



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

10. detsember 2020\*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 132 lõike 1 punkt m – „Otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teatavate teenuste“ maksuvabastus – Vahetu õigusmõju – Mõiste „mittetulundusühingud“

Kohtuasjas C-488/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 21. juuni 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. juulil 2018, menetluses

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen**

*versus*

**Golfclub Schloss Igling eV,**

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president M. Vilaras, kohtunikud N. Piçarra (ettekandja), D. Šváby, S. Rodin ja K. Jürimäe,

kohtujurist: G. Hogan,

kohtusekretär: ametnik M. Krausenböck,

arvestades kirjalikku menetlust ja 23. septembri 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Golfclub Schloss Igling eV, esindajad: maksunõustajad J. Hoffmann ja M. Mühlbauer,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja S. Eisenberg, hiljem J. Möller ja S. Eisenberg,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. Bulterman ja M. De Ree,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja R. Pethke,

olles 7. novembri 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

\* Kohtumenetluse keel: saksa.

on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 132 lõike 1 punkti m tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud menetluses, mille pooled on Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Kaufbeureni maksuameti Füsseni üksus, Saksamaa) (edaspidi „maksuamet“) ja Golfclub Schloss Igling eV (edaspidi „Golfclub“) ning mis käsitleb maksuameti otsust keelduda käibemaksuvabastuse andmisest golfimänguga seotud teatavate teenuste puhul, mida Golfclub pakub selle spordialaga tegelevatele isikutele.

### **Õiguslik raamistik**

#### ***Liidu õigus***

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.
- 4 Selle direktiivi IX jaotise 2. peatükk „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“ sisaldab artikleid 132–134.
- 5 Sama direktiivi artikli 132 lõike 1 punktides m ja n on sätestatud:

„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 asjaomases liikmesriigis tunnustatud teiste kultuuriasutuste poolt“.

- 6 Käibemaksudirektiivi artikli 133 esimeses lõigus on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele artikli 132 lõike 1 punktides [...] m ja n sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul üht või mitut järgmist tingimust:

- a) kõnealuste organisatsioonide eesmärk ei ole süstemaatiliselt kasumit teenida ning võimalikku tekkinud kasumit ei jagata kunagi, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks;

[...]“.

7 Selle direktiivi artikkel 134 on sõnastatud järgmiselt:

„Teenuste osutamisel või kaupade tarnel ei anta artikli 132 lõike 1 punktides [...] m ja n sätestatud maksuvabastust järgmistel juhtudel:

a) see ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik;

[...]“.

### **Saksa õigus**

#### **UStG**

8 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „UStG“) § 1 lõike 1 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarned ja muude teenuste osutamine, mida ettevõtja teeb Saksamaal tasu eest oma majandustegevuse raames.

9 UStG § 4 sätestab:

„Paragrahvi 1 lõike 1 punkti 1 kohaldamisalasse kuuluvate tehingute hulgas on maksust vabastatud järgmised tehingud:

22. 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 eesmäärke 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.“

#### **AO**

10 Maksukorralduse seadustiku (Abgabenordnung) põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „AO“) § 52 „Eesmärgid avalikes huvides“ sätestab:

„(1) Ühing teenib eesmäärke avalikes huvides, kui tema tegevus on pühendatud üldsuse materiaalsele, vaimsele või moraalsele mittetulunduslikule edendamisele. [...]

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

[...]

21. spordi edendamine [...]

[...]“.

11 AO § 55 „Mittetulunduslik tegevus“ lõikes 1 on sätestatud:

„Edendamine või toetamine on mittetulunduslik, kui see ei teeni peamiselt ühingu enda majanduslikke, näiteks ärilisi või muid kasumlikke eesmärke, ning on täidetud järgmised nõuded:

[...]

2. Liikmesuse lõppemisel või ühingu lõpetamisel või likvideerimisel ei või liikmed saada rohkem, kui on nende sissemakstud kapital ja mitterahalise osaluse õiglane turuväärtus.

[...]

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 põhimõte). See nõue on täidetud ka juhul, kui vara tuleb üle anda teisele maksusoodustusega ühingule või avalik-õiguslikule juriidilisele isikule maksusoodustusega hõlmatud eesmärkidel kasutamiseks.

[...]“.

12 AO § 58 „Tegevused, mis ei mõjuta maksusoodustust“ näeb ette:

„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,

[...]“.

13 AO § 59 „Maksusoodustuse saamise tingimused“ sätestab:

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

14 AO § 61 lõige 1 „Vara sihtotstarve põhikirjas“:

„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.“

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 15 Golfclub on eraõiguslik ühing, mille põhitegevus on golfimängu toetamine ja edendamine. Selle raames käitab ta golfiväljakut ja sinna juurde kuuluvaid rajatisi, üürides neid äriühingule Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH. Golfclubi rahalisi vahendeid võib kasutada üksnes eesmärkidel, mis on kooskõlas ühingu põhikirjaga, mis näeb ette, et ühingu vara antakse vabatahtliku või sundlõpetamise korral üle üldkoosolekul määratud isikule või asutusele.
- 16 Golfclub omandas 25. jaanuaril 2011 kõik Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH osad 380 000 euro eest. Selle tehingu rahastamiseks võttis Golfclub oma liikmetelt 4% suuruse aastase intressimääraga laenu, mida kavatseti igal aastal tagasi maksta 5%.
- 17 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 sai registreerimistasu.
- 18 Maksuamet keeldus nende tegevuste puhul käibemaksuvabastuse andmisest. Tema hinnangul on UStG § 4 punkti 22 kohaselt maksust vabastatud üksnes golfiga seotud üritustele registreerimise tasud, tingimusel et maksuvabastuse taotleja on avalikes huvides tegutsev organisatsioon AO § 51 jj tähenduses. Maksuameti sõnul ei ole Golfclub niisugune organisatsioon, kuna selle asutamislepingu sätted ei ole piisavalt täpsed osas, mis puudutab lõpetamise korral tema vara põhikirjalist sihtotstarvet. Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH omandamine näitab, et Golfclubi eesmärk ei ole puhtalt mittetulunduslik.
- 19 Maksuamet tegi seetõttu maksuotsuse, mille kohaselt tuleb käibemaksu tasuda kõikidelt nimetatud tegevustelt.
- 20 Finanzgericht München (Müncheni maksukohus, Saksamaa) tühistas nimetatud maksuotsuse. See kohus leidis, et Golfclub on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m kohane mittetulundusühing ning et sellel sättel on vahetu õigusmõju, mis kohustab liikmesriike maksust vabastama kõiki tegevusi, mis on otseselt seotud niisuguse ühingu korraldatava sporditegevuse harrastamisega.
- 21 Maksuamet esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus). Viimati nimetatud kohus leiab, et vaidluse lahendamine sõltub esiteks küsimusest, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktil m on vahetu õigusmõju, mis seetõttu võimaldab mittetulundusühingutel sellele sättele liikmesriigi kohtutes vahetult tugineda, kui liikmesriigi õiguskorda ei ole seda sätet üle võetud või kui see ei ole üle võetud nõuetekohaselt, ja teiseks selles sättes toodud mõiste „mittetulundusühing“ määratlusest.

- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused seoses küsimusega, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktil m on vahetu õigusmõju, tulenevad 15. veebruari 2017. aasta kohtuotsusest British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, punktid 23 ja 24), milles Euroopa Kohus leidis, et nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 13 A osa lõike 1 punktil n, mille sõnastus on analoogne käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m sõnastusega, ei ole niisugust õigusmõju.
- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib lisaks, kas mõistet „mittetulundusühing“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses tuleb pidada liidu õiguse autonoomseks mõisteks, ning kui see on nii, siis kas seda mõistet tuleks tõlgendada selliselt, et see hõlmab vaid ühingu, mille põhikirjas on sätestatud, et tema vara üleandmisel teisele ühingule peab ka tolle eesmärk olema mittetulunduslik.
- 24 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [käibemaksudirektiivi] 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 [käibemaksudirektiivi] 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 AO §-s 52 koostoimes §-ga 55 (või AO §-s 51 jj tervikuna)?
3. Kui tegemist on liidu õiguse mõistega, mida tuleb tõlgendada autonoomselt, siis kas mittetulundusühing [käibemaksudirektiivi] 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?“

## Eelotsuse küsimuste analüüs

### *Esimene küsimus*

- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma esimese küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tuleb tõlgendada nii, et sellel sättel on vahetu õigusmõju, mistõttu juhul, kui liikmesriigi õigusaktid, millega see säte on üle võetud, vabastavad käibemaksust üksnes piiratud arvu teenuseid, mis on otseselt seotud spordi või kehakultuuriga tegelemisega, saab mittetulundusühing liikmesriigi kohtus sellele sättele vahetult tugineda, et saada maksuvabastust muudele teenustele, mis on spordi või kehakultuuriga otseselt seotud, mida see ühing pakub nendega tegelevatele isikutele ning mis nimetatud õigusnormide kohaselt ei ole maksust vabastatud.

- 26 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et eraõiguslikud isikud saavad kõigil juhtudel, kui direktiivi sätted on nende sätete sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpsed, neile liikmesriigi kohtus selle riigi vastu tugineda nii juhul, kui liikmesriik on jätnud direktiivi riigisisesele õigusele ettenähtud tähtaja jooksul üle võtmata, kui ka juhul, kui direktiiv on üle võetud ebaõigesti (15. veebruari 2017. aasta kohtuotsus British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, punkt 13 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Liidu õigusnorm on tingimusteta siis, kui selles sätestatud kohustus ei ole seotud ühegi tingimusega ja selle rakendamine või mõju ei ole seatud sõltuvusse ühegi õigusakti vastuvõtmisest Euroopa Liidu institutsioonide või liikmesriikide poolt (16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Õigusnorm on piisavalt täpne, kui selles ette nähtud kohustus on sõnastatud ühemõtteliselt (1. juuli 2010. aasta kohtuotsus Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Arutusel oleva juhtumi puhul nähtub käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m enda sõnastusest, et liikmesriikidel tuleb avalikes huvides tegevustena maksust vabastada „teatavad teenused“, kui esiteks on need „otseselt spordi või kehakultuuriga seotud“ ja teiseks, kui neid osutatavad „mittetulundusühingud“ „spordi või kehakultuuriga tegelevatele isikutele“ (vt selle kohta 16. oktoobri 2008. aasta kohtuotsus Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, punktid 21 ja 22).
- 30 Mõiste „teatavad teenused“ annab tunnistust sellest, et see säte ei näe liikmesriikidele ette kohustust vabastada maksust üldkorras kõik teenused, mis on otseselt seotud spordi või kehakultuuriga.
- 31 Järelikult, kuna see säte ei näe ette ammendavat loetelu teenustest, mis on otseselt seotud spordi või kehakultuuriga ja mida liikmesriigid on kohustatud maksust vabastama, ega kohustust vabastada maksust kõiki teenuseid, millel on niisugused tunnused, tuleb seda tõlgendada nii nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 35–38 märkis, et see annab liikmesriikidele selles osas teatava kaalutusruumi.
- 32 Madalmaade valitsus leiab, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis m märgitud mõiste „teatavad“ tähendab, et selles sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse üksnes teenuste puhul, mis vastavad kahele selles sättes kirjeldatud tingimusele, mida on korratud käesoleva kohtuotsuse punktis 29, ning nimetatud direktiivi artikli 134 punktis a sätestatud tingimusele, mille kohaselt peab selliste teenuste osutamine olema maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalik.
- 33 Ent nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 42 märkis, ei tulene niisugune tõlgendus käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m sõnastusest, mis ilmselgelt puudutab „teatavaid“ teenuseid ja mitte „kõiki“ teenuseid, mis vastavad selle sättega kehtestatud kahele tingimusele. Seda tõlgendust ei mõjuta asjaolu, et nimetatud direktiivi artikli 134 punkt a, mida mainis Madalmaade valitsus, välistab direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis m ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise teenuste puhul, mis on otseselt seotud spordi või kehakultuuriga, „kui need ei ole maksust vabastatavate tehingute jaoks tingimata vajalikud“. Esimesena nimetatud säte nimelt mitte ei kõrvalda, vaid üksnes piirab kaalutusruumi, mille selle direktiivi artikli 132 lõike 1

punkt m annab liikmesriikidele, et määrata kindlaks teenused, mis on otseselt seotud spordi või kehakultuuriga, mida osutavad mittetulundusühingud ja mis tuleb selle sätte alusel käibemaksust vabastada.

- 34 Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tõlgendamine nii, et hoolimata mõistest „teatavad“, mida on kasutatud maksust vabastatud toimingute moodustavate teenuste kirjeldamiseks, on liikmesriigid kohustatud maksust vabastama „kõik“ teenused, mis on otseselt seotud spordi või kehakultuuriga, võib laiendada nimetatud sättest tuleneva maksuvabastuse esemelist kohaldamisala sellest mõistest kaugemale, eirates seeläbi Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt tuleb selle direktiivi artikli 132 lõikes 1 ette nähtud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tõlgendada kitsalt (vt analoogia alusel 15. veebruari 2017. aasta kohtuotsus *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 35 Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m grammatiline tõlgendus kehtib veelgi enam seetõttu, et 17st tehingust, mis on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktide a–q kohaselt maksust vabastatud, puudutavad üksnes nimetatud lõike punktides m ja n kirjeldatud maksuvabastused teatavaid teenuseid, millele selles sättes on viidatud, kuna muudes selle lõike punktides mõistet „teatavad“ või sarnast mõistet ei ole kasutatud. Seega, välja arvatud juhul, kui eirata teiste punktide endi sõnastust, ei saa seda mõistet tõlgendada nii, et see viitab üksnes maksuvabastuse kohaldamise tingimustele, mis tulenevad selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktide m ja n sõnastusest.
- 36 Ent 15. veebruari 2017. aasta kohtuotsuses *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117) jõudis Euroopa Kohus just mõiste „teatavad“ kasutamise puhul kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis n – millele vastab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt n – järeldusele, et see säte jätab liikmesriikidele kaalutlusruumi maksust vabastatud kultuuriteenuste kindlaksmääramiseks, ning järeldas sellest, et see säte ei vasta tingimustele, mis võimaldaks sellele liikmesriikide kohtutes vahetult tugineda (vt selle kohta 15. veebruari 2017. aasta kohtuotsus *British Film Institute*, C-592/15, EU:C:2017:117, punktid 14, 16, 23 ja 24).
- 37 Arvestades käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktide m ja n sõnastuse sarnasust, tuleb selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis m sätestatud maksuvabastuse tõlgendamise puhul lähtuda samadest põhjendustest.
- 38 Nende kahe sätte ühtset tõlgendamist põhjendab eriti asjaolu, et spordi või kehakultuuriga seotud teenused ja kultuuriteenused, mida käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktides m ja n sätestatud maksuvabastused vastavalt käsitlevad, kujutavad mõlemad endast meelelahutuse ja vaba aja veetmisega seotud tegevusi avalikes huvides, mis eristab neid selle direktiivi artikli 132 lõike 1 ülejäänud 15s punktis sätestatud maksuvabastusest tegevuste puhul, mis on avalikes huvides.
- 39 Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m niisugune tõlgendus sobib kokku ka selle sätte ettevalmistavate materjalidega. Nimelt pakkus Euroopa Komisjon kuuenda direktiivi algses ettepanekus välja vabastada käibemaksust kõik tehingud, mis on otseselt seotud spordi või kehakultuuriga, millega tegelevad asjaarmastajad. Samas andis liidu seadusandja – lisades kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti m väljendi „teatavad otseselt spordi või kehakultuuriga seotud teenused“, millele vastab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt m – liikmesriikidele kaalutlusruumi täpsustada nimetatud maksuvabastuse esemelist kohaldamisala.



- 40 Pealegi ei saa 16. oktoobri 2008. aasta kohtuotsusest Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsusest Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) ja 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsusest Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) tuletada ühtki teistsugust järeldust.
- 41 Esiteks ei puuduta nimetatud kohtuotsused küsimust, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktil m on vahetu õigusmõju. Teiseks, kuigi nendes kohtuotsustes piiras Euroopa Kohus liikmesriikide kaalutlusruumi, et määrata kindlaks eelkõige soodustatud isikute staatus ja selle sätte alusel maksust vabastatud teenuste osutamise viis, ei olnud talle siiski esitatud küsimust, milline kaalutlusruum on liikmesriikidel selle sätte alusel maksust vabastatud teenuste kindlaksmääramisel. Sellest võib järeldada, et nimetatud kohtuotsustele ei saa tugineda põhjendamaks väidet, et kõnealusel sättel on vahetu õigusmõju.
- 42 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tuleb tõlgendada nii, et sellel sättel ei ole vahetut õigusmõju, mistõttu juhul, kui liikmesriigi õigusaktid, millega see säte on üle võetud, vabastavad käibemaksust üksnes piiratud arvu teenuseid, mis on otseselt seotud spordi või kehakultuuriga tegelemisega, ei saa mittetulundusühing liikmesriigi kohtus sellele sättele vahetult tugineda, et saada maksuvabastust muudele teenustele, mis on spordi või kehakultuuriga otseselt seotud, mida see ühing pakub nendega tegelevatele isikutele ning mis nimetatud õigusnormide kohaselt ei ole maksust vabastatud.

### *Teine ja kolmas küsimus*

- 43 Teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleks analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tuleb tõlgendada nii et mõiste „mittetulundusühing“ selle sätte tähenduses on liidu õiguse autonoomne mõiste, mis nõuab, et sellise ühingu lõpetamise korral ei ole ühingul lubatud oma liikmetele jaotada teenitud kasumit, mis ületab nende sissemakstud kapitali ja mitterahalise osaluse õiglase turuväärtuse.
- 44 Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab need küsimused juhuks, kui Euroopa Kohus peaks leidma, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktil m on vahetu õigusmõju. Ent isegi kui sellel sättel ei ole niisugust mõju, tasub korrata, et ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses on Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada. Selleks võib Euroopa Kohus tuletada liikmesriigi kohtu esitatud asjaolude kogumist ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õiguse normid ja põhimõtted, mida on põhikohtuasja vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (vt eelkõige 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punktid 25 ja 26).
- 45 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et liikmesriigi kohtul ei ole vaja hinnata üksnes seda, kas Golfclub võib käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile m vahetult tugineda liikmesriigi kohtus selleks, et saada käibemaksuvabastust teenustele, mis on otseselt seotud spordi või kehakultuuriga ja mida UStG maksust ei vabasta. Tal tuleb kindlaks määrata ka see, kas teenuste osutamiste puhul, mis seisnevad golfiürituste korraldamises, mille eest tuleb maksta registreerimistasu ja mis kuuluvad UStG § 4 punkti 22 alapunktis b sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse, on Golfclub mittetulundusühing käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses ja tema suhtes võib niisugust maksuvabastust kohaldada.

- 46 Vastavalt kohtupraktikale, mille kohaselt kujutavad käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikes 1 nimetatud maksuvabastused endast liidu õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (vt eelkõige 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 17), tuleb asuda seisukohale, et selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis m kasutatud mõiste „mittetulundusühing“ on liidu õiguse autonoomne mõiste.
- 47 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult konkreetselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt m kehtestab selle sätte tähenduses mittetulundusühinguna liigitamiseks tingimuse, et lõpetamise korral tuleb sellisel ühingul anda oma vara üle teisele sporti või kehakultuuri edendavale mittetulundusühingule.
- 48 Euroopa Kohus leidis seoses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktiga m, millele vastab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt m, et nimetatud sätte tähenduses „mittetulundusühinguna“ liigitamine peab toimuma selle sättega taotletavat eesmärki silmas pidades, st et nimetatud ühingu eesmärk erinevalt äriühingu eesmärgist ei või olla oma liikmete jaoks kasumi teenimine. Kui liikmesriigi pädevad asutused on tuvastanud, et ühing oma põhikirjalist eesmärki arvestades vastab sellele nõudele, siis asjaolu, et see ühing saab edaspidi kasumit, isegi kui ta seda taotleb või kui ta teenib seda süstemaatiliselt, ei sea kahtluse alla selle ühingu algset liigitust seni, kuni ta ei jaota kasumit oma liikmetele (vt selle kohta 21. märtsi 2002. aasta kohtuotsus Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punktid 26–28).
- 49 Samamoodi näeb käibemaksudirektiivi artikli 133 esimese lõigu punkt a ette, et liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele artikli 132 lõike 1 punktis m sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada iga juhtumi puhul tingimust, et neil organisatsioonidel ei oleks „eesmärk [...] süstemaatiliselt kasumit teenida ning võimalikku tekkinud kasumit ei jagata kunagi, vaid kasutatakse osutatavate teenuste jätkamiseks või paremaks muutmiseks“. Nimetatud artikli 133 esimese lõigu punktis a sätestatud tingimus vastab selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses mõiste „mittetulundusühing“ moodustavatele elementidele (vt selle kohta 21. märtsi 2002. aasta kohtuotsus Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punkt 33).
- 50 Nende ühingute tulundusliku eesmärgi puudumine eeldab, et viimased ei teeni kogu oma tegevuse vältel, sealhulgas nende lõpetamise ajal, oma liikmetele tulu. Vastupidisel juhul võiks niisugune ühing sellest nõudest kõrvale hoida, jagades oma liikmetele pärast lõpetamist oma tegevusest saadud tulu, olles samal ajal saanud maksusoodustusi just tänu „mittetulundusühingu“ staatusele.
- 51 Sellest tuleneb, et „mittetulundusühinguna“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tähenduses saab liigitada vaid ühingu, mille vara kasutatakse katkematult oma eesmärgi saavutamiseks ja seda ei või pärast ühingu lõpetamist üle anda oma liikmetele, kui vara ületab nende sissemakstud kapitali ja mitterahalise osaluse õiglase turuväärtuse.
- 52 Seega tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti m tuleb tõlgendada nii et mõiste „mittetulundusühing“ selle sätte tähenduses on liidu õiguse autonoomne mõiste, mis nõuab, et sellise ühingu lõpetamise korral ei ole ühingul lubatud oma liikmetele jaotada teenitud kasumit, mis ületab nende sissemakstud kapitali ja mitterahalise osaluse õiglase turuväärtuse.

## Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti m tuleb tõlgendada nii, et sellel sättel ei ole vahetut õigusmõju, mistõttu juhul, kui liikmesriigi õigusaktid, millega see säte on üle võetud, vabastavad käibemaksust üksnes piiratud arvu teenuseid, mis on otseselt seotud spordi või kehakultuuriga tegelemisega, ei saa mittetulundusühing liikmesriigi kohtus sellele sättele vahetult tugineda, et saada maksuvabastust muudele teenustele, mis on spordi või kehakultuuriga otseselt seotud, mida see ühing pakub nendega tegelevatele isikutele ning mis nimetatud õigusnormide kohaselt ei ole maksust vabastatud.**
- 2. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti m tuleb tõlgendada nii et mõiste „mittetulundusühing“ selle sätte tähenduses on liidu õiguse autonoomne mõiste, mis nõuab, et sellise ühingu lõpetamise korral ei ole ühingul lubatud oma liikmetele jaotada teenitud kasumit, mis ületab nende sissemakstud kapitali ja mitterahalise osaluse õiglase turuväärtuse.**

Allkirjad