Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

23. oktoober 2025 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaksuga maksustatavad tehingud – Artikli 2 lõike 1 punkt c – Teenuste osutamine tasu eest – Artikli 9 lõige 1 – Maksukohustuslane – Tasuta õigusabi, mida advokaat osutab ühele kohtumenetluse poolele – Kohtuasja kaotanud vastaspoole poolt selle advokaadi tasu maksmine

Kohtuasjas C-744/23 [Zlakov] [i],

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Sofiyski rayonen sadi (Sofia rajoonikohus, Bulgaaria) 29. novembri 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 1. detsembril 2023, menetluses

T.P.T.

versus

„Financial Bulgaria“ EOOD,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president F. Biltgen, Euroopa Kohtu asepresident T. von Danwitz esimese koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud I. Ziemele, A. Kumin (ettekandja) ja S. Gervasoni,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– „Financial Bulgaria“ EOOD, esindajad: P. Damyanov ja M. Kozhuharova,

– Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Herold ja G. Koleva,

olles 8. mai 2025. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

[i] Kohtuasjal on väljamõeldud nimi. See ei vasta ühegi menetlusosalise tegelikule nimele.

on teinud järgmise

kohtuotsuse

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 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõike 1, artikli 26 lõike 1 punkti b ning artiklite 28 ja 75 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud T.P.T. ja „Financial Bulgaria“ EOOD vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab T.P.T. advokaadi nõuet, et Financial Bulgaria maksaks lisaks advokaaditasule ka sellelt tasult arvestatud käibemaksu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

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

4 Direktiivi artikli 9 lõike 1 esimeses lõigus on ette nähtud:

„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

5 Direktiivi artikli 24 lõikes 1 on sätestatud:

„„Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.“

6 Direktiivi artikli 26 lõikes 1 on ette nähtud:

„Tasu eest teenuste osutamisena käsitatakse järgmisi tehinguid:

[…]

b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil.“

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 28 on sätestatud:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

8 Direktiivi artikkel 75 on sõnastatud järgmiselt:

„Selliste artiklis 26 nimetatud teenuste osutamise puhul, milleks on ettevõtte vara kasutamine isiklikuks tarbeks ja teenuste tasuta osutamine, moodustab maksustatava väärtuse maksukohustuslase teenuste osutamisega seotud kogukulu.“

Bulgaaria õigus

9 Advokatuuriseaduse (Zakon za advokaturata) põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsioonis (edaspidi „ZA“) on artiklis 38 ette nähtud:

„1. Advokaat või Euroopa Liidu liikmesriigi advokaat võib osutada tasuta õigusabi ja anda õigusnõu […]:

[…]

2) majanduslikes raskustes olevatele isikutele;

[…]

2. Kui lõikes 1 osutatud juhtudel on kohtukulud vastaspoolelt välja mõistetud, on advokaadil või [liidu] liikmesriigist pärit advokaadil õigus advokaaditasule. Kohus määrab kindlaks tasu, mis on vähemalt sama suur nagu artikli 36 lõikes 2 viidatud määrusega sätestatud summa, ja kohustab vastaspoolt selle tasuma.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 T.P.T. esitas Financial Bulgaria vastu tsiviilhagi, millega palus tuvastada, et nende vahel sõlmitud leping, mis käsitleb tarbijakrediidilepingu tagatist, on tühine. Selleks esindas teda kohtus ühe osanikuga advokaadiühingu advokaat viimasega sõlmitud lepingu alusel. Vastavalt ZA artikli 38 lõike 1 punktile 2 osutas ta õigusabiteenust tasuta.

11 Kuna T.P.T. kohtuvaidluse võitis, kohustas Sofiyski rayonen sad (Sofia rajoonikohus, Bulgaaria), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus, 3. augusti 2023. aasta otsusega ZA artikli 38 lõike 2 alusel Financial Bulgariat maksma T.P.T. eest advokaaditasu 400 Bulgaaria leevi (BGN), mis ei sisaldanud käibemaksu.

12 T.P.T. advokaat esitas 13. oktoobril 2023 eelotsusetaotluse esitanud kohtule taotluse muuta 3. augusti 2023. aasta otsust nii, et talle makstaks advokaaditasu, mis on 400 leevi, koos käibemaksuga, mis sellelt summalt on 80 leevi.

13 Financial Bulgaria vaidles sellele taotlusele vastu, väites, et advokaaditasult ei tule käibemaksu tasuda, kuna T.P.T-le anti õigusabi tasuta.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et T.P.T. advokaat on registreeritud vastavalt Bulgaaria käibemaksuseadusele ja kuna see advokaat osutab oma teenuseid lepingu alusel, milles on ette nähtud tema kliendi makstav tasu, tuleb advokaaditasu seega maksustada käibemaksuga.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tuleb välja selgitada, kas see kehtib ka juhul, kui advokaat esindab kohtus klienti tasuta ja kui pädev kohus kohustab kohtuvaidluse kaotanud vastaspoolt tasuma sellele advokaadile otse samasuguse summa, mille viimane oleks saanud, kui teenust oleks osutatud tavapärase advokaaditasu eest. Eelkõige soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas sellistel asjaoludel tuleb advokaati käsitada maksukohustuslasena ja kas õigusabi osutamine kujutab endast teenuste osutamist tasu eest või isegi tasuta teenuste osutamist, mida tuleb käsitada tasu eest teenuste osutamisena.

16 Neil asjaoludel otsustas Sofiyski rayonen sad (Sofia rajoonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas „teenuste osutamist“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti [c], artikli 24 lõike 1, artikli 26 lõike 1 punkti b ja artikli 28 tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab järgmist:
   1) õigusabiteenuste tasuta (*pro bono*) osutamine ühe poole advokaadi poolt kohtumenetluses[;]
   2) õigusabiteenuste tasuta (*pro bono*) osutamine kohtuasja võitnud poole advokaadi poolt, kui kohus määrab advokaadile tasu, mida advokaat saaks juhul, kui tasu oleks kohtuasjas õiguskaitse ja õigusabi andmise lepingus kokku lepitud[?]

2. Kas „tasuta teenus[t]e [osutamist]“ käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab järgmist:
   1) õigusabiteenuste tasuta (*pro bono*) osutamine ühe poole advokaadi poolt kohtumenetluses[;]
   2) õigusabiteenuste tasuta (*pro bono*) osutamine kohtuasja võitnud poole advokaadi poolt, kui kohus määrab advokaadile tasu, mida advokaat saaks juhul, kui tasu oleks kohtuasjas õiguskaitse ja õigusabi andmise lepingus kokku lepitud[?]

3. Kas „teenus[t]e [osutamist] tasu eest“ käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti [c], artikli 24 lõike 1 ja artikli 26 lõike 1 punkti b tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab õigusabiteenuste tasuta (*pro bono*) osutamist kohtuasja võitnud poole advokaadi poolt, kui kohus määrab advokaadile tasu, mida advokaat saaks juhul, kui tasu oleks kohtuasjas õiguskaitse ja õigusabi andmise lepingus kokku lepitud[?]

4. Kas mõistet „maksukohustuslane“ käibemaksudirektiivi artikli 28 ja artikli 75 tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab järgmist:
   1) advokaat (ühe osanikuga advokaadiühing), kes on osutanud kohtumenetluses ühele poolele õigusabiteenust tasuta (*pro bono*)[;]
   2) advokaat (ühe osanikuga advokaadiühing), kes on osutanud kohtumenetluses kohtuasja võitnud poolele õigusabiteenust tasuta (*pro bono*), kusjuures kohus määrab advokaadile (ühe osanikuga advokaadiühingule) tasu, mida advokaat saaks juhul, kui tasu oleks kohtuasjas õiguskaitse ja õigusabi andmise lepingus kokku lepitud[?]“

Eelotsuse küsimuste analüüs

17 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelise koostöö raames Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldab viimasel tema menetluses oleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades peab Euroopa Kohus temale esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastama. Selleks tuleb Euroopa Kohtul tuletada eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud asjaolude kogumist ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õiguse aspektid, mida on vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (vt selle kohta 13. detsembri 1984. aasta kohtuotsus Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, punkt 9, ja 30. aprilli 2024. aasta kohtuotsus M. N. (EncroChat), C-670/22, EU:C:2024:372, punkt 78).

18 Arvestades käesolevas asjas eelotsusetaotluses kirjeldatud faktilist raamistikku, tuleb esitatud küsimusi mõista nii, et nendega on palutud Euroopa Kohtul välja selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c, artikli 24 lõiget 1, artikli 26 lõike 1 punkti b ning

artikleid 28 ja 75 tuleb tõlgendada nii, et advokaadi poolt ühe poole esindamine kohtus kujutab endast tasu eest teenuste osutamist või tasuta teenuste osutamist, mida tuleb käsitada tasu eest teenuste osutamisena juhul, kui ta osutab seda teenust tasuta, aga asjaomase liikmesriigi õigusnormid näevad ette, et kui kohtukulud mõistetakse välja vastaspoolelt, kohustatakse viimast maksma ka advokaaditasu, mille suurus on sätestatud nendes õigusnormides.

19 Selliselt sõnastatud küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

20 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 24 lõikele 1 on „teenuste osutamine“ mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.

21 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 33 ja 34 sisuliselt märkis, tuleb käesoleval juhul T.P.T. advokaati, kes on Bulgaaria käibemaksuseaduse kohaselt registreeritud, pidada maksukohustuslaseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, ilma et selles kontekstis oleks oluline asjaolu, et advokaaditasu määrati talle isiku eest, kellele ta andis tasuta õigusabi ja kes kohtuvaidluse võitis.

22 Lisaks tuleb märkida, et kliendi esindamine kohtus advokaadi poolt kujutab endast teenuste osutamist käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses.

23 Mis puudutab küsimust, kas selline teenus, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kujutab endast teenuste osutamist „tasu eest“, siis tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et teenuse kvalifitseerimine „tasu eest“ tehinguks käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses eeldab üksnes otsese seose olemasolu selle teenuse ja maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu vahel. Otsene seos esineb juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on selline õigussuhe, mille käigus tehakse vastastikku sooritusi, ja teenuse osutaja saadav tasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (21. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (käibemaks – juhatuse liige), C-288/22, EU:C:2023:1024, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Seevastu on otsene seos teenuse ja tasu vahel katkenud, kui tasu makstakse täiesti vabatahtlikult ja juhuslikult, mistõttu on selle summat praktiliselt võimatu kindlaks määrata, või kui selle summa suurus on selle kindlaksmääramise asjaolusid arvestades raskesti mõõdetav või ebakindel (21. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (käibemaks – juhatuse liige), C-288/22, EU:C:2023:1024, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Kõnesolevas asjas nähtub esiteks eelotsusetaotlusest, et T.P.T. ja tema advokaadi vahel on olemas leping tasuta õigusabi andmiseks vastavalt ZA artikli 38 lõike 1 punktile 2. Teiseks, kuna T.P.T. asjaomase kohtuvaidluse võitis, kohustati vastaspoolt vastavalt ZA artikli 38 lõikele 2 tasuma selle advokaadi tasu, mille suurus on kehtestatud seadusega vastavalt advokaaditasude miinimummäärale.

26 Järelikult väljendub otsene seos T.P.T. advokaadi osutatava õigusabi ja talle makstud advokaaditasu vahel nii lepingus kui ka seaduses.

27 Selles kontekstis ei ole oluline asjaolu, et advokaaditasu ei maksa mitte see pool, kellele õigusabi osutati, vaid vastaspool ja seega kolmas isik. Selleks et teenust saaks pidada osutatuks „tasu eest“ käibemaksudirektiivi tähenduses, ei ole vaja, et tasu selle teenuse eest oleks saadud otse teenuse saajalt (21. detsembri 2023. aasta kohtuotsus Administration de l’enregistrement, des domaines et de la TVA (käibemaks – juhatuse liige), C-288/22, EU:C:2023:1024, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Lisaks ei sea käesoleva kohtuotsuse punktis 26 esitatud kaalutlust kahtluse alla määramatus seoses advokaaditasu maksmisega, kuna ei ole selge, kuidas kohtumenetlus lõpeb, ja järelikult ka see, kas vastaspoolt kohustatakse seda tasu maksma.

29 Kuigi Euroopa Kohtu praktikast, täpsemalt 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsusest Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 19) ja 10. novembri 2016. aasta kohtuotsusest Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 29) tuleneb tõesti, et tasu olemasolu kui sellise ebaselgus katkestab otsese seose saajale osutatud teenuse ja võimaliku saadud tasu vahel, ei ole põhikohtuasjas kõnealune olukord ja nende kohtuotsuste aluseks olnud olukorrad siiski sarnased.

30 Nii puudutas 3. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80) muusikut, kes esines tänavatel ja sai möödakäijatelt jootraha. Sellega seoses leidis Euroopa Kohus nimetatud kohtuotsuse punktides 16 ja 17, et selliselt saadud tulu ei kujuta endast vastutasu möödakäijatele osutatud teenuse eest, kuna esiteks ei olnud poolte vahel sõlmitud kokkulepet, arvestades, et möödakäijad maksid vabatahtlikult jootraha, mille summa nad määrasid kindlaks oma äranägemisel, ning teiseks puudub vajalik seos muusikateenuse ja selle eest saadud maksete vahel.

31 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855) puudutas muu hulgas küsimust, kas see, kui maksukohustuslane annab hobuste võiduajamisel osalemiseks hobuse võiduajamise korraldaja käsutusse, kujutab endast teenuste osutamist tasu eest.

32 Euroopa Kohus leidis nimetatud kohtuotsuse punktides 35 ja 37, et üldjuhul ei saa sellist käsutusse andmist pidada tegelikuks tasuks võiduajamise korraldaja osutatava teenuse eest, mis seisneb selles, et omanikul võimaldatakse oma hobusega võistlusel osaleda, kui hobuse omanik tasub selle teenuse eest registreerimis- ja osavõtumakse, mis kajastavad võistlusel osalemise tegelikku väärtust, ning et mis tahes kasu, mida hobuse omanik võib sellisest osalemisest hobuse väärtuse tõusu või sellise osalemisega kaasneva reklaami tulemusel saada, on raskesti mõõdetav ja ebakindel. Lisaks ei saa ka auhind, mille võib saada hobuse võiduajamise lõpus paremusjärjestuses kõrgele kohale saamise eest, olla tegelik tasu, kuna auhinna maksmise põhjuseks ei ole hobuse omaniku poolt hobuse võiduajamise korraldaja käsutusse andmine kui selline, vaid teatud tulemuse saavutamine võistluse lõpus.

33 Kuigi põhikohtuasjas sõltub advokaaditasu maksmine menetluse tulemusest, kujutab see samas endast aga tegelikku tasu teenuse eest, mis seisneb kliendi esindamises kohtus.

34 Selles osas, milles eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab lisaks käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punktile b ning artiklitele 28 ja 75, piisab kui märkida, et ükski neist sätetest ei ole kohaldatav sellisele teenusele, nagu on kõne all arutusel olevas asjas.

35 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et advokaadi poolt ühe poole esindamine kohtus kujutab endast tasu eest teenuste osutamist selle sätte tähenduses juhul, kui ta osutab seda teenust

tasuta, aga asjaomase liikmesriigi õigusnormid näevad ette, et kui kohtukulud mõistetakse välja vastaspoolelt, kohustatakse viimast maksma ka advokaaditasu, mille suurus on sätestatud nendes õigusnormides.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c

tuleb tõlgendada nii, et

advokaadi poolt ühe poole esindamine kohtus kujutab endast tasu eest teenuste osutamist selle sätte tähenduses juhul, kui ta osutab seda teenust tasuta, aga asjaomase liikmesriigi õigusnormid näevad ette, et kui kohtukulud mõistetakse välja vastaspoolelt, kohustatakse viimast maksma ka advokaaditasu, mille suurus on sätestatud nendes õigusnormides.

Allkirjad