Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
GIOVANNI PITRUZZELLA
esitatud 14. jaanuaril 2021 [1]

Kohtuasi C-846/19

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

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud tribunal d'arrondissement (piirkondlik kohus, Luksemburg))

Eelotsusetaotlus – Maksualaste õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Mõisted „majandustegevus" ning „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine" – Mõiste „heategevana tunnustatud organisatsioonid" – Täisealiste isikute esindamise volitused – Käibemaksuga maksustamine

1. Kas käibemaksuga maksustatakse teenuseid, mida osutab advokaat piiratud teovõimega täisealiste kaitsekava raames?

2. Kas need teenused on samastatavad „otseselt hoolekandega seotud teenustega"?

3. Kas ja missugustes piirides võib kutseala registrisse kantud kutseala esindajat tunnustada „heategeva organisatsioonina"?

4. Niisugused on peamised küsimused, mis on viinud praeguse kohtuasjani vaidluses, mille pooled on EQ ning Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Luksemburgi lõivude, riigivara ja käibemaksu amet; edaspidi „maksuhaldur").

5. Euroopa Kohtul palutakse sisuliselt võtta seisukoht eespool nimetatud ning direktiivi 2006/112/EÜ [2] (edaspidi „käibemaksudirektiiv") artikli 132 lõike 1 punktis g kasutatud mõistete laiendamise kohta ning küsimuses, missugused on liikmesriikide kaalutlusõiguse piirid, kui nad soovivad kehtestada peale direktiivis sätestatud tingimuste veel täiendavaid tingimusi.

1 Algkeel: itaalia.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

6. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis c on nähtud ette:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

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

7. Käibemaksudirektiivi 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."

8. Käibemaksudirektiivi artiklis 131 on sätestatud:

„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."

Käibemaksudirektiivi IX jaotise 2. peatüki pealkiri on „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides". See peatükk hõlmab artikleid 132–134.

9. Selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti g järgi vabastavad liikmesriigid käibemaksust järgmised tehingud:

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

B. Luksemburgi õigus

10. 12. veebruari 1979. aasta käibemaksuseaduse (loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée; edaspidi „käibemaksuseadus") artikli 4 lõike 1 faktiliste asjaolude suhtes kohaldatavas redaktsioonis on sätestatud:

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

11. Käibemaksuseaduse artiklis 5 on nähtud ette:

„Majandustegevus on iga tegevus, millega tegeletakse tulu teenimise eesmärgil, eelkõige tootmis-, kaubandus- või teenuste osutamise tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandustegevus, vaba elukutse esindaja tegevus ning tegevus, milles kasutatakse korraga nii materiaalseid kui ka immateriaalseid varasid kestva tulu saamise eesmärgil."

12. Käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 punktis o on sätestatud:

„1. 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;

[…]".

13. Muudetud käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 rakendamise tingimused on kindlaks määratud suurhertsogi 23. detsembri 1981. aasta määrusega (edaspidi „suurhertsogi määrus"), mille artikkel 3 on järgmine:

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

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

II. Faktilised asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14. EQ on Luksemburgi advokatuuri advokaat alates 1994. aastast ning alates 2004. aastast tegutseb ta piiratud teovõimega täisealiste kaitsekavadel põhinevate volituste alusel peamiselt hooldaja ja eestkostjana.

15. Kuni 2013. aastani oli maksuhaldur seisukohal, et seda tegevust käibemaksuga ei maksustata.

16. Kahe 19. jaanuari 2018. aasta maksuotsusega, mis puudutasid 2014. ja 2015. aastat, nõudis maksuhaldur EQ-lt käibemaksu piiratud teovõimega täisealiste esindamise tegevuse eest nendel aastatel. Seda tehes otsustas maksuhaldur seda esindustegevust esimest korda käibemaksuga maksustada.

17. Maksuhaldur jättis 4. juuni 2018. aasta otsusega rahuldamata vaide, mille EQ nende kahe maksuotsuse peale esitas.

18. EQ esitas seejärel eelotsusetaotluse esitanud kohtule, tribunal d'arrondissement (piirkondlik kohus, Luksemburg) kaebuse, milles palus 4. juuni 2018. aasta otsuse tühistada.

19. EQ leiab, et kõnesolevad teenused ei kujuta endast majandustegevust, mida maksustatakse käibemaksuga, sest need täidavad heategevat otstarvet.

20. Tema arvates on see tegevus käibemaksust vabastatud vastavalt riigisisesele õigusnormile, millega on võetud üle käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt g, st vastavalt Luksemburgi käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 punktile o, millega on nähtud ette, et käibemaksust on vabastatud otseselt sotsiaalkindlustuse ja -hoolekandega seotud teenused, mida osutavad üksused, mida pädevad avalik-õiguslikud asutused on tunnustanud sotsiaalüksustena.

21. Ta väidab, et aastatel 2004–2013 ei maksustatud seda tegevust käibemaksuga ning seega kujutab selle maksustamine käibemaksuga 2014. ja 2015. aasta eest endast õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumist.

22. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et Luksemburgi õiguses on nähtud ette mitmesuguseid piiratud teovõimega täisealiste kaitsekavasid. Nende kaitsekavade kehtestamise tulemusena võib eestkostekohtunik nimetada spetsiaalse esindaja, oodates otsust, missugune kaitsekava tuleks kehtestada, ning *ad hoc* esindaja huvide konflikti korral.

23. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekib eelkõige küsimus, kas kaitsetegevus tasu eest piiratud teovõimega täisealiste eestkoste raames kujutab endast majandustegevust käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.

24. Mis puudutab tasu suurust, siis Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et sellel, et majandustehing tehakse omahinnast madalama hinnaga, ei ole tähtsust, kuid tasu tuleb siiski kindlaks määrata varem ja nii, et see on tegevuskulude katmiseks piisav.[3] Siinsetel asjaoludel määrab tasu igal üksikjuhtumil kindlaks pädev kohus ning alati teenuse saaja varalist seisundit arvesse võttes ning seega ei määrata tasu kindlaks varem ja see ei taga tingimata kõikides olukordades, et teenuste osutaja kulud kaetakse.

25. Lisaks tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas piiratud teovõimega täisealiste kaitse tegevuse võib käibemaksust vabastada ning seega kas see tegevus kujutab endast käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g nimetatud „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamist ja kaubatarnet“ ning kas advokaat, kes sellega tegeleb, võib kuuluda mõistesse „asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioon“, mida on kasutatud samas punktis. EQ on selles küsimuses võtnud seisukoha, mille puhul on võetud arvesse tegevuse laadi, olenemata teenuste osutaja õiguslikust seisundist, samas kui maksuhaldur leiab, et arvesse tuleb võtta õiguslikku seisundit ja – ilma et ta seda sõnaselgelt ütleks – jätta maksuvabastuse kohaldamisalast välja teenuseosutajad, kes tegutsevad tulu teenimise eesmärgil.

26. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib selgitusi ka mõiste „tunnustamine“ kohta, mis puudutab tunnustamist sotsiaalorganisatsioonina. Kuigi käibemaksudirektiivis on ainult nimetatud tunnustamist „*asjaomases liikmesriigis*“, ei ole selles täpsustatud tunnustamismenetlust ja organit, mis on volitatud seda tegema. Käsitletava juhtumi faktilised asjaolud tõstatavad muu hulgas küsimuse, kas asjaomaseks asutuseks võib olla kohtuorgan ja kas tunnustamine võib toimuda igal üksikjuhtumil eraldi.

27. Lõpuks tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas käsitletaval juhul on kohaldatav õiguspärase ootuse kaitse põhimõte. Ta märgib, et käibemaks ei ole maks, mida peab tasuma käibemaksukohustuslane, vaid lõpptarbija. Kui ametiasutus, kelle ülesanne on käibemaksu sissenõudmine, teatab – nagu käsitletaval juhul – maksukohustuslasele pärast asjaomaste tehingute tegemist, et ta kavatseb muuta oma varasemat seisukohta, mille kohaselt ei maksustatud neid tehinguid käibemaksuga, on maksukohustuslane olukorras, kus ta ei saanud kanda käibemaksu nende teenuste saajale arvele, kuid peab selle siiski tasuma riigile. Maksukohustuslane on seega kohustatud tasuma summad, mille riik käibemaksuna sisse nõuab, omaenese vahendite arvelt, millega rikutakse neutraalse maksustamise põhimõtet.

3 Vt 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 38).

28. Selles olukorras otsustas tribunal d'arrondissement (piirkondlik kohus, Luksemburg) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas mõistet „majandustegevus" direktiivi 2006/112/EÜ 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" direktiivi 2006/112/EÜ 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, a) oleneb selle summa hinnangust, mis antakse igal üksikjuhul eraldi, b) igal juhul sõltub see summa teenuste saaja varalisest seisundist ning c) 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 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, 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 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, 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 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, 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 Liidu 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?"

III. Õiguslik analüüs

29. Eelotsuse küsimustega püütakse sisuliselt kindlaks teha, kas advokaadi tegevust piiratud teovõimega täisealiste esindaja, hooldaja ja eestkostjana maksustatakse käibemaksuga või on see käibemaksust vabastatud.

30. Vastavalt komisjoni ettepanekule võib need kaheksa eelotsuse küsimust jaotada kolme rühma:

A) esimesed neli puudutavad mõistet „majandustegevus“, eelkõige küsimust, kas eespool nimetatud tegevused kuuluvad mõistesse „majandustegevus“ käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses koostoimes artikli 2 lõike 1 punktiga c;

B) viies kuni seitsmes küsimus käsitlevad käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g sätestatud käibemaksuvabastuse kohaldamisala, eelkõige küsimust, kas niisugused tegevused on „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamisena“ käibemaksust vabastatud ning kas nendega tegelevat advokaati võib pidada „asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsiooniks“ selle punkti tähenduses;

C) viimase eelotsuse küsimusega püütakse selgitada välja, kas õiguspärase ootuse kaitse põhimõte välistab selle, et niisuguseid tegevusi maksustatakse käibemaksuga, kui minevikus nõustus maksuhaldur pika aja vältel, et seda tegevust ei maksustata käibemaksuga.

31. Käesolevas ettepanekus on Euroopa Kohtu palvel keskendutud viiendale kuni seitsmendale eelotsuse küsimusele, mis on rühmitatud punkti B alla ning mis puudutavad otseselt sotsiaalhoolekande ja -kindlustusega seotud teenuste käibemaksust vabastamise ulatust. Enne tuleb seega välja selgitada, kas need teenused on majandustehingud käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 nimetatud kriteeriumidest lähtudes – mis on rühma A rühmitatud küsimuste teema.

32. Kõigepealt märgin, et tähelepanu, mida tuleb käsitletavatele küsimustele pöörata, ületab käesoleva kohtuasja piirid, sest Euroopa Kohtule on praegu esitatud veel teine samalaadne eelotsusetaotlus, mille on esitanud Verwaltungsgerichtshof (halduskohus, Austria) samas valdkonnas ning mis sisaldab ainult ühte eelotsuse küsimust, mis kattub suuresti rühma B küsimustega.[4]

33. Ka kohtuasjas C-1/20 on kaebuse esitaja advokaat, kelle kohus määrab sageli piiratud teovõimega täisealiste esindajaks. Maksuamet leidis, et tulu tegevustest, millega advokaat esindajana tegeles, maksustatakse käibemaksuga. Kaebuse esitaja esitas kaebuse Bundesfinanzgerichtile (Austria föderaalne maksukohus), kes jättis selle rahuldamata põhjendusel, et advokaatide kutsekategooriat ei saa pidada organisatsiooniks, mida võib tunnustada sotsiaalorganisatsioonina.

34. Austria kohtu esitatud eelotsusetaotluse lugemisel ilmneb siiski terve rida asjaolusid, mis võivad aidata vastata ka siinses kohtuasjas arutatavatele eelotsuse küsimustele.

35. Konkreetselt on käesoleva ettepanekuga seoses asjasse puutuv asjaolu, et „Saksa Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) tegi Saksa tsiviilseadustiku (Bürgerliches Gesetzbuch, BGB) §-s 1896 viidatud professionaalse hooldaja tegevuse kohta järelduse, et professionaalne hooldaja saab tugineda direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkti g kohasele maksuvabastusele, kui tegemist ei ole teenustega, mille eest makstakse hooldajana tegutsevale advokaadile tasu hooldamise

4 Eelotsusetaotlus, mille esitas Verwaltungsgerichtshof (halduskohus, Austria) 3. jaanuaril 2020, B *vs.* Finanzamt Wien (C-1/20).

raames osutatud advokaaditeenuse eest (Saksa Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 25. aprilli 2013. aasta otsus V R 7/11). Viidatud kohtuotsusele tuginedes nägi Saksa seadusandja kõnealuste teenuste puhul Saksa käibemaksuseaduse § 4 punkti 16 alapunktiga k ette eraldi sätte käibemaksust vabastamise kohta". [5]

36. Et vastata rühma B rühmitatud eelotsuse küsimustele, tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g nõutud, et selles sättes ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamiseks oleksid korraga täidetud kaks tingimust: asjaomaste teenuste osutamine peab olema „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud" ning need peavad olema osutatud „avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonide poolt". [6]

37. Seepärast tuleb kontrollida, kas advokaadi tegevused piiratud teovõimega täisealise esindaja, hooldaja ja advokaadina kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamisalasse, ning seega, kas need tegevused on „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud" ning kas nendega tegelenud advokaati saab pidada „asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsiooniks".

38. Konkreetselt tuleb kontrollida, kas Luksemburgi valitsuse tõlgendus, mille kohaselt tuleb nimetatud tegevustega tegelev advokaat jätta käibemaksuvabastuse kohaldamisalast välja, on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g grammatilise, süstemaatilise ja teleoloogilise tõlgendusega, [7] ning teiseks, kas liikmesriikidel on kaalutlusruum, et näha niisugune väljaarvamine ette tõlgendamise teel.

39. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt „[tuleb] käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid […] tõlgendada kitsalt", [8] sest need maksuvabastused kujutavad endast erandit üldpõhimõttest, et käibemaks tuleb sisse nõuda igalt teenuste osutamiselt, mida maksukohustuslane tegi tasu eest.

40. Sellise kitsendava tõlgendusega liikmesriigi poolt direktiivi ülevõtmise hetkel ei tohi siiski minna nii kaugele, et maksuvabastuste regulatsiooni elluviimine muudetakse liiga keerukaks kuni selleni välja, et nende autonoomselt mõistelt võetakse igasugune sisu.

41. Seepärast on vaja lähtuda selle õigusnormi mõttest.

42. Käibemaksudirektiivi eesmärk on ühtlustada riigisisesed õigusaktid, et kehtestada ühine käibemaksusüsteem ja seega ühtne maksubaas.

43. Käibemaksudirektiivis kasutatud mõistete tõlgendamine peab seepärast olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning järgima ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid. Vältida tuleb artiklis 132 sätestatud maksuvabastusi määratlevate mõistete tõlgendamist nii, et kaob nende toime. [9]

5 Kohtuasi C-1/20, eelotsusetaotlus, punkt 41. Kirjalikes vastustes Euroopa Kohtu küsimustele, eelkõige vastuses küsimusele nr 3, kinnitab EQ, et Belgias ei maksustata käibemaksuga piiratud teovõimega täisealiste ajutisteks eestkostjateks määratud advokaatide tasu, mida nad selle tegevuse eest saavad, samas kui nende muudest teenustest advokaatidena saadavat tulu maksustatakse.

6 Vt 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 30), 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 21) ning 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kingscrest Associates e Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 34).

7 Vt 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 Vt viimasena 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 28).

9 Vt 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 28) ja 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 22). Vt selle kohta – ikka seoses sama sätte tõlgendusega – 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika). Euroopa Kohus kinnitab, et kuigi tõlgendus peab olema kitsendav, ei tähenda see seda, et maksuvabastusi määratlevaid termineid peaks tõlgendama nii, et nende toime kaob ja see muudab osutatud maksuvabastuste kohaldamise praktikas peaaegu võimatuks.

44. Soodsama maksualase kohtlemisega käibemaksu valdkonnas juhul, kui tegemist on üldise huvi teenuste osutamisega sotsiaalvaldkonnas, soovitakse vähendada nende teenuste hinda ning muuta need kättesaadavamaks isikutele, kes neid teenuseid kasutavad.[10]

45. Kohtuasja materjalidest – vähemalt kaebaja argumentidest – näib ilmnevat, et ka Luksemburgi justiitsministeerium on arvamusel, et sotsiaalhoolekandeteenused tuleb käibemaksust vabastada – isegi kui neid osutavad advokaadid –, et mitte suurendada kulusid ühiskonnale.[11]

a) Tingimus, mille kohaselt peab teenuste osutamine olema „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud"

46. Mõiste „otseselt seotud" ei eelda seega – lähtudes sotsiaalhoolekande loogikast, mis annab sellele mõistele oma eesmärkide tõttu suuna – eriti kitsast tõlgendust, seda ka sellepärast, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud käibemaksuvabastuse puhul kehtib veel üks tingimus, et asjaomased teenused on sotsiaalhoolekande ja sotsiaalkindlustusega seoses „tingimata vajalikud" selle direktiivi artikli 134 punkti a tähenduses.[12]

47. Et mõisteid „hoolekanne" ja „sotsiaalkindlustus" ei ole käibemaksudirektiivis määratletud, on Euroopa Kohtu praktikas mitu korda leitud, et sotsiaalset laadi on mõned tegevused, mis on seotud ise mitte toime tulevate täisealiste isikute hooldamise, abistamise ja kaitsega.

48. Kohtuotsuses Kügler[13] kinnitas Euroopa Kohus, et üld- ja koduhooldusteenused, mida osutab ambulatoorseid hooldusteenuseid pakkuv asutus füüsilist abi ja majapidamisabi vajavatele isikutele, kujutavad endast otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuseid kuuenda direktiivi[14] artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses.

49. Ka kohtuotsuses Zimmerman[15] ei olnud poolte vahel vaidlust selles, et koduhooldusteenuseid, mida osutab diplomeeritud meditsiiniõde, võib pidada „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud" teenusteks kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti g tähenduses.

50. Seejärel tuleb tõdeda, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g on sõnaselgelt mainitud vanadekodude osutatavaid teenuseid hoolekande ja sotsiaalkindlustusega otseselt seotud teenuste osutamise ja kaubatarnete hulgas, mis kuuluvad seepärast selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse. Seda asjaolu rõhutas Euroopa Kohus kohtuotsuses Les Jardins de Jouvence[16].

51. Kohtuasja materjalidest ilmneb, et seadusliku esindaja määramiseks on vaja, et täisealine isik ei suudaks ise oma huvide eest seista, sest tal on psüühiline haigus või vaimupuue, seniilsus või muu teovõimetust põhjustav tegur.

52. Hinnates, kas tegevus, millega tegeleb seaduslik esindaja, on sotsiaalset laadi ja kas see on seega otseselt seotud sotsiaalhoolekandega, tuleb arvesse võtta eelkõige selle tegevuse konkreetset sisu. Seejuures on palju abi poolte kirjalikest vastustest Euroopa Kohtu küsimustele selle argumendi kohta.

10 Vt 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 29), 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 41) ning 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 30).

11 Vt eelotsusetaotluse lk 3, põhikohtuasja kaebaja argumentide kirjeldus.

12 Vt 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 31).

13 Vt 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 61).

14 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv"). Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati käibemaksudirektiiviga alates 1. jaanuarist 2007.

15 Vt 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 24).

16 Vt 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 42).

53. Põhikohtuasja kaebaja arvates kujutab enamik teenuseid, mida osutavad piiratud teovõimega täisealiste esindajateks, hooldajateks ja eestkostjateks määratud advokaadid, endast järgmist: 1) külaskäik abistatavate juurde koju, et veenduda, et nendega on kõik hästi, ja saada teada, missugused on nende vajadused; 2) suhtlemine perekonna, sotsiaaltöötajate, hoolduspersonaliga; 3) elukoha valik; 4) pensionide ja sotsiaaltoetuste väljavõtmine; 5) abistamine kodus; 6) arvete tasumine, ravikulude hüvitamise saavutamine, tuludeklaratsioonid, raha üleandmine igapäevasteks kulutusteks.

54. On näha, et esindaja osutab ka õiguslikku laadi teenuseid, kuigi selle tegevusega ei pea tegelema ainult advokaadid: läbirääkimised üürilepingu üle, selle allkirjastamine või lõpetamine, vallas- ja kinnisvara müük, täisealise abistamine ja esindamine seoses pärandiga. Samuti on õige, et Luksemburgi riigisisese õiguse kohaselt võib esindajateks, hooldajateks ja eestkostjateks määrata ka teenuste saaja lähisugulasi või asutusi, kelle ülesanne on vaimse või füüsilise puudega isikute kaitse.

55. Lõpuks võivad need volitused hõlmata teenuseid, mis kuuluvad advokaatide ainupädevusse, näiteks piiratud teovõimega isiku esindamine õigusvaidlustes, kuid seda liiki teenuseid on arvuliselt vähem.

56. Luksemburgi valitsuse vastus selles küsimuses on niisugune, et Luksemburgi advokatuurilt saadud vastuste põhjal on advokaatidel selles valdkonnas palju tegevusi ning need ei seisne ainult igapäevases esindamises, vaid „ühe osa advokaadi tegevustest võib kvalifitseerida „sotsiaalseks“: suhtlemine sotsiaaltöötajate, arstide, pankade, perekonnaga. Näiteks peavad advokaadid tihti tegelema hooldekodudesse paigutamisega, nõudma välja rahalisi toetusi ja juhtima kolimist“. [17]

57. Tundub, et poolte vastused Euroopa Kohtu küsimustele nende tegevuste konkreetse sisu kohta, millega seaduslik esindaja tegeleb, ei lahkne seega sisuliselt: advokaadid tegelevad piiratud teovõimega isiku huvides paljude tegevustega ning ühe osa nendest võib kvalifitseerida „sotsiaalseks“, ka eespool nimetatud tähenduses „otseselt hoolekandega seotud“.

58. Poolte esitatud faktilises teabes esinevad lahknevused tegevuste määra ja osakaalu osas: kaebaja sõnul on „sotsiaalset“ laadi tegevused teiste tegevuste suhtes ülekaalus, Luksemburgi valitsuse sõnul moodustavad need „ühe osa“ paljudest tegevustest.

59. Et teha kindlaks, kas need esindustegevused on sotsiaalset laadi, tuleb arvesse võtta ka mõnda tegurit, mis on nähtud ette üksikasjalikes sätetes (käsitletaval juhul suurhertsogi määruses): a) nende ülesannete kulu jääb juhul, kui täisealisel isikul ei ole piisavalt rahalisi vahendeid, riigi kanda; b) tasu teenuste eest, mille peab määrama kindlaks kohus, tuleb eelkõige teovõimetu isiku sissetuleku ja varade arvelt; c) esindaja määramist arutab kohus; d) makstav tasu on sageli kindlasummaline ja harva osutatud teenustega proportsionaalne.

60. Nagu ilmneb kohtuasja materjalidest, näivad need asjaolud käsitletaval juhul tõesti esinevat.

61. Seepärast võib poolte – sealhulgas avalik-õiguslik pool, keda esindab Luksemburgi valitsus – kinnituste kokkulangevuste põhjal asuda seisukohale, et üht osa tegevustest, millega tegeleb advokaat, kes on piiratud teovõimega täisealise esindaja, hooldaja või eestkostja, võib pidada „otseselt hoolekandega seotuks“, sest see on seotud teovõimetu isiku eest hoolitsemise ja tema isiklike eluliste valikutega ning on lisaks „tingimata vajalik“ selleks, et seaduslik esindaja, hooldaja ja eestkostja saaks teha oma sotsiaalhoolekandetoiminguid, sest see on vajalik, et tagada teenuste saajale tema vaimseid

17 Luksemburgi valitsuse kirjalik vastus, punkt 16.

või füüsilisi puudeid arvestades inimväärsed elutingimused.[18] Tegemist on tegevustega, mis on vaimse või füüsilise puudega isikute hoolduse-, abi- ja kaitsevajaduse väljendus, sest muidu nad toime ei tuleks. Eelkõige võib mõelda valikule, kas paigutada asjaomane isik tema vajadustega sobivasse hooldekodusse või abistada teda kodus.

62. Nagu nõustus ka Luksemburgi valitsus, võib mõistet „hoolekanne" kirjeldada ka kui abi, mis võimaldab füüsilisel isikul mittetoimetulekuhetkedel väärikalt elada.[19]

63. Vara haldamine võib olla (vähemalt mõnel juhul) tegevus, mis aitab tagada teenuse saaja väärika elu ja päästa teda sellest, et ta teeb käsutustoiminguid, mis teda kahjustavad.

64. Teiseks satub inimväärikas elu kahtlemata ohtu juhul, kui igapäevaelu konkreetseid toiminguid, sh rahalisi ei hallata vajaliku ettevaatusega.

65. Mis puudutab teist tegevuste kategooriat, millega tegeleb advokaat, kes on piiratud teovõimega täisealise esindaja, hooldaja või eestkostja, siis kuuluvad sellesse ainult advokaadi elukutsega seotud tegevused; need on osa esindajaks, hooldajaks või eestkostjaks oleva advokaadi tegevustest.

66. Välistan, et niisuguseid tegevusi, millega advokaat, kes on esindaja, hooldaja või eestkostja, selle kutseala esindajana tegeleb, võiks pidada tegevusteks, mis on otseselt seotud sotsiaalhoolekandega ning maksust vabastatud teenuste osutamiseks tingimata vajalikud. Tegemist on nimelt kutsetegevusega, millega tegelevad ainult advokaadid, kes tegutsevad pigem vaba elukutse esindajana kui täidavad esindaja, hooldaja või eestkostja ülesandeid.

67. Hindamaks, kas maksuvabastus on mõeldav advokaadi puhul, kes tegeleb kindlalt niisuguste tegevustega, mille eesmärk on sotsiaalhoolekanne, nagu eespool kirjeldatud tegevused, on tarvis kontrollida, kas täidetud on käibemaksudirektiivis ette nähtud teine tingimus (asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioon). Minu arvates on nende kahe tingimuse vahel tihe seos selles mõttes, et sotsiaalhoolekande laadiga tegevuste märkimisväärne ülekaal võib anda neid teenuseid osutavale isikule sama kvalifikatsiooni, muutes tema tegevuse tegevuseks, mis toimub püsivalt sotsiaalvaldkonnas ja mis tuleks seega selleks ka tunnistada.

68. Nagu näeme, on minu arvates nii, et kui advokaat täidab ülekaalukalt sotsiaalset laadi ülesandeid (mis on otseselt sotsiaalhoolekandega seotud), mis erinevad otseselt õiguslikest, võib tema suhtes sotsiaalset laadi teenustele viidates kohaldada maksuvabastust. Seda ei saa iseenesest välistada ainuüksi seepärast, et tegemist on advokaadiga.

b) Tingimus, et advokaat peab olema asjaomases liikmesriigis sotsiaalorganisatsioonina tunnustatud

69. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ei ole täpsustatud ei tingimusi ega korda, mille alusel tunnustada sotsiaalorganisatsioonidena üksusi, mis ei ole avalik-õiguslikud.

70. Seega tuleb põhimõtteliselt iga liikmesriigi riigisiseses õiguses kehtestada sätted, mille alusel võib neid üksusi sellisena tunnustada.[20]

18 Vt 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 54).

19 Luksemburgi valitsuse kirjalik vastus, punkt 14.

20 Vt 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 43), 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 32) ning 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

71. Konkreetselt annab käibemaksudirektiivi artikkel 132 liikmesriikidele õiguse teha selle artikli lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele, nõudes, et selleks peab olema täidetud üks või mitu samas artiklis sätestatud tingimust. Neid valikulisi tingimusi võivad liikmesriigid selle maksuvabastuse andmisel kohaldada omal äranägemisel ja täiendavatena. [21]

72. Sellest tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt g annab liikmesriikidele õiguse kaaluda, kas tunnustada sotsiaalorganisatsioonidena teatud organisatsioone, mis ei ole avalik-õiguslikud. [22]

73. Tuleb siiski meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 131 lõige 1 piirab liikmesriikide kaalutlusõiguse ulatust, sest selles on täpsustatud, et liikmesriigid võivad kehtestada lisaks direktiivis ette nähtud tingimustele täiendavaid tingimusi, et „tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi".

74. Liikmesriikide kaalutlusruum maksuvabastuse saamise tingimuste kindlaksmääramisel ei tohi siiski olla nii suur, et moonutatakse direktiivis loetletud maksuvabastuste sisu määratlust.

75. Väljend „tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine" peab minu arvates võimaldama liikmesriikidel kehtestada riigisiseseid õigusnorme, mis ei või muuta maksuvabastuste kohaldamist ettevõtjate suhtes ülemäära keerukaks ega piirata ka kontrolli viise.

76. Nii nagu eesmärk „ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi" ei saa ilmselgelt identifitseerida ainult subjektiivseid väljaarvamisi, mis ei ole seotud tegevuste konkreetse laadiga.

77. Lähtudes üldpõhimõtetest, tuleb igal juhul asuda seisukohale, et liikmesriigid peavad oma kaalutlusõigust kasutama vastavalt liidu õigusele. [23]

78. Kui maksukohustuslane vaidlustab selle, et teda tunnustati või ei tunnustatud sotsiaalorganisatsioonina käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses, peavad liikmesriigi kohtud hindama, kas pädevad ametiasutused järgisid selle õigusnormiga antud kaalutlusõiguse piire, kohaldades liidu õiguse põhimõtteid, sh eelkõige võrdse kohtlemise põhimõtet, mis käibemaksu alal avaldub konkreetselt neutraalse maksustamise põhimõttes. [24]

79. Käsitletaval juhul ei ole Luksemburgi valitsus EQd seoses tegevustega, millega ta esindaja, hooldaja ja eestkostjana tegeleb, sotsiaalorganisatsioonina tunnustanud, leides – nagu mulle näib –, et takistuseks on tema advokaadistaatus.

80. Euroopa Kohus on eelnevates kohtuotsustes juba välistanud, et advokaatide kutsekategooriat võiks pidada põhimõtteliselt sotsiaalorganisatsiooniks. Euroopa Kohtu sõnul ei või liikmesriik kohaldada vähendatud käibemaksumäära tulunduslike eraõiguslike üksuste osutatavatele teenustele üksnes nende teenuste laadi hindamise põhjal, võtmata arvesse eeskätt kõnealuste üksuste taotletavaid eesmärke tervikuna ja nende sotsiaalabialase tegevuse püsivat laadi; võttes arvesse advokaatide tegevuse üldisi eesmärke ja seda, et nende tegelik sotsiaaltegevus ei ole püsiv, leidis Euroopa Kohus, et advokaatide ja prokuröride kutsekategooriat ei saa üldjuhul pidada sotsiaalorganisatsiooniks. [25]

21 Vt 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 33) ning 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Vt 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Vt 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punktid 54 ja 57) ning 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punktid 51 ja 52).

24 Vt 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 56) ning 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punktid 52 ja 54).

25 Vt 17. juuni 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-492/08, EU:C:2010:348, punktid 45 ja 46).

81. Samast arutluskäigust lähtudes otsustas Euroopa Kohus, et seega ei ole käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g alusel käibemaksust vabastatud advokaaditeenused, mida osutatakse riikliku tasuta õigusabi süsteemi raames. [26]

82. Niisugusel kohtuasjal nagu see siin näib siiski olevat üks eripära, mille tõttu võib asuda seisukohale, et käibemaksuvabastuse kohaldamine ei ole *a priori* välistatud.

83. Nagu võib ilmneda seoses eespool kirjeldatud teenustega, mida osutab advokaat piiratud teovõimega täisealise esindaja, hooldaja või eestkostja rollis, siis näib, et vähemalt üks osa nendest on kindlasti sotsiaalset laadi ja neid võib seega pidada teenusteks, mis on otseselt mõistega „hoolekanne" seotud teenused, nagu eespool täpsustatud.

84. Neid ei osuta nimelt ainult advokaadid ning seega väljuvad need osutaja puhul advokaadi staatuse raamest.

85. Selles küsimuses tuleb minu arvates kontrollida veel mõnda tingimust, et käibemaksuvabastust saaks pidada kokkusobivaks niisuguse olukorraga nagu käsitletavas kohtuasjas: kas piiratud teovõimega isiku esindaja, hooldaja või eestkostja ülesandeid täitva isiku võib kvalifitseerida advokaadiks; mil määral ja kui püsivalt täidab maksuvabastust taotlev isik sotsiaalhoolekandeülesandeid, ka selleks, et tuvastada liikmesriigi kaalutlusõiguse piiride järgimine täiendavate tingimuste kehtestamisel lisaks nendele tingimustele, mis on nähtud ette direktiivis maksuvabastuse tegemiseks.

86. Selle, kas kõik need tingimused on täidetud, peab konkreetselt tuvastama liikmesriigi kohus, kuid Euroopa Kohus on kohustatud andma tema käsutusse kriteeriumid, et tuvastada see kooskõlas liidu õigusega.

87. Kuigi tingimust, et osutatavad teenused on otseselt seotud sotsiaalhoolekandega, võib pidada täidetuks, ei piisa sellest, et pidada täidetuks ka teist, tunnustamistingimust, milles on sõnaselgelt nõutud, et neid teenuseid osutav isik oleks tunnustatud „heategeva organisatsioonina". [27]

88. Nii tuleb minu arvates tõlgendada Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt „[oleks l]iidu seadusandja tahtega anda võimalus vähendatud käibemaksumäära kohaldamiseks üksnes selliste organisatsioonide poolt osutatavatele teenustele, mis vastavad nimetatud kahele tingimusele, […] vastuolus see, kui liikmesriik võiks tulunduslikke eraõiguslikke üksusi määratleda organisatsioonina kõnealuse punkti 15 tähenduses üksnes seetõttu, et need üksused osutavad ka heategevuslikke teenuseid". [28]

89. Minu arvates on siiski õige ka vastupidine: liidu seadusandja tahtele töötataks vastu ka siis, kui liikmesriik keeldub kvalifitseerima „heategevaks" eraõiguslikke üksusi, kelle eesmärk on küll (piiratud ulatuses) kasu saada, kuid kes osutavad sotsiaalteenuseid viisil, mis näitab, et nad on püsivalt sotsiaalhoolekandesse kaasatud.

90. Ma ei usu nimelt, et eespool viidatud Euroopa Kohtu praktikat saaks tõlgendada nii, et see välistab *a priori* käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse tegemise võimaluse isiku puhul, kes osutab peamiselt otseselt sotsiaalhoolekandega seotud teenuseid, näidates sellega, et ta on püsivalt sotsiaalhoolekandesse kaasatud, ning see maksuvabastuse tegemine välistatakse ainuüksi seetõttu, et ta on kantud advokatuuri nimekirja.

26 Vt 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, punkt 65).

27 Vt 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 30), 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 21) ning 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 34).

28 Vt 17. juuni 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-492/08, EU:C:2010:348, punkt 44).

91. Seda esiteks proportsionaalsuse põhimõtte tõttu, mis on üks liidu õiguse üldpõhimõtteid. Euroopa Kohus on mitu korda meenutanud, et kuuenda direktiivi täitmiseks võetavad rakendusmeetmed peavad olema selles sätestatud eesmärkide saavutamiseks sobivad ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik. [29]

92. See, kui maksuvabastust ei tehta isikule ainuüksi sellepärast, et ta on kantud advokatuuri nimekirja, võib aga rikkuda liidu õigusnormi tasakaalu „välistuskavatsusega", mis on sellele direktiivile võõras.

93. Maksuvabastuse kohaldamise üle otsustamisel tuleb lähtuda pigem isiku tegevusest kui tema staatusest.

94. Teiseks tuleb arvesse võtta ka neutraalse maksustamise põhimõtte kohaldamist. Asjaolu, et maksukohustuslane on advokaat, ei tohiks tuua kaasa tema teistsugust maksualast kohtlemist võrreldes sisuliselt samu teenuseid osutavate isikutega, kellele tehakse maksuvabastus, kui tegemist on isikute või ühingutega, kes osutavad samasuguseid teenuseid ja keda on tunnustatud sotsiaalorganisatsioonina. [30]

95. Niisugune lähenemine tähendaks keskendumist asjaomase maksukohustuslase nimele ning võiks niisiis olla vastuolus sellega, et majandusliku ja kaubandusliku tegelikkuse arvessevõtmine on käibemaksu kohaldamisel põhikriteerium. See võib olla problemaatiline ka neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes, mis ei luba samasuguseid majandustehinguid – mis seega omavahel konkureerivad – käsitada käibemaksuga seoses erinevalt.

96. Kolmandaks võib märkida, et advokaat tegeleb kõnesolevate tegevustega mitte niivõrd oma kutseala tõttu, vaid seepärast, et kohus määras ta piiratud teovõimega täisealise esindajaks, hooldajaks või eestkostjaks. Kohtuorgan annab selleks määratud isikule seaduses ette nähtud konkreetse ülesande piiratud teovõimega täisealiste isikute suhtes – ülesanne, mis annab õiguse ja paneb kohustuse piiratud teovõimega täisealist esindada ning tegelda tegevustega, mis on seejuures vajalikud. Seepärast tekib mul küsimus, kas Luksemburgi õiguses ette nähtud esindaja, hooldaja ja eestkostja figuuri võib mõista „heategevana tunnustatud organisatsioonina" seetõttu, et sellel seaduses määratletud figuuril on eriline sotsiaalne väärtus. Niisugusel juhul tuleneb esindaja, hooldaja ja eestkostja ametikoha sotsiaalorganisatsioonina tunnustamine otse riigisisesest seadusest, samas kui kohtu määramismeetmes nimetatakse teda vaid isikuna, kellele antakse ametiülesanne.

97. Lõpuks ei tundu mulle täiesti veenev Luksemburgi valitsuse ja komisjoni väide, et asjaolu, et kasu saamise eesmärk on advokaadi elukutsele omane, kujutab endast asjaolu, mis ei võimalda teda sotsiaalorganisatsioonina tunnistada.

98. Termin „organisatsioon" on põhimõtteliselt piisavalt lai, et hõlmata ka eraõiguslikke üksusi, kelle eesmärk on (piiratud ulatuses) kasu saamine: asjaolu, et EQ tegeleb mõne tegevusega oma tegevustest niisugusel eesmärgil, ei välista sugugi, et ta võib kuuluda kategooriasse „teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid" käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses. [31]

99. Seda minu arvates tingimusel, et kasu saamise eesmärk on piiratud järgmiste kaalutlustega.

100. Kõigepealt tuleb märkida, et tasu advokaadi teenuse eest võib maksta riik, kui piiratud teovõimega täisealisel ei ole piisavalt rahalisi vahendeid.

29 Vt 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 25) ja 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Madalmaad (C-508/10, EU:C:2012:243, punkt 75).

30 Vt 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 49).

31 Vt 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 39) ning 12. märtsi 2015. aasta kohtuotsus „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

101. Seda tasu – mis määratakse kindlaks suurhertsogi määruse alusel, nagu juba eespool mainitud – ei määrata kunagi kindlaks ette ning see ei ole kunagi automaatne, sest see sõltub kohtu hinnangust, ning kuna advokaadi kulude ja teenuste vahel ei tehta vahet, võib juhtuda, et see ei kata kulusid täielikult. [32]

102. Selle asjaolu võib juba viidatud kohtupraktika kohaselt [33] arvata tegurite hulka, mida võetakse arvesse selle kindlaksmääramisel, kas kõnesolev üksus on sotsiaalorganisatsioon, ning see näitab, et sotsiaalset laadi tegevusega tegeldakse – ehkki küll tasu eest – nii, et lähtutakse loogikast, mis erineb turuloogikast.

103. Euroopa Kohus on juba täpsustanud, et muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide tunnustamisel sotsiaalorganisatsioonina tuleb riigisisestel ametiasutustel kooskõlas liidu õigusega ja liikmesriigi kohtute järelevalve all arvesse võtta mitut tegurit: erinormide olemasolu; üldise huvi avaldumine asjaomase maksukohustuslase tegevuses; asjaolu, et teistele sama tegevusalaga tegelevatele maksukohustuslastele tehakse samalaadne maksuvabastus; asjaolu, et kõnealuste teenuste hinna on suures osas tasunud riik. [34]

104. Käsitletaval juhul näib mulle, et mõned iseloomulikud tunnused, mida Euroopa Kohus on nimetanud seoses teatava üksuse sotsiaalorganisatsioonina tunnustamisega, on võimalik vähemalt osaliselt välja selgitada: maksukohustuslase tegevustest vähemalt mõned on tegevused avalikes huvides; asjaolu, et teised maksukohustuslased, kes tegelevad samade tegevustega, saavad maksuvabastust; [35] asjaolu, et vähemalt ühe osa sotsiaalhoolekandeteenuste kulusid kannab riik või igatahes – nagu käsitletaval juhul – määratakse need kindlaks kohtu korraldusel ja hindamise tulemusena. Selle, kas põhikohtuasjas on need nõuded tõesti täidetud, peab loomulikult tuvastama liikmesriigi kohus, kusjuures tuleb siiski täpsustada, et tegemist on iseloomulike tunnustega, mille samaaegset esinemist ei saa pidada sotsiaalorganisatsioonina tunnustamisel vajalikuks.

105. Just seepärast, et käesolevas kohtuasjas käsitletav olukord ei saa ilma pikema jututa olla tüüpiline olukord, mis annab õiguse maksuvabastusele, on tegelik tunnus, mis iseloomustab isiku olukorda küsimuses, kas teda saab lugeda „heategevaks organisatsiooniks“, minu arvates – nagu ilmneb kaudselt eespool viidatud kohtupraktikast – tema püsiv kaasatus sotsiaalhoolekandetegevusse.

106. See asjaolu on kergesti tuvastatav, kui isiku tegevusala või tegevuse ainus eesmärk on sotsiaalset ja abistavat laadi, ning seda on raskem tuvastada (kuid ei saa välistada), kui isik tegeleb mitmekesisemate tegevustega, nagu teatava kutseala esindaja ja konkreetselt advokaat.

107. Arvan, et kuna käsitletaval juhul ei saa sotsiaalorganisatsioonina tunnustamise võimalust *a priori* välistada ainuüksi kuulumise tõttu teatavasse kutseühingusse, võiks kriteerium, millest riigisisene asutus selle tunnustamise üle otsustamisel lähtub, olla seotud sotsiaalset laadi tegevuste mahu ülekaaluga muude tegevuste suhtes, millega küll tegeldakse õiguspäraselt.

108. Advokaati nagu iga teisegi konkreetse kutseala esindajat, kes tegeleb ülekaalukalt tegevustega, mida võib pidada „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamiseks“, võib minu arvates tunnustada „heategeva organisatsioonina“ ka juhul, kui ta tegeleb vähesel määral puhtalt õiguslikku laadi tegevusega, isegi kui see viimane ei ole seotud sotsiaalteenustega.

32 Vt EQ vastused Euroopa Kohtu küsimustele, eelkõige vastus küsimusele nr 1.

33 Vt 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Vt 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 44), 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 35) ning 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Selle nõude kohta on põhikohtuasja kaebaja ja Luksemburgi valitsus esitanud lahknevad väited oma vastustes Euroopa Kohtu kirjalikele küsimustele. Selle, kas see tõesti eksisteerib, peab seega tuvastama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

109. Niisugusel juhul peab kutseala esindaja hoolitsema selle eest, et tal on eraldi raamatupidamine, mis võimaldab teha seoses käibemaksuga maksustamisega vahet (ülekaalukate) otseselt sotsiaalhoolekandega seotud tegevuste (mis on käibemaksust vabastatud) ja muude (marginaalsete) tegevuste vahel, mille suhtes kohaldatakse käibemaksu. [36]

110. Eelneva põhjal peab selle, kas mitte tunnustades EQd sotsiaalorganisatsioonina, järgisid riigisisesed ametiasutused neile käibemaksudirektiivi artikliga 132 antud kaalutlusõiguse piire, kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus, võttes arvesse kõiki asjakohaseid tegureid ja eelkõige mainitud tegureid.

c) Liikmesriigi kohtu tunnustamisvõimalus

111. Mõned lõppkaalutlused seoses tunnustamismenetlusega: Luksemburgi valitsus ja, nii palju kui mina aru saan, ka komisjon väidavad, et Luksemburgi süsteemis ei saa kohus maksukohustuslast sotsiaalorganisatsioonina tunnustada, ka mitte juhul, kui on tuvastatud, et sellega, et Luksemburgi riik ei ole näinud oma riigisiseses õiguses ette tunnustamisvõimalust teatava konkreetse maksukohustuslase puhul, on ta ületanud oma kaalutlusõigust.

112. Kuigi kõnesoleva käibemaksudirektiivi artikliga 131 on liikmesriikidele jäetud ulatuslik kaalutlusruum niisuguse organisatsioonina tunnustamisel, on Euroopa Kohus sõnaselgelt leidnud – just seoses kuuenda direktiivi tõlgendamisega –, et ei „saa tugineda asjaolule, et see (direktiiv) on üldist laadi või et liikmesriikidele sellega jäetud kaalutlusruum […] on ulatuslik, et eitada nende sätete igasugust mõju, millele kohtus saab nende eset arvestades tugineda nii, et sellest on kasu, hoolimata sellest, et direktiivi ei ole tervikuna üle võetud“. [37]

113. Selle tingimuse peab eelkõige kehtestama riik, kuid Euroopa Kohus ise on selgitanud, et liikmesriik, kes on jätnud direktiivis ette nähtud ülevõtmismeetmed võtmata, „ei saa tugineda omaenese tegematajätmisele, et keelduda tegemast maksukohustuslasele maksuvabastust, mida viimane võib kuuenda direktiivi alusel õiguspäraselt nõuda“. [38] Kuigi nende tingimuste esinemise, mis peavad olema kõnesolevaks tunnustamiseks täidetud, võib tuvastada muul viisil, kohustavad liidu õiguskorda kuuluvad põhimõtted ja eelkõige direktiivide kasuliku mõju põhimõte mitte välistama, et asjaomased isikud võivad kasutada kõnesolevas direktiivis sätestatud õigust.

114. Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt [39] võib kõigil juhtudel, mil direktiivi sätted tunduvad sisu poolest olevat tingimusteta ja piisavalt täpsed, rakendusmeetmete tähtaegse võtmata jätmise korral nendele sätetele tugineda mis tahes riigisisese sätte vastu, mis on direktiiviga vastuolus, või juhul kui need sätted määratlevad õigusi, millele eraõiguslikel isikutel on võimalus riigi suhtes tugineda.

115. Kohtuotsuses Kügler selgitas Euroopa Kohus, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g on piisavalt täpselt ja tingimusteta näidatud tegevused, mille suhtes maksuvabastust kohaldatakse, ning seega on see otseselt kohaldatav õigusnorm. [40]

36 Osalise maksuvabastuse kohta, st ainult mõne, mitte kõikide tegevuste maksust vabastamise kohta vt hiljutine (selles mõttes, et teistsugust laadi teenuste osutamine ei mõjuta maksuvabastuse laadi) 20. novembri 2019. aasta kohtuotsus Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punktid 42 ja 43) ning 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 54).

37 Vt 19. jaanuari 1982. aasta kohtuotsus Becker (C-8/81, EKL lk 53, punkt 29).

38 Vt 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 60) ja 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 32).

39 Vt 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Vt 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 53).

116. Seda, kui õigusaktides ei ole nende üksuste sotsiaalorganisatsioonina tunnustamist eraldi ette nähtud, ei saa pidada iseenesest millekski, mis võib kahjustada selle sätte otsest kohaldamist, vaid tuleb vastupidi kindlaks teha, ega asjaomase liikmesriigi õiguskord ei võimalda muudel viisidel ikkagi jõuda selle üksuse sotsiaalorganisatsioonina tunnustamiseni mingis vormis, kas või faktiliselt.

117. Piirides, milles liikmesriigid järgivad neile käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga g antud kaalutlusõiguse piire, ei saa eraõiguslikud isikud sellele sättele tuginedes saavutada sotsiaalorganisatsioonina tunnustamist asjaomase liikmesriigi suhtes.

118. Vahetu õigusmõju, mille Euroopa Kohus kõnesoleval maksuvabastusel leiab olevat,[41] viib mind siiski järeldusele, et kui Luksemburgi riik on ületanud oma kaalutlusõiguse piire sellega, et ta ei ole näinud sel konkreetsel juhtumil sotsiaalorganisatsioonina tunnustamist ette, võib eelotsusetaotluse esitanud kohus vajaduse korral seda isikut sellena ise tunnustada.

119. Sellest vaatevinklist tuleb märkida, et kui eraõiguslik isik palub end tunnustada sotsiaalorganisatsioonina, peavad liikmesriigi kohtud hindama, kas pädevad asutused järgisid neid piire, kohaldades liidu õiguses ette nähtud põhimõtteid, ning „[tegema] kõiki asjasse puutuvaid tegureid arvesse võttes kindlaks […], kas maksukohustuslane on heategevana tunnustatud organisatsioon selle sätte tähenduses“.[42]

120. Siin välja pakutud lahendus ei laienda maksuvabastust võrreldes direktiivis ette nähtuga, vaid muudab ainult võimalikuks selle maksuvabastuse tegemise isikutele, kellel on selleks direktiivi alusel õigus.

IV. Ettepanek

121. Eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata tribunal d'arrondissement (piirkondlik kohus, Luksemburg) viiendale, kuuendale ja seitsmendale eelotsuse küsimusele, mis on koondatud rühma B, järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et sellega võivad olla arvatud otseselt sotsiaalhoolekande ja -kindlustusega seotud teenuste osutamise hulka teenused, mida osutatakse seadusega kehtestatud piiratud teovõimega täisealiste kaitsekava raames, mida kontrollib sõltumatu kohus; et sotsiaalorganisatsioonina võib kvalifitseerida advokaadi, kes tegutseb piiratud teovõimega täisealiste kaitsekava raames, tingimusel et see isik on püsivalt sotsiaalhoolekandetegevusse kaasatud selles mõttes, et sotsiaalset laadi tegevused on teiste tegevuste suhtes märkimisväärses ülekaalus; selleks tunnustamiseks ei ole tarvis tunnustamismenetlust, mis põhineb varem kindlaks määratud menetlusel ja kriteeriumidel, vaid seda võib teha igal üksikjuhul eraldi ja vajaduse korral võib seda teha kohus, juhul kui sellega, et seda ei ole teinud riigisisene seadusandja või haldusasutused, on ületatud direktiiviga liikmesriikidele antud kaalutlusõiguse piire.

2. Selleks peab liikmesriigi kohus tegema kindlaks, kas EQ esindaja, hooldaja ja eestkostja tegevused on otseselt sotsiaalhoolekandega seotud, ning selgitama osutatavate teenuste sisu arvestades välja, kas EQd võib täisealiste esindaja, hooldaja ja eestkostja teenuste osutamisel tunnustada sotsiaalorganisatsioonina, kui asjaoluga, et teda ei ole sellena tunnustanud riigisisene seadusandja ja liikmesriigi ametiasutused, on ületatud direktiiviga liikmesriikidele antud kaalutlusõiguse piire.

41 Vt 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punktid 52–61).

42 Vt 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).