Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

15. aprill 2021 *

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Majandustegevus – Teenuste osutamine tasu eest – Artikli 2 lõike 1 punkt c ja artikli 9 lõige 1 – Maksuvabastused – Artikli 132 lõike 1 punkt g – Otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused – Teenused, mida osutab advokaat seaduse kohaselt piiratud teovõimega täisealiste isikute kaitse volituste raames – Heategevana tunnustatud organisatsioon

Kohtuasjas C-846/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel tribunal d'arrondissementi (Luxembourg) 20. novembri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. novembril 2019, menetluses

EQ

versus

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president A. Prechal (ettekandja), kohtunikud N. Wahl, F. Biltgen, L. S. Rossi ja J. Passer,

kohtujurist: G. Pitruzzella,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Luksemburgi valitsus, esindajad: C. Schiltz ja T. Uri,

– Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja N. Gossement, hiljem R. Lyal,

olles 14. jaanuari 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

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 9 lõike 1 ja artikli 132 lõike 1 punkti g tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud EQ ja administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Luksemburgi maksuamet, edaspidi „Luksemburgi maksuhaldur") vahelises kohtuvaidluses selliste teenuste käibemaksuga maksustamise üle, mida osutas advokaat talle pädeva kohtu poolt seaduse alusel antud volituste raames kaitsta seaduse kohaselt piiratud teovõimega täisealisi isikuid.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb."

4 Direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

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

„Majandustegevus" on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil."

5 Nimetatud direktiivi artikli 24 lõikes 1 on sätestatud:

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

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 25 on sõnastatud järgmiselt:

„Teenuste osutamine võib seisneda muu hulgas ühes järgmistest tehingutest:

a) omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine;

b) kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda;

c) teenuse osutamine vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel."

7 Direktiivi artiklis 73 on sätestatud:

„Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused."

8 Direktiivi IX jaotise „Maksuvabastused" 1. peatüki „Üldsätted" ainus artikkel 131 sätestab:

„Peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks ühenduse muude õigusaktide kohaldamist, ja liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi."

9 Käibemaksudirektiivi IX jaotise 2. peatüki pealkiri on „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides" ja see sisaldab artikleid 132–134.

10 Direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti g alusel vabastavad liikmesriigid käibemaksust järgmised tehingud:

„otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine ja kaubatarned, sealhulgas vanadekodus osutatavad teenused, avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonide poolt".

11 Nimetatud direktiivi artikli 133 esimese lõigu punktis a on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele artikli 132 lõike 1 punktides b, g, h, i, l, 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".

12 Käibemaksudirektiivi artikkel 134 näeb ette:

„Teenuste osutamisel või kaupade tarnel ei anta artikli 132 lõike 1 punktides b, g, h, i, l, m ja n sätestatud maksuvabastust järgmistel juhtudel:

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

b) selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksuga maksustatavate äriühingute tehingutega."

Luksemburgi õigus

13 12. veebruari 1979. aasta käibemaksuseaduse (loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus") on artikli 4 lõikes 1 sätestatud:

„Maksukohustuslane artikli 2 tähenduses on iga isik, kes teeb sõltumatult ja püsivalt tehinguid, mis kuuluvad ükskõik missuguse majandustegevuse alla, olenemata selle tegevuse eesmärkidest või tulemustest või kohast. […]."

14 Käibemaksuseaduse artiklis 5 on nähtud ette:

„Majandustegevus on iga tegevus, millega tegeletakse tulu saamise eesmärgil, eelkõige tootmis-, kaubandus- või teenuste osutamise tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus, kutsealane tegevus ning materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.“

15 Selle seaduse artikli 15 lõikes 1 on sätestatud:

„1. „Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne, ühendusesisene soetamine ega import.

See tehing võib seisneda immateriaalse vara võõrandamises, kohustuses mitte teha või taluda teatavat tegu või olukorda või osutada teenust seaduse alusel või ametiasutuse poolt või nimel tehtud korralduse alusel.

[…].“

16 Käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 punktis o on sätestatud:

„Käibemaksust on vabastatud niisuguses ulatuses ja sellistel tingimustel, mis määratakse kindlaks suurhertsogi määrusega:

[…]

o) otseselt sotsiaalkindlustuse, sotsiaalhoolekande või rahvatervisega seotud teenuste osutamine või kaubatarned selliste avalik-õiguslike üksuste, ühiste investeerimisfondide, avalike või avalikes huvides tegutsevate üksuste, hooldekodude, vanadekodude, gerontoloogia- või geriaatriaasutuste, ravi- või heategevusorganisatsioonide ning muude sarnaste eraõiguslike institutsioonide poolt, mida pädevad avalik-õiguslikud asutused on tunnustanud sotsiaalorganisatsioonidena;

[…]“.

17 Suurhertsogi 23. detsembri 1982. aasta määruse, millega kehtestatakse eestkostja määramise tingimused (règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle), artiklis 3 on sätestatud:

„Eestkostekohtunik võib eestkostjale määrata tasu, mille suuruse või arvutamismeetodi ta määrab kindlaks, võttes arvesse piiratud teovõimega isiku varalist seisundit.

See tasu seisneb kas kindlas summas, teatavas suhtosas piiratud teovõimega isiku sissetulekust või honoraris, mis määratakse kindlaks vastavalt täidetavatele ülesannetele.

[…].“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

18 EQ on alates 1994. aastast Luxembourgi (Luksemburg) advokatuuri liige. Alates 2004. aastast esindab ta täisealisi isikuid volitatud esindajana, hooldajana või eestkostjana.

19 Luksemburgi maksuhaldur määras 19. jaanuari 2018. aasta käibemaksuotsustega omal algatusel kindlaks 2014. ja 2015. aasta eest EQ poolt tasumisele kuuluva käibemaksu, lähtudes eeldusest, et tema esindamistegevus kujutab endast käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, ning jättis selle otsuse 4. juuni 2018. aasta vaideotsusega muutmata.

20 EQ esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule 4. juuni 2018. aasta otsuse tühistamise nõude, väites eelkõige, et tegevus, millega ta vaidlusalusel perioodil tegeles täisealiste isikute kaitse valdkonnas, ei ole majandustegevus, et see tegevus on igal juhul käibemaksust vabastatud riigisisese sätte alusel, millega võeti üle käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt g, ning et aastatel 2004–2013 tunnustas Luksemburgi maksuhaldur, et see tegevus ei ole käibemaksuga maksustatav, mistõttu selle maksustamine käibemaksuga aastatel 2014 ja 2015 kujutab endast õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumist.

21 Lisaks väidab EQ, et Luksemburgi maksuhalduri seisukoht on vastuolus ministère de la Justice'i (Luksemburgi justiitsministeerium) seisukohaga, kes vastutab täisealiste isikute kaitse ülesandeid täitvatele volitatud esindajatele tasu maksmise eest, kui neil isikutel ei ole piisavalt rahalisi vahendeid, ning kes möönab, et sel alusel saadud maksed ei ole käibemaksuga maksustatavad.

22 Luksemburgi maksuhaldur vaidleb nendele argumentidele vastu. Sellega seoses väidab ta esiteks, et EQ teenused, mida ta osutab täisealiste isikute kaitse valdkonnas, kujutavad endast majandustegevust, kuna EQ osutab neid teenuseid advokaadina oma kutsetegevuse raames ja saab sellelt arvestatavat tulu. Teiseks ei saa neid teenuseid käesoleva juhtumi asjaoludel käibemaksust vabastada riigisisese õigusnormi alusel, millega on üle võetud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt g, kuna selles sättes ette nähtud maksuvabastusele ei saa tugineda isik, kes tegutseb advokaadina ega vasta heategevaks organisatsiooniks olemise tingimusele.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et nende täisealiste isikute vajadusteks, kes on seaduse kohaselt piiratud teovõimega, st selliste isikute vajadusteks, kelle vaimsed võimed on haiguse, puude või seniilsuse tõttu kahjustatud, on ette nähtud erinevad kaitsekavad, sealhulgas hooldus- ja eestkostekavad, mis võimaldavad nõustada, kontrollida või isegi esindada neid isikuid tsiviiltehingute tegemisel ning annavad kolmandatele isikutele haldamis- ja esindusõiguse. Nende kaitsekavade kehtestamine võimaldab eestkostekohtunikul nimetada eriesindaja, oodates otsust, missugust kaitsekava tuleks rakendada, ning *ad hoc* esindaja, kui tegemist on huvide konflikti olukorraga. Praktikas valitakse hooldajad, eestkostjad, eriesindajad ja *ad hoc* esindajad eelkõige pereliikmete seast, aga ka teiste isikute seast, näiteks advokaatide hulgast.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib kõigepealt küsimuses, kas kõnealune tegevus on majandustegevus käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, millega tegeldakse tasu eest artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, et suurhertsogi 23. detsembri 1982. aasta määruse eestkostja määramise tingimuste kohta (reglement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle) artiklis 3 nimetatud tasu hõlmab selle tegevusega seotud rahalist vastusooritust.

25 Kuigi teenustel, mida EQ kõnealusel juhul osutab, on igast küljest majandustegevuse tunnused, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul siiski tekkinud küsimusi esiteks seoses Euroopa Kohtu selle hinnangu ulatusega (vt eelkõige 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 32), mille kohaselt on teenuste osutamine maksustatav üksnes juhul, kui teenuseosutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille raames tehakse vastastikuseid sooritusi. Nimelt on täisealiste isikute kaitse valdkonnas kolmnurkne suhe teenuseosutaja, teenuse saaja, st kaitstava täisealise isiku, ja kohtuorgani vahel, kes on andnud teenuseosutajale eestkosteülesande. Sellega seoses võib olla oluline ka asjaolu, et juhul, kui kaitstaval täisealisel isikul ei ole piisavalt rahalisi vahendeid, maksab teenuseosutajale tasu riik.

26 Teiseks, mis puudutab tasu suurust, siis kuigi Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et ei ole oluline, et majandustehing on tehtud omahinnast madalama hinnaga, näib sellest kohtupraktikast ühtlasi tulenevat, et tasu peab olema enne kindlaks määratud ja katma teenuseosutaja tegevuskulud (vt eelkõige 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.,

C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 38). Käesoleval juhul määrab teenuseosutaja tasu igal üksikjuhul kindlaks pädev kohus olenevalt teenuse saaja varalisest olukorrast, mistõttu tasu ei ole enne kindlaks määratud ega taga tingimata igas olukorras teenuseosutaja tegevuskulude katmist.

27 Seejärel küsimuses, kas kõnealune tegevus on käibemaksust vabastatud, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida esiteks seda, kas tegevus kuulub mõiste „hoolekan[ne] ja sotsiaalkindlustus[…]" alla käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses, ning teiseks, kas EQ võib kuuluda mõiste „asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioon" alla selle sätte tähenduses ning millises menetluses ja milline asutus peaks selle tunnustuse andma.

28 Lõpuks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas käsitletaval juhul on kohaldatav õiguspärase ootuse kaitse põhimõte. Ta toob selles kontekstis eelkõige esile, et kui Luksemburgi maksuhaldur teatab nii nagu käesoleval juhul maksukohustuslasele alles pärast kõnealuste tehingute tegemist, et ta kavatseb muuta oma varasemat seisukohta – mis oli nende tehingute suhtes käibemaksu kohaldamata jätmine –, on maksukohustuslane olukorras, kus tal ei olnud võimalik teenusesaajatelt käibemaksu arvestada. Nii peaks maksukohustuslane võtma riigi nõutavad käibemaksusummad omaenda vahenditest.

29 Neil asjaoludel otsustas tribunal d'arrondissement (Luksemburgi piirkondlik kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas mõistet „majandustegevus" [käibemaksudirektiivi] artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab ka teenuseid, mida osutatakse kolmepoolse suhte raames, kus nende osutamise on teenuseosutajale ülesandeks teinud üksus, kes ei ole teenusesaajaga sama isik, või nii, et need teenused jäävad selle mõiste alt välja?

2. Kas esimesele küsimusele antav vastus muutub olenevalt sellest, kas teenuseid osutatakse ülesande raames, mille on andnud sõltumatu kohtuorgan?

3. Kas esimesele küsimusele antav vastus muutub olenevalt sellest, kas teenuseosutajale makstakse tasu teenusesaaja vara arvelt, või tuleb seda maksta riigil, kelle üksus on teenuseosutajale sellise ülesande andnud?

4. Kas mõistet „majandustegevus" [käibemaksudirektiivi] artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab ka selliseid teenuseid, mille osutajale tasu maksmine ei ole seaduses ette nähtud kohustus, ning isegi kui tasu määratakse, […] oleneb selle summa hinnangust, mis antakse igal üksikjuhul eraldi, […] igal juhul sõltub see summa teenuste saaja varalisest seisundist ning […] tasu määratakse kas kindla summana, protsendina teenusesaaja sissetulekust või vastavalt osutatud teenustele – või tuleb seda tõlgendada nii, et need teenused jäävad selle mõiste alt välja?

5. Kas mõistet „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine ja kaubatarned", mida kasutatakse [käibemaksudirektiivi] artikli 132 lõike 1 punktis g, tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab teenuseid, mida osutatakse seadusega kehtestatud (piiratud teovõimega) täisealiste kaitsekava raames, mis allub sõltumatu kohtuorgani kontrollile – või tuleb seda tõlgendada nii, et need teenused jäävad selle mõiste alt välja?

6. Kas mõistet „heategevana tunnustatud organisatsioonid", mida kasutatakse [käibemaksudirektiivi] artikli 132 lõike 1 punktis g, tuleb sotsiaalorganisatsioonina tunnustamise aspektist tõlgendada nii, et on kehtestatud teatud nõuded teenuseosutaja ettevõtlusvormile või sellele, kas teenuseosutaja tegevuse eesmärk on altruistlik või tulunduslik, või piirab see artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisala üldisemalt muude kriteeriumide või tingimustega, või piisab selleks, et kõnealust organisatsiooni sotsiaalseks lugeda, pelgalt „hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud" teenuste osutamisest?

7. Kas mõistet „asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid“, mida kasutatakse [käibemaksudirektiivi] artikli 132 lõike 1 punktis g, tuleb tõlgendada nii, et see nõuab varem kindlaks määratud korra ja kriteeriumide kohaselt toimuvat tunnustamisprotsessi, või nii, et tunnustamine võib toimuda *ad hoc* ja igal üksikjuhtumil eraldi ning vajaduse korral teeb seda kohtuorgan?

8. Kas õiguspärase ootuse kaitse põhimõte, nagu Euroopa […] Kohtu praktikas on seda tõlgendatud, lubab käibemaksu kogumise eest vastutaval ametiasutusel nõuda käibemaksukohustuslaselt, et viimane tasuks käibemaksu majandustehingute pealt, mis on toimunud selle maksuhalduri maksuotsuse tegemise ajaks möödunud perioodil, ning pärast seda, kui maksuhaldur on enne seda perioodi pikemat aega aktsepteerinud kõnealuse maksukohustuslase käibedeklaratsioone, kus neid majandustehinguid maksustatavate tehingute hulgas nimetatud ei olnud? Kas selline käibemaksu kogumise eest vastutava ametiasutuse võimalus oleneb teatavatest tingimustest?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene kuni neljas küsimus

30 Esimese kuni neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et majandustegevus selle sätte tähenduses hõlmab teenuseid, mida osutatakse seaduse kohaselt piiratud teovõimega täisealistele isikutele, mille eesmärk on kaitsta neid isikuid tsiviiltehingute tegemisel, mille osutamise on teenuseosutajale ülesandeks teinud kohtuorgan seaduse alusel ja mille eest makstava tasu määrab kindlaks sama organ kindlas summas või vastavalt igal üksikjuhul antavale hinnangule, võttes arvesse eelkõige piiratud teovõimega isiku varalist seisundit, kusjuures tasu võib võtta enda kanda ka riik, kui isikul ei ole piisavalt rahalisi vahendeid.

31 Tuleb silmas pidada, et kuigi käibemaksudirektiiv määratleb käibemaksu laia kohaldamisala, on selle maksuga hõlmatud üksnes majanduslikku laadi tegevus (17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Sellega seoses on Euroopa Kohus täpsustanud, et tegevust võib pidada majandustegevuseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses üksnes siis, kui see vastab mõnele selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 nimetatud tehingutest (12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 21).

33 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt, mis käsitleb maksustatavaid tehinguid, maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb. Lisaks on selle direktiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt „maksukohustuslane“ iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 21).

34 Seega tuleb esiteks kindlaks teha, kas selline tegevus, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja mille eelotsusetaotluse esitanud kohus on kvalifitseerinud teenuste osutamiseks käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses, on tehtud tasu eest, nagu see säte nõuab.

35 Kuigi selle kontrolli peab lõppkokkuvõttes läbi viima eelotsusetaotluse esitanud kohus, on ikkagi Euroopa Kohtu ülesanne anda talle kõik liidu õiguse tõlgendamise juhised, mis võivad olla tarvilikud selle kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel (vt selle kohta 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punkt 27).

36 Sellega seoses nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et võimalus liigitada teenus tasuliseks tehinguks eeldab üksnes seda, et teenuse osutamise ja maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu vahel oleks otsene seos. Otsene seos on tuvastatud juhul, kui teenuseosutaja ja teenuse saaja vahel on selline õigussuhe, mille käigus tehakse vastastikku sooritusi, ja teenuseosutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 32).

37 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, et EQ sai tegelikult makseid talle ülesandeks antud haldamis- ja esindusvolituste täitmise raames.

38 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski esiteks, et nende teenuste osutamist ei teinud EQ-le ülesandeks mitte nende saajad, vaid pädev asutus õigusaktide alusel, mille eesmärk on kaitsta seaduse kohaselt piiratud teovõimega täisealisi isikuid tsiviiltehingute tegemisel.

39 Euroopa Kohus on aga juba selgitatud, et kui kõnealune tegevus seisneb seadusega üldistes huvides antud ja määratletud ülesannete täitmises, ei ole sel asjaolul tähtsust hindamisel, kas tegevus kujutab endast tasu eest teenuste osutamist (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 42). Nimelt näeb käibemaksudirektiivi artikli 25 punkt c sõnaselgelt ette, et teenuste osutamine võib seisneda teenuse osutamises vastavalt tellimusele, mis on esitatud ametivõimude poolt või nimel või seaduse alusel.

40 Teiseks, mis puudutab selles kontekstis asjaolu, et juhul, kui põhikohtuasjas vaidlusaluste teenuste saajatel ei ole piisavalt rahalisi vahendeid, võib riik nende teenuste eest tasu maksta, siis tuleb silmas pidada, et selleks, et teenust saaks pidada „tasu eest“ osutatud teenuseks käibemaksudirektiivi tähenduses, ei ole vaja, nagu tuleneb ka direktiivi artiklist 73, et tasu teenuse eest oleks saadud otse teenuse saajalt, vaid tasu võib olla saadud ka kolmandalt isikult (vt selle kohta 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 34).

41 Kolmandaks, mis puudutab viisi, kuidas on kindlaks määratud EQ osutatud teenuste eest makstav tasu, siis nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, nagu ka EQ ja Luksemburgi valitsuse kirjalikest vastustest Euroopa Kohtu selle kohta esitatud küsimustele – mille põhjendatust peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima –, et tasu määrab kindlaks pädev kohtuorgan sellise teenuseosutaja taotluse alusel, kes on kohustatud esitama sellele organile regulaarseid aruandeid oma tehingute kohta, kusjuures kohus võtab hinnangu andmisel igal üksikjuhul arvesse piiratud teovõimega isiku rahalist olukorda. Lisaks ilmneb, et üldjuhul koosneb see igakuisest kindlast summast, mida makstakse piiratud teovõimega isikuga seotud jooksva asjaajamise eest, ja vajaduse korral lisateenuste eest makstavast summast, mis määratakse põhimõtteliselt kindlaks tunnitasu alusel, kusjuures selliselt makstud tasu ei vasta igal juhul tingimata osutatud teenuse tegelikule väärtusele.

42 Selles kontekstis tuleb esiteks märkida, et asjaolu, et teenuste osutamise eest makstakse tasu kindlas summas, ei saa mõjutada otsest seost osutatud teenuste ja nende eest saadava tasu vahel (vt selle kohta 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 32).

43 Teiseks, asjaolu, et majandustehing tehakse omahinnast kõrgema või madalama hinnaga ja seega turuväärtusest kõrgema või madalama hinnaga, ei oma tähtsust tehingu liigitamisel tasuliste tehingute hulka, kuna see asjaolu ei saa mõjutada otsest seost osutatud või osutatavate teenuste ja saadud või saadava tasu vahel, mille summa on enne kindlaks määratud ja vastab kindlatele kriteeriumidele (vt selle kohta 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punktid 45 ja 46 ning seal viidatud kohtupraktika).

44 Lisaks ei takista eespool kirjeldatud viisil tasu kindlaksmääramine, mis toimub sedamööda, kuidas asjaomane teenuseosutaja tegutseb ja esitab pädevale kohtule vastavad arvestused, asumast seisukohale, et selliselt kindlaks määratud summa on käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis viidatud

kohtupraktika kohaselt enne kindlaks määratud ja vastab kindlatele kriteeriumidele, tingimusel et kindlaksmääramise viis on ettenähtav ja olemuselt selline, et tagab teenuseosutajale põhimõtteliselt teenuste eest maksete tegemise.

45 Eeltoodut arvestades ei ilmne seega, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu välja toodud asjaolud võimaldaksid kahelda selles, et põhikohtuasjas arutusel olevaid teenuseid osutati tasu eest käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses.

46 Sellegipoolest on teiseks oluline, et põhikohtuasjas käsitletavad teenused kuuluksid mõiste „majandustegevus“ alla käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses.

47 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teises lõigus on mõiste „majandustegevus“ määratletud kui tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et selle määratluse kohaselt on mõistega „majandustegevus“ hõlmatud lai kohaldamisala ja antud sellele mõistele objektiivne olemus selles tähenduses, et tegevust käsitatakse iseseisvana, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest. Seega liigitatakse tegevus üldiselt majandustegevuseks, kui see on püsivat laadi ja toimub tasu eest, mida tehingu tegija saab (17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb ühtlasi, et selleks, et teha kindlaks, kas teenuste osutamine toimus tasu eest selliselt, et seda tuleb pidada majandustegevuseks, tuleb analüüsida kogumis teenuste osutamise tingimusi (12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 29).

49 Sellega seoses võib, nagu osutas eelotsusetaotluse esitanud kohus, olla tähtsust teguril, kas hüvitise suurus on kindlaks määratud kriteeriumide põhjal, mis tagavad, et see on teenuseosutaja kulude katmiseks piisav (vt selle kohta 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika), nagu võib olla tähtsust üldiselt tulu suurusel ja muudel asjaoludel, näiteks klientide hulgal (vt selle kohta 12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 31).

50 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud faktilisi asjaolusid arvestades ilmneb, et EQ tegevus on kestev. Lisaks, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 45, näib samuti olevat selge, et EQ tegevus toimub tasu eest. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab siiski, et tal on selles osas kahtlus, et teenuseosutaja osutatavad teenused ei ole tingimata igas olukorras tasustatavad nii, et oleks tagatud teenuseosutaja tegevuskulude katmine.

51 Ent asjaolu, et iga teenus eraldi võetuna ei ole tasustatud sellega kaasnevatele kuludele vastaval tasemel, ei ole piisav tõendamaks, et tegevus tervikuna ei ole tasustatav vastavalt kriteeriumidele, mis tagavad teenuseosutaja tegevuskulude katmise.

52 Käesoleval juhul näib – ja seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, et põhikohtuasi erineb asjadest, mis olid aluseks 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsusele komisjon *vs*. Soome (C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 50) ning 12. mai 2016. aasta kohtuotsusele Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 33), milles järeldati, et tegemist ei olnud majandustegevusega eelkõige põhjusel, et teenuste saajate tasutavad maksed pidid katma vaid väikese osa teenuseosutajate näidatud tegevuskuludest.

53 Nimelt ei näi põhikohtuasjas miski viitavat sellele, et EQ tegevusest saadud tulu tase ei ole tema tegevuskuludega võrreldes piisav. Pealegi ei saa asjaomase tegevuse tulemused iseenesest olla määrava tähtsusega käesoleva kohtuotsuse punktis 48 viidatud analüüsis, kas kavandatav tegevus on majanduslikku laadi, kuna analüüs peab võtma arvesse kõiki tingimusi, milles tegevus läbi viidi (vt analoogia alusel 26. septembri 1996. aasta kohtuotsus Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 29).

54 Järelikult ei ilmne – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, et EQ tegevus ei ole majandustegevus.

55 Eeltoodut arvestades tuleb esimesele kuni neljandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et majandustegevus selle sätte tähenduses hõlmab teenuseid, mida osutatakse seaduse kohaselt piiratud teovõimega täisealistele isikutele, mille eesmärk on kaitsta neid isikuid tsiviiltehingute tegemisel, mille osutamise on teenuseosutajale ülesandeks teinud kohtuorgan seaduse alusel ja mille eest makstava tasu määrab kindlaks sama organ kindlas summas või vastavalt igal üksikjuhul antavale hinnangule, võttes arvesse eelkõige piiratud teovõimega isiku varalist seisundit, kusjuures tasu võib võtta enda kanda ka riik, kui isikul ei ole piisavalt rahalisi vahendeid, juhul kui neid teenuseid osutatakse tasu eest, kui teenuseosutaja saab neilt kestvat tulu ja kui selle tegevuse eest tervikuna saadava tasu suurus on kindlaks määratud vastavalt kriteeriumidele, mille eesmärk on tagada teenuseosutaja kantud tegevuskulude katmine.

Viies kuni seitsmes küsimus

56 Viienda kuni seitsmenda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et esiteks „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused“ on teenused, mida osutatakse seaduse kohaselt piiratud teovõimega täisealistele isikutele ja mille eesmärk on kaitsta neid isikuid tsiviiltehingute tegemisel, ning teiseks, kas selliseid teenuseid osutavat advokaati võib, arvestades tema majandustegevuse eesmärki käibemaksudirektiivi tähenduses, tunnustada heategeva organisatsioonina.

57 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades, et need maksuvabastused on erandid põhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne või teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Nende mõistete tõlgendamisel tuleb siiski järgida neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid, mis on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, ja tõlgendus peab olema kooskõlas maksuvabastuste eesmärkidega. Kitsa tõlgendamise nõue ei tähenda seega, et nimetatud artiklis 132 loetletud maksuvabastusi määratlevaid mõisteid peaks tõlgendama nii, et kaob nende toime (12. märtsi 2015. aasta kohtuotsus „go fair“ Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 17).

58 Nagu nähtub käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g sõnastusest, kohaldatakse selles sättes ette nähtud maksuvabastust teenustele ja kaubatarnetele, mis on esiteks „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud“ ja mida teiseks osutatakse „avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonide poolt“.

59 Mis puudutab esiteks tingimust, et teenuste osutamine peab olema otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud, siis seda tingimust tuleb tõlgendada koostoimes käibemaksudirektiivi artikli 134 punktiga a, milles on nõutud, et teenuste osutamine või kaupade tarne peab olema hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud tehingute teostamisel tingimata vajalik (8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 31).

60 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et põhikohtuasjas käsitletavaid teenuseid osutatakse erinevate kavade alusel, mis on Luksemburgi õiguses ette nähtud selleks, et toetada seaduse kohaselt piiratud teovõimega täisealisi isikuid tsiviiltehingute tegemisel, kusjuures

nende isikute seaduse kohaselt piiratud teovõime võib tuvastada nende vaimsete võimete vähenemise korral haiguse, puude või seniilsuse tagajärjel. Nende kavade kohaselt annab pädev kohus kolmandale isikule haldamisvolitused ja vajaduse korral esindusõiguse piiratud teovõimega isiku suhtes seoses tema tsiviiltehingute tegemise ja vara haldamisega. Vastavad volitused võib anda eelkõige piiratud teovõimega isiku pereliikmetele, sotsiaaltöötajatele, mittetulundusühingutele või advokaatidele.

61 Täpsemalt nähtub EQ ja Luksemburgi valitsuse kirjalikest vastustest Euroopa Kohtu sellekohastele küsimustele, et kui advokaat saab vastava volituse, peab ta üldjuhul osutama piiratud teovõimega isikule mitut teenust, mis on kokkuvõtlikult esitatud kohtujuristi ettepaneku punktides 52–57 ja mis hõlmavad ühtaegu nii tsiviiltehingute tegemisega seotud teenuseid piiratud teovõimega isiku igapäevaelu korraldamiseks ja tema vara haldamiseks kui ka õigusteenuseid.

62 Kuigi käibemaksudirektiiv ei sisalda artikli 132 lõike 1 punktis g kasutatud mõiste „hoolekanne ja sotsiaalkindlustus“ määratlust, on Euroopa Kohus juba selgitanud, et põhimõtteliselt on selle sätte tähenduses hoolekande ja sotsiaalkindlustusega otseselt seotud hooldusteenused ja toetatud elamise teenus, mida osutab ambulatoorse ravi asutus füüsilist või majanduslikku abi vajavatele isikutele (vt selle kohta 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 44).

63 Samuti tuleb sellistena käsitada teenuseid, mida osutatakse isikutele, kes vajavad abi oma vaimse seisundi tõttu, ja mille eesmärk on kaitsta neid tsiviiltehingute tegemisel, kui need isikud ise ei suuda seda teha, riskimata kahjustada enda rahalisi või muid huve, kuna just selle ohu tõttu on põhjendatud nende tunnistamine seaduse alusel piiratud teovõimega isikuteks.

64 Nimelt, nagu märkis sisuliselt ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 63 ja 64, kuna need teenused on mõeldud sellise ohu leevendamiseks, võimaldades nende isikute igapäevase elu konkreetse tegevuse, sealhulgas rahaasjade korraldamist vajaliku ettevaatusega, siis on need tingimata vajalikud nende isikute kaitsmiseks tegude eest, mis võivad neile kahju tekitada või isegi seada ohtu nende inimväärse elu.

65 Järelikult kuuluvad teenused, mida osutatakse seaduse kohaselt piiratud teovõimega täisealistele isikutele ja mille eesmärk on kaitsta neid tsiviiltehingute tegemisel, käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses mõiste „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused“ alla.

66 Seevastu olukorra kohta, kus selliseid teenuseid osutab teenuseosutaja, kes käesoleva kohtuotsuse punktis 60 nimetatud volituste raames tegeleb ka üldisemate õigusabi-, finants- või nõustamisteenustega või muu tegevusega, nagu see, mis võib olla seotud advokaadi, finantsnõustaja või kinnisvaramaakleri eripädevusega, tuleb täpsustada, et viimati nimetatud tegevusalade raames osutatud teenused ei kuulu põhimõtteliselt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse, isegi kui neid osutatakse seaduse kohaselt piiratud teovõimega isikule antava abi kontekstis. Arvestades, et seda maksuvabastust tuleb tõlgendada kitsalt, ei saa selliseid tehinguid pidada tingimata vajalikeks ega otseselt sotsiaalabiga seotuteks.

67 See järeldus kehtib ühtlasi neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise tagamiseks, mille spetsiifiline väljendus on käibemaksudirektiivi artikli 134 punkt b ja millega on eelkõige vastuolus, kui sarnaseid teenuseid, mis seega omavahel konkureerivad, käsitatakse käibemaksu seisukohalt erinevalt (vt selle kohta 4. mai 2017. aasta kohtuotsus Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punkt 35). Seda põhimõtet rikutaks juhul, kui teenuseosutajate puhul, kellele on antud sellised kaitsevolitused, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ja kes teevad mitte ainult seaduse kohaselt piiratud teovõimega isikute kaitsega seotud tehinguid, vaid ka tehinguid, mis on sarnased väljaspool neid volitusi tehtavate tehingutega, oleksid viimati nimetatud tehingud käibemaksust vabastatud ainuüksi põhjusel, et need tehti selliste volituste täitmise raames.

68 Teiseks, mis puudutab tingimust, mille kohaselt selleks, et teenuseid saaks maksust vabastada, peavad neid osutama avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid, siis on selge, et Luksemburgi advokatuuri liige EQ ei kuulu

„avalik-õigusliku organisatsiooni“ mõiste alla, mistõttu saaks seda maksuvabastust tema suhtes kohaldada üksnes siis, kui teda saaks pidada kuuluvaks mõiste „teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid“ alla käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses.

69 Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ei ole täpsustatud ei tingimusi ega korda, mille alusel tunnustada heategevana üksusi, mis ei ole avalik-õiguslikud. Seega tuleb põhimõtteliselt iga liikmesriigi riigisiseses õiguses kehtestada eeskirjad, mille alusel võib neid üksusi sellisena tunnustada, kusjuures liikmesriikidel on selles osas kaalutlusõigus (vt selle kohta 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punktid 32 ja 34).

70 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide tunnustamisel heategevana tuleb riigisisestel ametiasutustel kooskõlas liidu õigusega ja liikmesriigi kohtute järelevalve all arvesse võtta mitut tegurit. Nende tegurite hulka võivad kuuluda erinormide olemasolu – olgu need siis riiklikud või piirkondlikud, õigus- või haldusnormid või maksuõigus- või sotsiaalkindlustusnormid –, üldise huvi avaldumine asjaomase maksukohustuslase tegevuses, asjaolu, et teisi samal tegevusalal tegutsevaid maksukohustuslasi on juba sarnaselt tunnustatud, ning asjaolu, et kõnealuste teenuste hinna on suures osas tasunud haigekassa või muu sotsiaalkindlustusorganisatsioon, eelkõige juhul, kui eraõiguslikel ettevõtjatel on nende organisatsioonidega lepingulised suhted (8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 44).

71 Üksnes juhul, kui liikmesriik ei ole kinni pidanud oma kaalutlusõiguse piiridest, saab maksukohustuslane tugineda käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastusele, et vaielda vastu selle sättega vastuolus olevale riigisisesele õigusnormile. Sellisel juhul on liikmesriigi kohtu ülesanne kõiki asjasse puutuvaid tegureid arvesse võttes kindlaks teha, kas maksukohustuslast tuleb tunnustada heategeva organisatsioonina selle sätte tähenduses (vt selle kohta 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punktid 28 ja 32), nagu tõi esile ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 114–119.

72 Käesoleval juhul tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi arvestades esiteks rõhutada, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse kohaldamine ei sõltu mitte üksnes asjaomaste teenuste heategevusliku laadi tingimusest, vaid on lisaks piiratud teenustega, mida osutavad heategevana tunnustatud organisatsioonid, nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 58. Nende kahe nõude kehtestamisega oleks aga vastuolus, kui liikmesriikidel lubataks tunnustada kasumit taotlevaid eraõiguslikke üksusi heategevate organisatsioonidena pelgalt seetõttu, et need üksused osutavad ka sotsiaalteenuseid (vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Ordre des barreaux francophones et germanophone jt, C-543/14, EU:C:2016:605, punktid 61 ja 63).

73 Teiseks ei ole asjaolu, et asjaomane teenuseosutaja on füüsiline isik, kes tegutseb oma tegevusalal tulu saamise eesmärgil, käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g kohaselt heategevana tunnustamisel määrava tähtsusega. Nimelt on Euroopa Kohus juba selgitanud, et mõiste „heategevana tunnustatud organisatsioonid“ on põhimõtteliselt piisavalt lai, et hõlmata ka eraõiguslikke üksusi, kelle eesmärk on tulu saamine, sealhulgas ettevõtjat haldavaid füüsilisi isikuid, kuna ka nende puhul on tegemist individualiseeritud üksustega, kes täidavad konkreetset ülesannet (vt selle kohta 7. septembri 1999. aasta kohtuotsus Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, punktid 17 ja 18; 17. juuni 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-492/08, EU:C:2010:348, punktid 36 ja 37, ning 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 57).

74 Pealegi ei nähtu Euroopa Kohtule esitatud teabest, et Luksemburgi Suurhertsogiriik oleks kasutanud käibemaksudirektiivi artikli 133 esimese lõigu punktis a ette nähtud võimalust keelduda muu hulgas selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisest organisatsioonidele, mille eesmärk on süstemaatiliselt kasumit teenida, mistõttu ei saa liikmesriik selle eesmärgi võimalikku teenimist maksuvabastuse kohaldamist sooviva maksukohustuslase vastu kasutada.

75 Nimelt on maksukohustuse kohaldamata jätmise reegli selline piiramine üksnes võimalik ja liikmesriik, kes ei ole võtnud selleks vajalikke meetmeid, ei saa tugineda enda tegematajätmisele, et keelduda maksumaksjale andmast maksuvabastust, millele tal on käibemaksudirektiivi alusel õigus (vt selle kohta 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 60). Nimetatud piirangu kohaldamine sellisel juhul võiks pealegi minna vastuollu neutraalse maksustamise põhimõttega, kuna see tooks kaasa direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis g nimetatud teenuste erineva kohtlemise käibemaksuga maksustamisel olenevalt sellest, kas neid osutavatel üksustel on tulu saamise eesmärk või mitte (vt selle kohta 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 42).

76 Kolmandaks, kuigi teenuseosutaja tunnustamisel heategeva organisatsioonina ei ole teenuseosutaja valitud ärivorm tähtsusetu, kuna see ei tohi olla „heategeva organisatsioonina“ määratlemisega vastuolus, ei saa liikmesriigid sellest tunnustamisest ikkagi keelduda, kontrollimata hoolikalt üksikjuhtumi konkreetseid asjaolusid, et teha kindlaks, kas nende põhjal saab tuvastada, et teenuseosutaja hallatav ettevõte on heategev, mistõttu, kui heategev laad on tuvastatud ja kuivõrd teenuseosutaja osutab otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuseid, kuuluvad need käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

77 Mis puudutab konkreetselt asjaolu, et käesoleval juhul osutas kõnealuseid teenuseid advokatuuri kuuluv advokaat, siis tuleb toonitada, et Euroopa Kohus on tõepoolest asunud seisukohale, et võttes arvesse advokaatide tegevuse üldisi eesmärke ja seda, et nende võimalik heategevuslik tegevus ei ole püsiv, ei saa advokaatide kutseala tervikuna üldiselt pidada heategevuslikuks (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Ordre des barreaux francophones et germanophone jt, C-543/14, EU:C:2016:605, punkt 62).

78 Siiski ei tulene sellest kohtupraktikast, et maksukohustuslase puhul, kes teeb otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud tehinguid, võiks võimaluse, et teda tunnustatakse heategeva organisatsioonina, igal juhul ja juba ette välistada üksnes sel põhjusel, et ta kuulub käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis määratletud kutsekategooriasse, kontrollimata, kas ta haldab oma ettevõtet tingimustel, millest tulenevalt on põhjendatud tunnustamine heategeva organisatsioonina käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses. Selline lähenemine võib pealegi rikkuda neutraalse maksustamise põhimõtet, nagu märkis sisuliselt ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 90 ja 95.

79 Kuigi advokaatide kutsekategooriat üldiselt ei saa pidada heategevuslikuks, ei ole nimelt välistatud, et konkreetsel juhul on advokaadil, kes osutab otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuseid, püsiv heategevuslik kohustus ja ta erineb majandustegevuse heategeva laadi tuvastamisel arvesse võetavate tegurite poolest teistest füüsilistest või juriidilistest isikutest, kes osutavad selliseid teenuseid, üksnes asjaolu tõttu, et ta on advokatuuri liige.

80 Sellisel juhul on teenuseosutaja pelk advokaadistaatus puhtalt vormiline tegur, mis ei sea kahtluse alla tema majandustegevuse heategevat olemust.

81 Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne tema menetluses olevat vaidlust iseloomustavatest muudest olulistest asjaoludest lähtuvalt kontrollida, kas Luksemburgi Suurhertsogiriik on ületanud oma kaalutlusõiguse piire, kui ta jättis sätestamata võimaluse, et niisuguses olukorras olevat teenuseosutajat, nagu põhikohtuasja kaebaja, saab tema majandustegevuse eesmärki arvestades tunnustada heategeva organisatsioonina. Üksnes juhul, kui liikmesriik on neid piire ületanud, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus ise andma selle tunnustuse põhikohtuasjas käsitletavaks ajavahemikuks, jättes vajaduse korral kohaldamata riigisisesed materiaalõigus- või menetlusnormid, mis tunnustamist takistavad.

82 Eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks tuleb siiski täheldada, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, näivad Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku mõned andmed olevat teatud määral asjakohased, et teha kindlaks, kas põhikohtuasja kaebaja on tõendanud, et vaatamata advokaadistaatusele on ta oma majandustegevuse raames täitnud püsivat heategevat kohustust põhikohtuasjas käsitletaval ajavahemikul.

83 Esiteks võib sellega seoses arvesse võtta asjaolu, et asjaomane isik tegi oma tehinguid, millest vähemalt üks osa paistab olevat heategevuslik, Luksemburgi õiguses ette nähtud erinevate kaitsekavade alusel talle antud kaitsevolituste raames, mille on talle andnud kohtuorgan, kes kontrollib muu hulgas nende täitmist. Selline asjaolu näib viitavat mitte ainult sellele, et asjaomane teenuseosutaja on kohustatud tegema need tehingud vastavalt Luksemburgi õiguses selleks ette nähtud erinormidele, vaid ka sellele, et ta võib asuda tegutsema alles pärast seda, kui pädev kohtuorgan on teinud sõnaselge otsuse, et nimetada isikud, kes vastutavad hoolekande ja sotsiaalkindlustuse valdkonna teenuste osutamise eest.

84 Teiseks võib olla oluline ka asjaolu, et tehingute eest makstav tasu määratakse alati kindlaks selle kohtuorgani järelevalve all (vt selle kohta 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 38) ja et riik võib selle tasu võtta enda kanda, kui teenuse saajal ei ole piisavalt rahalisi vahendeid.

85 Samuti tuleb märkida, et Euroopa Kohus on juba sellise ühe osanikuga äriühingut juhtiva meditsiiniõe juhtumil, kes tugines käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastusele, asunud seisukohale, et liikmesriik võib põhimõtteliselt nõuda, ilma et ta ületaks talle selles kontekstis antud kaalutlusõigust, et sellise maksukohustuslase ravi- ja ravimikulud oleks vähemalt 2/3 juhtudest täielikult või suures osas hüvitanud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus, et seda teenuseosutajat saaks heategevana tunnustada (vt analoogia alusel 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punktid 10 ja 35–37).

86 Samuti ei takista miski asjaomasel liikmesriigil seada sellise tunnustamise tingimuseks, et teenuseosutaja teeb selleks teatavaid menetlustoiminguid, kuna sellised toimingud võimaldavad asjaomastel ametiasutustel kontrollida, kas teenuseosutaja on heategevuslik. Siiski näib, et mis puudutab liikmesriigi õigusnormi, millega võetakse üle käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastus, siis Luksemburgi õigus selliseid toiminguid ette ei näe, kuid seda peab siiski kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

87 Nende tingimuste kohaldamisel tuleb siiski järgida neutraalse maksustamise põhimõtet. Seega tuleb põhikohtuasjas kontrollida, kas teised maksukohustuslased, sealhulgas mittetulundusühingud, on juba saanud sarnase tunnustuse analoogsetel asjaoludel, nagu esinevad põhikohtuasja kaebaja olukorras – aspekt, mille suhtes kaebaja ja Luksemburgi valitsus asusid Euroopa Kohtu küsimustele antud kirjalikes vastustes lahknevatele seisukohtadele.

88 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb viiendale kuni seitsmendale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et esiteks on „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused“ teenused, mida osutatakse seaduse kohaselt piiratud teovõimega täisealistele isikutele ja mille eesmärk on kaitsta neid isikuid tsiviiltehingute tegemisel, ning et teiseks ei ole välistatud, et selliseid sotsiaalvaldkonna teenuseid osutavat advokaati võib, arvestades tema majandustegevuse eesmärki, nende teenuste piires tunnustada heategeva organisatsioonina, kusjuures selle tunnustuse andmise kohustus lasub kohtuorganil üksnes siis, kui asjaomane liikmesriik on tunnustuse andmisest keeldumisega ületanud oma kaalutlusõiguse piire selles küsimuses.

Kaheksas küsimus

89 Kaheksanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega on vastuolus see, kui maksuhaldur maksustab käibemaksuga teatavad möödunud ajavahemikul tehtud tehingud, olukorras, kus maksuhaldur on mitme aasta jooksul aktsepteerinud maksukohustuslase käibedeklaratsioone, kus samasuguseid tehinguid maksustatavate tehingute hulgas nimetatud ei olnud ja kus maksukohustuslasel on võimatu võlgnetavat käibemaksu tagasi saada isikutelt, kes nende tehingute eest tasusid.

90 Tuleb silmas pidada, et õiguspärase ootuse põhimõttele on õigus tugineda igaühel, kellele haldusasutus on konkreetseid kinnitusi andes tekitanud põhjendatud ootusi (5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, punkt 44).

91 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub, et Luksemburgi maksuhaldur oli nõustunud EQ poolt alates 2004. aastast tehtud tehingute maksustamata jätmisega, ent muutis seda praktikat EQ suhtes 19. jaanuari 2018. aasta maksuotsusega alates 2014. aastast tehtud tehingute osas, nõudes käibemaksu tasumist samasugustelt tehingutelt.

92 Ainuüksi asjaolu, et Luksemburgi maksuhaldur aktsepteeris – isegi mitme aasta vältel – EQ esitatud käibedeklaratsioone, mis ei sisaldanud põhikohtuasjas arutusel olevate tehingutega seotud summasid, ei tähenda aga maksuhalduri antud konkreetset kinnitust sellele, et neile tehingutele käibemaksu ei kohaldata, ning seega ei saa see tekitada maksukohustuslasele õiguspärast ootust, et asjaomased tehingud ei ole maksustatavad.

93 Lisaks, mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu viidatud olukorda, kus teenuseosutaja osutas teenuseid, nõudmata sisse tema poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu, ja kus tal ei ole võimalik teenuste eest tasunud isikutelt tagasi saada käibemaksu, mida maksuhaldur hiljem nõudma hakkas, siis tuleb juhul, kui see leiab kinnitust, asuda seisukohale, et teenuseosutaja poolt sel alusel saadud tasud sisaldavad juba tasumisele kuuluvat käibemaksu, mistõttu käibemaksuga maksustamine on kooskõlas käibemaksudirektiivi aluspõhimõttega, mis seisneb selles, et käibemaksusüsteemi eesmärk on maksustada üksnes lõpptarbijat (vt selle kohta 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punktid 34, 42 ja 43).

94 Neid kaalutlusi arvestades tuleb kaheksandale küsimusele vastata, et õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega ei ole vastuolus see, kui maksuhaldur maksustab käibemaksuga teatavad möödunud ajavahemikul tehtud tehingud, olukorras, kus maksuhaldur on mitme aasta jooksul aktsepteerinud maksukohustuslase käibedeklaratsioone, kus samasuguseid tehinguid maksustatavate tehingute hulgas nimetatud ei olnud ja kus maksukohustuslasel on võimatu võlgnetavat käibemaksu tagasi saada isikutelt, kes nende tehingute eest tasusid, kuna loetakse, et saadud tasud sisaldavad juba seda käibemaksu.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et majandustegevus selle sätte tähenduses hõlmab teenuseid, mida osutatakse seaduse kohaselt piiratud teovõimega täisealistele isikutele, mille eesmärk on kaitsta neid isikuid tsiviiltehingute tegemisel, mille**

osutamise on teenuseosutajale ülesandeks teinud kohtuorgan seaduse alusel ja mille eest makstava tasu määrab kindlaks sama organ kindlas summas või vastavalt igal üksikjuhul antavale hinnangule, võttes arvesse eelkõige piiratud teovõimega isiku varalist seisundit, kusjuures tasu võib võtta enda kanda ka riik, kui isikul ei ole piisavalt rahalisi vahendeid, juhul kui neid teenuseid osutatakse tasu eest, kui teenuseosutaja saab neilt kestvat tulu ja kui selle tegevuse eest tervikuna saadava tasu suurus on kindlaks määratud vastavalt kriteeriumidele, mille eesmärk on tagada teenuseosutaja kantud tegevuskulude katmine.

2. **Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et esiteks on „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused“ teenused, mida osutatakse seaduse kohaselt piiratud teovõimega täisealistele isikutele ja mille eesmärk on kaitsta neid isikuid tsiviiltehingute tegemisel, ning et teiseks ei ole välistatud, et selliseid sotsiaalvaldkonna teenuseid osutavat advokaati võib, arvestades tema majandustegevuse eesmärki, nende teenuste piires tunnustada heategeva organisatsioonina, kusjuures selle tunnustuse andmise kohustus lasub kohtuorganil üksnes siis, kui asjaomane liikmesriik on tunnustuse andmisest keeldumisega ületanud oma kaalutlusõiguse piire selles küsimuses.**

3. **Õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega ei ole vastuolus see, kui maksuhaldur maksustab käibemaksuga teatavad möödunud ajavahemikul tehtud tehingud, olukorras, kus maksuhaldur on mitme aasta jooksul aktsepteerinud maksukohustuslase käibedeklaratsioone, kus samasuguseid tehinguid maksustatavate tehingute hulgas nimetatud ei olnud ja kus maksukohustuslasel on võimatu võlgnetavat käibemaksu tagasi saada isikutelt, kes nende tehingute eest tasusid, kuna loetakse, et saadud tasud sisaldavad juba seda käibemaksu.**

Allkirjad