ei kuulu selliste teenuste hulka, mille Saksamaa on otsustanud käibemaksust vabastada. Ei saa väita, et see konkreetne põhjus iseenesest ületaks artikli 132 lõike 1 punktiga m liikmesriikidele antud kaalutusõiguse ulatust, kuna, nagu olen püüdnud juba selgitada, on liikmesriikidel põhimõtteliselt õigus otsustada, millised konkreetset spordiga või kehakultuuriga otseselt seotud teenused nad soovivad käibemaksust vabastada. Seetõttu ei või Golfclub sellele sättele vahetult tugineda, välja arvatud minu poolt eespool selgitatud juhul, kui Saksamaa Liitvabariigi poolt

²⁶ Vt selle kohta 17. veebruari 2005. aasta kohtuotsus Linneweber ja Akritidis (C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92, punkt 37) ning 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 50).

²⁷ 28. juuni 2007. aasta kohtuotsus JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punkt 61).

²⁸ Vt selles suhtes 12. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Lombard Ingatlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, punkt 38).

²⁹ Vt selle kohta 17. veebruari 2005. aasta kohtuotsus Linneweber ja Akritidis (C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92, punkt 35).

³⁰ Vt 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, punktid 32 ja 39).

³¹ Vt selles suhtes 13. juuli 2017. aasta kohtuotsus London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, punkt 33).

³² Vt 16. oktoobri 2008. aasta kohtuotsus Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 35).

kaalutusõiguse teostamisega taotletavaid eesmärke arvestades ilmneb, et vaidlusalused teenused oleks pidanud lugema Saksa õigusega käibemaksust vabastatud teenustega samas olukorras olevaks. Selle peab aga lõppkokkuvõttes kindlaks määrama liikmesriigi kohus.

64. Siinkohal lisaksin veel vaid, et selle konkreetse küsimuse üle ei ole Euroopa Kohtu ees vaieldud ning samuti ei ole Euroopa Kohtu valduses teavet, mis võimaldaks tal anda selles küsimuses eelotsusetaotluse esitanud kohtule kasulikke juhiseid.

65. Seetõttu teen ettepaneku vastata esimesele küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m tuleb tõlgendada nii, et sellel ei ole vahetut õigusmõju, nii et isikud ei saa sellele sättele liikmesriigi kohtutes vahetult tugineda, välja arvatud juhul, kui asjaomane liikmesriik on ületanud talle nimetatud direktiivi kõnealuse sättega antud kaalutusõigust.³³

V. Ettepanek

66. Eeltoodu alusel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) esimesele küsimusele järgmiselt:

Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti m, millega on käibemaksust vabastatud „otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavad teenused, mida mittetulundusühingud osutavad spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele“, tuleb tõlgendada nii, et sellel sättel ei ole vahetut õigusmõju, mistõttu isikud ei saa sellele liikmesriigi kohtutes vahetult tugineda, välja arvatud juhul, kui asjaomane liikmesriik on ületanud talle nimetatud direktiivi kõnealuse sättega antud kaalutusõigust.

³³ Jättes küll liikmesriikide ülesandeks määrata täpselt kindlaks, millised teenused tuleks käibemaksust vabastada, piirab artikli 132 lõike 1 punkt m seda kaalutusõigust, nähes maksuvabastuse tingimusena ette, et asjaomast teenust peab osutama mittetulundusühing. Soovitan seetõttu Euroopa Kohtul kujundada oma seisukoht selle kohta, kas liikmesriik *võib* või kas ta *peab* keelduma teenust käibemaksust vabastamast, kui seda osutab mittetulundusühing, mille põhikirjas ei ole välistatud, et ühingu likvideerimisel võib kasumi üle anda tema liikmetele või tulunduslikule organisatsioonile.