



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

11. mai 2023*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 132 lõike 1 punkt g – Otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine asjaomases liikmesriigis sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustatud organisatsioonide poolt – Teenuste osutamine mittemaksukohustuslasele muus liikmesriigis kui see, kus on teenuse osutaja tegevuskoht – Teenuste laadi ja organisatsiooni sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustamise tingimuse hindamine – Asjakohase riigisisese õiguse kindlaksmääramine – Mõiste „asjaomane liikmesriik“

Kohtuasjas C-620/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) 27. septembri 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. oktoobril 2021, menetluses

MOMTRADE RUSE OOD

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president M. L. Arastey Sahún (ettekandja) ning kohtunikud F. Biltgen ja J. Passer,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: S. Petkov,
- Euroopa Komisjon, esindajad: D. Drambozova ja J. Jokubauskaitė,

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

olles 1. detsembri 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11)) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikli 132 lõike 1 punkti g tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud MOMTRADE RUSE OOD (edaspidi „Momtrade“) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Varna osakonna juhataja; edaspidi „Direktor“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksu tasumise kohta tehtud maksuotsust.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

- 3 Käibemaksudirektiivi artikkel 45 sätestab:
„Mittemaksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohaks on teenuse osutaja ettevõtte asukoht. Juhul, kui neid teenuseid osutatakse teenuse osutaja püsivast tegevuskohast, mis asub mujal kui tema ettevõtte asukohas, on nende teenuste osutamise kohaks nimetatud püsiva tegevuskoha koht. Sellise ettevõtte asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on teenuste osutamise kohaks teenuse osutaja alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.“
- 4 Selle direktiivi IX jaotis käsitleb käibemaksuvabastusi.
- 5 Nimetatud IX jaotise 1. peatüki „Üldsätted“ 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.“
- 6 Sama IX jaotise 2. peatükk „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“ sisaldab artikleid 132–134.
- 7 Selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis g on sätestatud:
„Liikmesriigid vabastavad 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[, otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine ja kaubatarned, sealhulgas vanadekodus osutatavad teenused, avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste organisatsioonide poolt, kes on asjaomases liikmesriigis tunnustatud sotsiaalset laadi organisatsioonina] [täpsustatud sõnastus]“.

8 Direktiivi artikkel 133 on sõnastatud järgmiselt:

„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;
- b) neid organisatsioone juhivad ja haldavad rangelt vabatahtlikul alusel isikud, kellel ei ole isiklikult ega vahendajate kaudu ei otseseid ega kaudseid huvisid seoses asjaomase tegevuse tulemustega;
- c) nende organisatsioonide hinnad on kinnitatud ametiasutuste poolt või jäävad selliselt kinnitatud hindade piiridesse või on hindade kinnitamist mittevajavate teenuste puhul madalamad kui muude sarnaste teenuste hinnad, kui neid osutavad käibemaksuga maksustatavad äriühingud;
- d) asjaomaste teenuste maksuvabastus ei põhjusta ilmselt konkurentsi moonutamist, seades käibemaksuga maksustatavad äriühingud ebasoodsasse olukorda.

[...]“.

9 Direktiivi artikkel 134 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

Direktiiv 2008/8

- 10 Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (ELT 2008, L 44, lk 11), põhjendustes 3 ja 5 on märgitud:

„(3) Kõigi teenuste osutamise puhul peaks maksustamise kohaks olema põhimõtteliselt koht, kus toimub tegelik tarbimine. Kui ka teenuste osutamise kohta käsitlevat üldeeskirja selliselt muudetakse, oleksid nii halduslikel kui ka poliitilistel põhjustel ikkagi vajalikud teatavad erandid kõnealuselt üldeeskirjast.

[...]

(5) Kui teenuseid osutatakse mittemaksukohustuslastele, peaks üldreegli kohaselt jätkuvalt olema teenuse osutamise kohaks teenuse osutaja äritegevuse asukoht.“

Bulgaaria õigus

Bulgaaria Vabariigi põhiseadus

- 11 Bulgaaria Vabariigi põhiseaduse artikli 26 lõige 2 sätestab:

„Bulgaaria Vabariigis elavatel välismaalastel on kõik põhiseaduses sätestatud õigused ja kohustused, välja arvatud õigused ja kohustused, mille puhul on põhiseaduse ja seaduse kohaselt nõutav Bulgaaria kodakondsus.“

Maksu- ja sotsiaalkindlustusajade menetluse seadustik

- 12 Maksu- ja sotsiaalkindlustusajade menetluse seadustiku (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni artikli 122 lõige 1 sätestab:

„Maksuamet võib kohaldada seaduse alusel kindlaks määratud maksusummat, arvestades lõikes 2 viidatud maksustatavat väärtust, mille ta on ise kindlaks määranud, järgmistel asjaoludel:

[...]

3. kui raamatupidamises on kasutatud sisuliselt vääri või ebatäpseid dokumente;

4. kui raamatupidamisarvestuse seaduse (Zakon za schetovodstvoto) kohaselt peetavat raamatupidamisarvestust ei esitata või kui raamatupidamisarvestus ei võimalda maksustatavat väärtust kindlaks määrata või kui maksustatava väärtuse või kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete kindlaksmääramiseks vajalikud dokumendid on nõuetele mittevastavalt hävitatud;

[...]“.

ZDDS

- 13 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „ZDDS“) artikli 21 lõikes 1 on sätestatud järgmist:

„Mittemaksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohaks on teenuse osutaja iseseisva majandustegevuse teostamise koht.“

- 14 ZDDS artikkel 38 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Maksust vabastatud tehingud on selles peatükis nimetatud tehingud.

(2) Samuti on maksust vabastatud ühendusesisesed tehingud, mis oleksid käesoleva peatüki alusel maksust vabastatud, kui need oleksid tehtud riigi territooriumil.

(3) Käibemaksust on vabastatud ka selliste kaupade ühendusesisene soetamine, mille tarnimine riigi territooriumil on käesoleva peatüki alusel maksust vabastatud.

[...]“.

- 15 ZDDS artiklis 40 on sätestatud:

„Maksust vabastatud tehing on:

1. sotsiaalteenuste osutamine [hoolekandeseaduse (Zakon za sotsialno podpomagane)] tähenduses;

[...]“.

- 16 ZDDS artiklis 67 on sätestatud:

„(1) Maksusumma määratakse kindlaks, korrutades maksustatava väärtuse maksumääraga.

(2) Kui tehingu läbirääkimisel ei ole sõnaselgelt märgitud, et maks tuleb tasuda eraldi, loetakse, et see kuulub kokkulepitud hinna sisse.

(3) Käibemaks loetakse ka deklareeritud hinna sisse arvestatuks, kui kaup tarnitakse jaemüügis.

[...]“.

ZSP

- 17 Sotsiaalabi seaduse (Zakon za sotsialno podpomagane, DV nr 56, 19.5.1998) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „ZSP“) artiklis 16 on sätestatud:

„(1) sotsiaalteenused põhinevad sihipärasel sotsiaaltööl, mille eesmärk on abistada isikuid:

1. igapäevatoimingute tegemisel;

2. sotsiaalselt kaasata.

(2) Sotsiaalteenuseid osutatakse vajaduste individuaalse hindamise alusel ning võttes arvesse isiku soove ja isiklikke valikuid.

[...]“.

18 ZSP põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsiooni artikkel 18 sätestas:

„(1) Sotsiaalteenuseid osutavad:

1. riik;

2. kohalikud omavalitsused;

3. Bulgaaria füüsilised isikud, kes on registreeritud vastavalt [äriseadusele (Targovski zakon)], ja juriidilised isikud;

4. äritegevusega tegelevad füüsilised isikud ja mõne teise Euroopa Liidu liikmesriigi või Euroopa Majanduspiirkonna [(EMP)] osalisriigi õiguse alusel registreeritud juriidilised isikud.

(2) Lõike 1 punktides 3 ja 4 nimetatud isikud võivad osutada sotsiaalteenuseid üksnes pärast [Agentsia za sotsialno podpomagane (sotsiaalhoolekandeamet)] registrisse kandmist.

(3) Lõike 1 punktides 3 ja 4 osutatud isikud võivad kuni 18-aastastele lastele sotsiaalteenuseid pakkuda pärast litsentsi saamist ja lõikes 2 osutatud registrisse kandmist.

(4) Registreerimise kord on sätestatud selle seaduse rakendusmääruses.“

19 ZSP lisasätete lõige 1 näeb põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis ette:

„Seaduses kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

6. „sotsiaalteenused“ – tegevus, millega abistatakse isikuid ja laiendatakse nende iseseisva toimetuleku võimalusi; neid osutatakse spetsiaalsetes asutustes ja kogukonnas;

7. „sotsiaalteenused kogukonnas“ – teenused, mida osutatakse perekeskonnas või perelähedases keskkonnas.

[...]“.

ZSP rakendusmäärus

20 ZSP rakendusmääruse (Pravilnik za prilagane na ZSP) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni artiklis 40 on sätestatud:

„(1) Sotsiaalteenuseid kasutada soovivad isikud esitavad kirjaliku taotluse, kas oma elukohajärgse:

1. sotsiaalabi ameti juhatajale nende sotsiaalteenuste puhul, mis kuuluvad vastavalt lisale nr 9 riigi delegeeritud tegevuste hulka;
2. omavalitsusüksuse linnapeale omavalitsusüksuse sotsiaalteenuste puhul;
3. ameti juhtorganile, kui sotsiaalteenuste osutaja on äriseaduse alusel registreeritud füüsiline isik või juriidiline isik.

(2) Lõikes 1 osutatud taotlusele tuleb lisada:

1. isikut tõendav dokument (viitedokumendina);
2. vajaduse korral tervisetõendi koopia;
3. vajaduse korral koopia Lekarska consultativna comitsia (LKK) (nõuandev meditsiinikomisjon (LKK)), Teritorialna ekspertna lekarska comitsia (TELK) (piirkondlik meditsiinieksperitiisi komisjon (TELK)) ja Natsionalna ekspertna lekarska comitsia (NELK) (riiklik meditsiinieksperitiisi komisjon (NELK)) otsusest.

(3) Sotsiaalteenuste osutaja võib vajaduse korral nõuda täiendavaid dokumente.

(4) Taotluse ja sellele lisatud dokumentide alusel ning artikli 27 lõikes 7 osutatud juhtudel viib lõike 1 punktides 1–3 osutatud asutus 20 päeva jooksul läbi isiku sotsiaalteenuste vajaduste sotsiaalse hindamise vastavalt 10. lisale ja kannab selle projektiaruandesse vastavalt 8. lisa esitatud näidisele. Artikli 27 lõikes 7 osutatud juhtudel esitab isik taotluse pärast sotsiaalset hindamist.

[...]“.

21 Selle määruse artikkel 40d on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Sotsiaalteenuste osutajad koostavad individuaalse kava pärast iga toetusesaaja vajaduste hindamist ja taotletavate eesmärkide kindlaksmääramist.

(2) Lõikes 1 osutatud kava sisaldab tegevusi, mis on vajalikud:

1. igapäevasteks vajadusteks;
2. tervishoiuvajadusteks;
3. haridusalasteks vajadusteks;
4. rehabilitatsioonivajadusteks;

5. vaba ajaga seotud vajadusteks;
6. vajadusteks kontaktide järele perekonna, sõprade, sugulaste ja muude isikutega.
[...].“

22 Nimetatud määruse artiklis 40e on sätestatud:

„(1) Sotsiaalteenuste osutaja peab teenusesaajate registrit.

(2) See register sisaldab järgmist teavet:

1. teenusesaajate nimi, elukoht ja/või tegelik aadress, sünnikuupäev ja perekonnaseis;
2. otsus hooldusasutusse paigutamise või sotsiaalteenuste määramise kohta;
3. teenusesaajate eestkostja, usaldusisiku või lähisugulase nimi, elukoht ja/või tegelik aadress ning telefoninumber;
4. teenusesaajate raviarsti nimi, aadress ja telefoninumber;
5. hooldeasutusse paigutamise/sotsiaalteenuse määramise kuupäev;
6. välja kirjutamise kuupäev;
7. surma kuupäev, kellaaeg ja põhjus, kui teenusesaaja sureb eriasutuses või kui tegemist on sotsiaalteenuse osutamisega kogukonnas.

(3) Teenuseosutaja peab eriasutuse templiga nummerdatud, templi ja pitsatiga raamatut, mis sisaldab järgmist:

1. elanike poolt säilitamiseks üle antud raha ja materiaalse vara inventuur;
2. raha või materiaalse vara hoiustamise kuupäev;
3. kuupäev, mil rahasumma või materiaalne vara elanikele nende nõudel tagastati või seda nende nimel kasutati, ning kuupäev, mil seda kasutati, ja selle kasutusotstarve;
4. raha ja muu materiaalse vara säilitamise eest vastutava isiku nimi ja ametikoht.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

23 Momtrade on Bulgaaria Vabariigi territooriumil asuv osaühing. Alates 24. juunist 2014 on see äriühing nimetatud liikmesriigis registreeritud käibemaksukohustuslasena. Lisaks on ta sotsiaalhoolekandeametis registreeritud sotsiaalteenuste osutajana ning tal on vanurite individuaalabi, sotsiaalabi ja koduabi registreerimistunnistused.

- 24 Momtrade'i osutatavate teenuste saajad on eakad, kes elavad Saksamaal ja Austrias. Äriühingu ja tema klientide vahel sõlmitud lepingute kohaselt seisnevad osutatavad teenused meditsiinilise abi andmises ja koduabiteenuste osutamises. Teenuseosutaja erinevaid kohustusi on üksikasjalikult kirjeldatud nende lepingutele lisatud küsimustikus, mille on koostanud Saksamaal või Austrias registreeritud esindus, kelle ülesanne on leida kliente ja suunata need nimetatud äriühingule. Need kohustused hõlmavad terviseprobleemide all kannatavate eakate abistamist ja koduabi.
- 25 Bulgaaria maksuhaldur leidis ajavahemikku 24. juunist 2014 kuni 31. detsembrini 2015 puudutava kontrollimenetluse käigus, et kuna Momtrade'i osutatud teenuseid osutati füüsiliselt Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi territooriumil, peab see äriühing selleks, et talle kohaldataks ZDDS artikli 40 punkti 1 kohast käibemaksuvabastust, esitama tõendid selle kohta, et Saksa ja Austria õiguse kohaselt on nende liikmesriikide territooriumil osutatud teenused sel ajavahemikul sotsiaalteenused.
- 26 Kuna aga Bulgaaria maksuamet tuvastas, et Momtrade ei ole selliseid tõendeid esitanud, tegi ta 4. oktoobril 2018 selle äriühingu kohta maksuotsuse, millega määrati kindlaks nimetatud ajavahemiku eest tasumisele kuulunud käibemaks. Maksuotsust kinnitas ka Direktor.
- 27 Momtrade esitas Administrativen sad Rusele (Ruse halduskohus, Bulgaaria) eelmises punktis nimetatud maksuotsuse vaidlustamiseks kaebuse. Nimetatud kohus vähendas selles maksuotsuses kindlaks määratud nõude summat, ent jättis maksuotsuse muus osas muutmata. Pärast seda, kui nimetatud kohus oli tuvastanud, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt g oli üle võetud ZDDS artikli 40 punktiga 1, kinnitas ta, et selle äriühingu poolt Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi territooriumil osutatavad teenused ei ole sotsiaalset laadi, kuna nimetatud äriühing ei ole esitanud nende liikmesriikide pädevate asutuste väljastatud ametlikke dokumente, mis tõendaksid sellist staatust.
- 28 Administrativen sad Ruse (Ruse halduskohus) otsuse peale esitasid Direktor ja Momtrade kaks kassatsioonkaebust eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Varhoven administrativen sadile (Bulgaaria kõrgeim halduskohus).
- 29 See kohus märgib, et tema kohtupraktika kohaselt tuleb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tõlgendada nii, et see ei kohusta liikmesriike vabastama maksust sotsiaalteenused, mida osutatakse teise liikmesriigi kodanikele väljaspool nende territooriumi. See tõlgendus põhineb Bulgaaria Vabariigi põhiseaduse artikli 26 lõikel 2.
- 30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab nimelt, et esiteks ei ole käibemaksudirektiivi artikliga 132 taotletava eesmärgi saavutamiseks oluline, kas käibemaksust vabastatud teenuste osutajad ja saajad asuvad või on asutatud üheainsa liikmesriigi või kahe liikmesriigi territooriumil.
- 31 Teiseks, kuna teenuste saajad on füüsilised isikud, st mittemaksukohustuslased, on nende teenuste osutamise kohaks koht, kus on teenuse osutaja ettevõtte asukoht, mis on käesoleval juhul Bulgaaria Vabariigi territoorium. Järelikult, kui Varhoven administrativen sadi (kõrgeim halduskohus) tõlgendus käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile g oleks õige, tähendaks see, et Bulgaarias asuvaid sotsiaalteenuste osutajaid koheldakse maksustamisel erinevalt sõltuvalt sellest, kas nad osutavad teenuseid Bulgaaria Vabariigi territooriumil või mõne teise liikmesriigi territooriumil välisriigi kodanikele, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates näib vastuvõetamatu, olgugi et käibemaksu valdkonnas ei ole maksustamist täielikult ühtlustatud.

32 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et äriühing, kes on liikmesriigis (käesoleval juhul Bulgaaria) registreeritud sotsiaalteenuste osutajana, võib tugineda viidatud sättele, et saada maksuvabastust seoses sotsiaalteenustega, mida ta osutab teiste liikmesriikide kodanikest füüsilistele isikutele nende liikmesriikide territooriumil? Kas sellele küsimusele vastamisel on oluline asjaolu, et teenuste saajaid vahendavad teenuste osutajale äriühingud, kes on registreeritud liikmesriikides, kus teenuseid osutatakse?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis milliste kriteeriumide ja millise õiguse – Bulgaaria ja/või Austria ja Saksa õiguse – alusel tuleb viidatud liidu õigusnormide tõlgendamisel ja kohaldamisel hinnata, kas maksukontrollis osalenud äriühing on „sotsiaalselt laadi organisatsioonina tunnustatud organisatsioon“, ja tõendada, et tegemist on „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud“ teenustega?
3. Kas kirjeldatud tõlgenduse kohaselt on asjaolu, et äriühing on registreeritud riigisiseses õiguses määratletud sotsiaalteenuste osutajaks, piisav, et eeldada, et äriühing on asjaomases liikmesriigis „sotsiaalselt laadi organisatsioonina tunnustatud organisatsioon?“

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

- 33 Direktor vaidleb käesoleva eelotsusetaotluse vastuvõetavusele vastu põhjusel, et esiteks ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele antud vastuste puhul mingit kahtlust, arvestades mitte ainult käibemaksudirektiivi artiklite 132 ja 133 selgust, vaid ka neid sätteid käsitlevat Euroopa Kohtu praktikat, ning et teiseks on need küsimused hüpoteetilised.
- 34 Siinkohal on oluline meenutada, et ETL artiklis 267 sätestatud menetluses on üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval liikmesriigi kohtul kohtuasja eripära arvesse võttes õigus hinnata nii eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Järelikult, kui küsimused on esitatud liidu õiguse tõlgendamise kohta, on Euroopa Kohus seega üldjuhul kohustatud otsuse tegema. Euroopa Kohus võib keelduda liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamast vaid siis, kui on ilmne, et taotletaval liidu õiguse tõlgendusel puudub igasugune seos põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (31. jaanuari 2023. aasta kohtuotsus Puig Gordi jt, C-158/21, EU:C:2023:57, punktid 50 ja 51 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 35 Käesoleval juhul puudutavad eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused, mis on esitatud äriühingu ja liikmesriigi maksuameti – kes keeldub äriühingule käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamisest – vahelises kohtuvaidluses, selle maksuvabastuse kohaldamise tingimusi ja ennekõike mõistete „sotsiaalselt laadi organisatsioonina tunnustatud organisatsioonid“ ja „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused“ tõlgendamist selle sätte tähenduses, mis võimaldaks eelotsusetaotluse esitanud kohtul kindlaks teha, kas nimetatud äriühingu osutatavad teenused on käibemaksust vabastatud, ja seega teha otsus põhikohtuasjas arutusel oleva maksuotsuse õiguspärasuse kohta.

- 36 Neil asjaoludel on ilmne, et taotletud liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega ning et eelotsusetaotluse esitanud kohtu tõstatatud probleem ei ole hüpoteetiline, kuna Euroopa Kohtule on teada vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele.
- 37 Asjaolu, et Direktori arvates ei ole käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tõlgenduses kahtlust, ei mõjuta nende küsimuste vastuvõetavust.
- 38 Nimelt, nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, siis isegi kui esitatud küsimustele antav vastus ei jäta mingit põhjendatud kahtlust, ei muutu need küsimused siiski vastuvõetamatuks (27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana ja Iberdrola Distribución Eléctrica, C-300/13, ei avaldata, EU:C:2014:188, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Sellest tuleneb, et eelotsusetaotlus on vastuvõetav.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 40 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada esiteks seda, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et sotsiaalteenuseid, mida osutatakse füüsilistele isikutele, kes elavad muus liikmesriigis kui see, kus on teenuse osutaja tegevuskoht, võib selle sätte alusel maksust vabastada, ja teiseks, kas asjaolu, et teenuse osutaja kasutas oma klientidega ühenduse võtmiseks teises liikmesriigis asuvat äriühingut, mõjutab seda tõlgendust.
- 41 Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g kohaselt vabastavad liikmesriigid maksust otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamise ja kaubatarned, sealhulgas vanadekodus osutatavad teenused, avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste organisatsioonide poolt, kes on asjaomases liikmesriigis tunnustatud sotsiaalset laadi organisatsioonina.
- 42 Vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale tuleb liidu õiguse sätte tõlgendamisel arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osa säte on (7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus I (haiglateenuste käibemaksust vabastamine), C-228/20, EU:C:2022:275, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Sellega seoses nähtub kõigepealt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g sõnastusest, et selles sättes ette nähtud maksuvabastuse saamiseks peavad olema täidetud kaks kumulatiivset tingimust, nimelt ühelt poolt osutatavate teenuste laadi puudutav tingimus, mille kohaselt peab teenuste osutamine olema otseselt seotud hoolekande ja sotsiaalkindlustusega, ja teiselt poolt teenuste osutajat puudutav tingimus, mille kohaselt peab viimane olema avalik-õiguslik organisatsioon või muu organisatsioon, kes on asjaomases liikmesriigis tunnustatud sotsiaalset laadi organisatsioonina.

- 44 Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt g ei näe seega asjaomase maksuvabastuse andmisele ette ühtegi tingimust, mis puudutaks kohta, kus selles sättes nimetatud teenuseid tuleb füüsiliselt osutada. Samuti ei sea see säte nimetatud maksuvabastuse saamisele tingimust, et nende teenuste osutaja ja saaja peavad asuma samas liikmesriigis.
- 45 Neil asjaoludel ei saa käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g sõnastusest järeldada, et kui selles sättes nimetatud teenuseid osutatakse füüsiliselt muus liikmesriigis kui see, kus on teenuse osutaja ettevõtte asukoht, siis ei saa selles sättes nimetatud teenuste osutamise suhtes selles sätestatud maksuvabastust kohaldada.
- 46 Järgmisena, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g konteksti, siis paikneb see säte direktiivi IX jaotise, mis sisaldab artikleid 132–134, 2. peatükis „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“. Nimetatud peatüki pealkiri näitab, et selles nimetatud tehingute avalik huvi on asjaolu, mida liidu seadusandja pidas nende tehingute käibemaksust vabastamisel määravaks. Ent asjaolu, et nimetatud tehinguid tehti füüsiliselt pigem ühe liikmesriigi kui teise liikmesriigi territooriumil, nende laadi ei mõjuta.
- 47 Lisaks tuleb meenutada, et esiteks lubab käibemaksudirektiivi artikli 133 esimene lõik liikmesriikidel seada selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse saamise tingimuseks ühe või mitme selles sättes nimetatud tingimuse täitmise; need tingimused on seotud selle maksuvabastusega hõlmatud teenuseid osutavate eraõiguslike organisatsioonide taotletavate eesmärkidega, nende haldamisega ja nende organisatsioonide kehtestatud hindadega.
- 48 Teiseks välistab nimetatud direktiivi artikkel 134 käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalast viimati nimetatud sättes märgitud teenuste osutamise, kui need ei ole hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud tehingute jaoks tingimata vajalikud või kui nende põhieesmärk on teenida teenuse osutajast organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksuga maksustatavate äriühingute tehingutega.
- 49 Kuna käibemaksudirektiivi artiklid 133 ja 134 ei näe ette piiranguid asjaomaste teenuste füüsilise osutamise koha osas, ei ole liikmesriikidel õigust käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalast välja jätta selles sättes nimetatud teenuste osutamist, kui neid füüsiliselt osutatakse muu liikmesriigi territooriumil kui see riik, kus on teenuse osutaja asukoht (vt analoogia alusel 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 50 Kolmandaks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse eesmärki, siis soovitakse sellega avalikes huvides osutatud teatud teenustele käibemaksu osas sooduskohtlemise tagamisega vähendada nende teenuste hinda ning muuta need kättesaadavamaks isikutele, kes neid teenuseid kasutavad (8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 51 Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tõlgendus, mis piirab selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisala üksnes teenustega, mida on füüsiliselt osutatud teenuse osutaja asukohaliikmesriigis, läheks aga vastuollu käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis nimetatud eesmärgiga, kuna käibemaksuga maksustataks teenused, mis vastavad selles sättes nimetatud kahele tingimusele ja mida osutatakse muus liikmesriigis kui see, kus on teenuse osutaja asukoht, isikutele, kes vajavad abi või ravi, mis tingimata tooks kaasa asjaomaste teenuste maksumuse suurenemise, muutes seega nende isikute jaoks niisugused teenused raskemini kättesaadavaks.

- 52 Järelikult tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g grammatilisest, süstemaatilisest ja teleoloogilisest tõlgendusest, et selles sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse kõikidele teenustele, mis vastavad kahele selles sättes esitatud ja käesoleva kohtuotsuse punktis 43 meenutatud tingimusele, olenemata asjaolust, kas neid teenuseid osutatakse füüsiliselt liikmesriigis, kus on teenuse osutaja asukoht, või mõnes muus liikmesriigis.
- 53 Lõpuks nähtub eeltoodud kaalutlustest, et asjaolu, et teenuse osutaja, kes osutab otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuseid füüsilistele isikutele, kes asuvad muus liikmesriigis kui see, kus on tema asukoht, on kasutanud oma klientidega ühenduse võtmiseks teises liikmesriigis asuvat vahendajat, ei oma tähtsust selle kindlakstegemisel, kas kõnealuste teenuste osutamine võib olla käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g alusel maksust vabastatud.
- 54 Nagu Euroopa Komisjon märkis, on sellisel juhul ühelt poolt teenuse osutaja poolt füüsilistele isikutele osutatud otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused ja teiselt poolt teenused, mida osutab vahendaja, keda teenuse osutaja kasutab, eraldiseisvad ja sõltumatud tehingud, mida tuleb seega hinnata eraldi ja erinevalt maksustada.
- 55 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et esiteks võib sotsiaalteenuseid, mida osutatakse füüsilistele isikutele, kes elavad muus liikmesriigis kui see, kus on teenuse osutaja ettevõtte asukoht, selle sätte alusel maksust vabastada ja teiseks ei ole selles osas oluline asjaolu, et teenuse osutaja kasutas oma klientidega ühenduse võtmiseks teises liikmesriigis asuvat äriühingut.

Teine küsimus

- 56 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teise küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et kui äriühing osutab sotsiaalteenuseid füüsilistele isikutele, kes elavad muus liikmesriigis kui see, kus on tema ettevõtte tegevuskoht, siis tuleb nende teenuste laadi ja selle äriühingu tunnuseid analüüsida – eesmärgiga teha kindlaks, kas need teenused kuuluvad mõiste „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine [...] organisatsiooni [...] poolt, kes on asjaomases liikmesriigis tunnustatud sotsiaalset laadi organisatsioonina“ alla selle sätte tähenduses – vastavalt selle liikmesriigi õigusele, kus on ettevõtte asukoht, või selle liikmesriigi õigusele, kus asjaomaseid teenuseid füüsiliselt osutatakse.
- 57 Tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artiklis 132 nimetatud maksuvabastused kujutavad endast liidu õiguse autonoomseid mõisteid, mille eesmärk on välistada käibemaksusüsteemi liikmesriigiti erinev kohaldamine (28. aprilli 2022. aasta kohtuotsus Happy Education, C-612/20, EU:C:2022:314, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika), ning et sama kehtib eritingimuste puhul, mis on nende maksuvabastuste saamiseks nõutavad, samuti nende tingimuste kirjeldamiseks kasutatud mõistete ja sõnastuse puhul (vt selle kohta 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punktid 23 ja 27, ning 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punktid 24 ja 25).
- 58 Nimelt, nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, siis kuigi käibemaksudirektiivi artikli 131 sissejuhatava lause kohaselt kehtestavad liikmesriigid maksuvabastusele tingimused, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, ei tohi need

tingimused siiski mõjutada ette nähtud maksuvabastuste sisu määratlemist (26. mai 2005. aasta kohtuotsus *Kingscrest Associates ja Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 59 Esiteks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g sätestatud tingimust, mille kohaselt peab teenuste osutamine olema otseselt seotud hoolekande ja sotsiaalkindlustusega, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb seda tingimust tõlgendada koostoimes käibemaksudirektiivi artikli 134 punktiga a, milles on nõutud, et teenuste osutamine või kaupade tarne peab olema hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud tehingute tegemisel tingimata vajalik (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 60 Lisaks on Euroopa Kohus otsustanud, et üldjuhul on hoolekande ja sotsiaalkindlustusega otseselt seotud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses hooldusteenused ja toetatud elamise teenus, mida osutab ambulatoorse ravi asutus füüsilist või majanduslikku abi vajavatele isikutele. 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 (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punktid 62 ja 63 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 61 Seega, kui avalik-õiguslik organisatsioon või eraõiguslik üksus, kes on asjaomases liikmesriigis tunnustatud sotsiaalset laadi organisatsioonina käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses, osutab eelmises punktis nimetatud teenuseid füüsilist, majanduslikku või vaimset abi vajavatele isikutele, on liikmesriik, kus käibemaks kuulub tasumisele, kohustatud selle sätte kohaselt need teenused käibemaksust vabastama.
- 62 Seetõttu ei saa see liikmesriik niisugustel asjaoludel – ilma et ta seaks ohtu käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g kasutatud mõistele „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine [...]“ antud autonoomse tõlgenduse ja eiraks seda sätet – seada selles ette nähtud maksuvabastuse andmisele tingimuse, et asjaomased teenused peavad teise liikmesriigi õiguse kohaselt olema sotsiaalset laadi.
- 63 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõne all olevaid sotsiaalteenuseid osutab Bulgaarias asuv äriühing Saksamaal ja Austrias elavatele füüsilistele isikutele.
- 64 Käibemaksudirektiivi artikli 45 kohaselt on mittemaksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohaks teenuse osutaja ettevõtte asukoht.
- 65 Seega loetakse käibemaksuga maksustamisel sotsiaalteenuseid, mida osutatakse füüsilisele isikule, kes elab muus liikmesriigis kui see, kus asub teenuse osutaja ettevõtte asukoht, osutatuks teenuse osutaja asukohaliikmesriigi territooriumil, mistõttu on need teenused viimati nimetatud liikmesriigis käibemaksuga maksustatavad.
- 66 Sellest järeldeb, et käesoleval juhul on maksustav liikmesriik Bulgaaria Vabariik.
- 67 Järelikult, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 47 ja 48, tuleb põhikohtuasjas kõne all olevate sotsiaalteenuste laadi hindamisel selleks, et teha kindlaks, kas need kujutavad endast „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamist [...]“ käibemaksudirektiivi

artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses, lähtuda Bulgaaria käibemaksualastest õigusaktidest, arvestades, et käibemaksudirektiiv tuleb nõuetekohaselt üle võtta nende õigusnormidega, vastupidisel juhul võib teenuse osutaja, st põhikohtuasja kaebaja, tugineda vahetult nimetatud artikli 132 lõike 1 punktile g eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et vaidlustada selle sättega vastuolus olev riigisisene õigusnorm (15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 68 Sellega seoses, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli käigus peaks ilmnema, et põhikohtuasjas kõne all olevad sotsiaalteenused on eelkõige käesoleva kohtuotsuse punktides 59 ja 60 viidatud kohtupraktikas sisalduvaid tõlgendamisjuhiseid arvestades „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine [...]“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses, ja kui põhikohtuasja kaebaja on selle sätte tähenduses „[asjaomases liikmesriigis tunnustatud sotsiaalset laadi organisatsioonina]“, siis on tal õigus tugineda selles sättes ette nähtud maksuvabastusele.
- 69 Teiseks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g sätestatud tingimust, mille kohaselt selleks, et teenuste osutamine saaks olla maksust vabastatud, peavad neid osutama avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustatud organisatsioonid, siis tuleb meenutada, et selles sättes ei ole täpsustatud tingimusi ega korda, mille alusel tunnustada sotsiaalset laadi olevatena organisatsioone, 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 kaalutusõigus (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 70 Selles kontekstis annab käibemaksudirektiivi artikkel 133 liikmesriikidele võimaluse seada muudele kui avalik-õiguslikele organisatsioonidele selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse andmise tingimuseks ühe või mitme artiklis 133 loetletud tingimuse täitmise. Neid käibemaksudirektiivi valikulisi tingimusi võivad liikmesriigid selle maksuvabastuse andmisel kohaldada täiendavate tingimustena (vt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 13 A osa lõike 2 punkti a kohta (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 133) 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 71 Seega ei anna kaalutusõigus, mis on liikmesriikidel üksuse tunnustamisel sotsiaalset laadi organisatsioonina käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse saamiseks, neile õigust muuta maksuvabastuse sisu, kvalifitseerides näiteks selle sätte tähenduses sotsiaalset laadi organisatsioonina eraõigusliku üksuse, kes ei osuta sotsiaalsektoris avalikku huvi pakkuvaid teenuseid või kelle osutatavate sotsiaalteenuste kasutamise vorm või tingimused on sellise laadiga kokkusobimatud.
- 72 Seoses küsimusega, millisel liikmesriigil on õigus käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud käibemaksuvabastuse saamiseks tunnustada sotsiaalset laadi organisatsioonidena muid kui avalik-õiguslikke organisatsioone, ja eelkõige küsimusega, kas juhul, kui – nagu käesolevas asjas – kõnealuseid sotsiaalteenuseid osutatakse füüsilistele isikutele, kes elavad muus liikmesriigis kui see, kus on teenuse osutaja ettevõtte asukoht, on niisuguse tunnustamise pädevus liikmesriigil, kus asub teenuse osutaja, või liikmesriigil, kus neid teenuseid füüsiliselt osutatakse,

tuleb märkida, et kuna käibemaksudirektiivis ei ole artikli 132 lõike 1 punktis g osutatud mõisteid määratletud, siis tuleb neid tõlgendada ühetaoliselt kogu liidu territooriumil, võttes arvesse mitte ainult selle sätte sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osa sätte on (22. detsembri 2022. aasta kohtuotsus EUROAPTIEKA, C-530/20, EU:C:2022:1014, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 73 Esiteks viitab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g sõnastus siinkohal sellele, et väljendit „asjaomases liikmesriigis“ tuleb seostada käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 sissejuhatavas lauses kasutatud väljendiga „liikmesriigid vabastavad käibemaksust“. Viidates „asjaomasele liikmesriigile“, pidas liidu seadusandja silmas üksnes liikmesriiki, kes peab konkreetsel juhul vabastama käibemaksust selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis g nimetatud tehingud.
- 74 Ent liikmesriigil, kellele käibemaksudirektiiv annab nende tehingute käibemaksuga maksustamise pädevuse, see tähendab maksustaval liikmesriigil, tuleb need tehingud maksust vabastada, kui nõutud tingimused on täidetud.
- 75 Teiseks kinnitab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 tõlgendus koostoimes selle direktiivi artikliga 131, et väljend „asjaomases liikmesriigis“ viitab maksustavale liikmesriigile.
- 76 Nimelt sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 131, milles on esitatud selle direktiivi IX jaotise 2.–9. peatükiga ette nähtud maksuvabastuste suhtes kohaldatavad üldsätted, sealhulgas artiklis 132 sisalduvad sätted, et neid maksuvabastusi kohaldatakse „liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi“.
- 77 Nimetatud artiklist 131 nähtub seega, et liikmesriigil, kes peab neid maksuvabastusi kohaldama, tuleb käibemaksudirektiivi järgides kehtestada nende kohaldamise tingimused, mille hulka kuuluvad tingimused, mis võimaldavad tunnustada eraõiguslikku üksust käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse saamiseks sotsiaalset laadi organisatsioonina. Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 74, on liikmesriik, kes peab selliseid maksuvabastusi kohaldama, maksustav liikmesriik.
- 78 Lisaks, kui liidu seadusandja oleks tahtnud, et muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide tunnustamine sotsiaalset laadi organisatsioonidena käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse saamiseks kuuluks muu liikmesriigi kui selle liikmesriigi pädevusse, kes peab seda maksuvabastust kohaldama, nagu eelkõige liikmesriik, kus teenuseid füüsiliselt osutatakse, ei oleks ta piirdunud viitega „asjaomasele liikmesriigile“.
- 79 Kolmandaks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga g taotletavat eesmärki, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 50, siis soovetakse sellega avalikes huvides osutatud teatud teenustele käibemaksu osas sooduskohtlemise tagamisega vähendada nende teenuste hinda ning muuta need kättesaadavamaks isikutele, kes neid teenuseid kasutavad (8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 80 Seda eesmärki silmas pidades on aga loogiline, et liikmesriik, kellel tuleb loobuda käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g nimetatud teenustele käibemaksu kohaldamisest, lubades seega, et neid teenuseid kasutada soovivate eraõiguslike isikute makstav

hind võib olla madalam, on see, kes määrab oma kaalutusõiguse piires kindlaks, millised on need eraõiguslikud üksused, kelle osutatavaid sotsiaalteenuseid tuleks nende üksuste sotsiaalset laadi arvestades käibemaksuga maksustamisel kohelda sama soodsalt nagu selle liikmesriigi avalik-õiguslike organisatsioonide osutatavaid teenuseid.

- 81 Seega tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g grammatilisest, süstemaatilistest ja teleoloogilisest tõlgendusest, et muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustamine käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse saamiseks kuulub maksustava liikmesriigi pädevusse.
- 82 Järelikult ei kuulu sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus äriühing osutab sotsiaalteenuseid füüsilistele isikutele, kes elavad muus liikmesriigis kui see, kus on selle äriühingu ettevõtte asukoht, käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse saamiseks selle äriühingu sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustamine mitte selle liikmesriigi pädevusse, kus neid teenuseid füüsiliselt osutatakse, käesoleval juhul Saksamaa Liitvabariik ja Austria Vabariik, vaid selle liikmesriigi pädevusse, kus äriühing asub, milleks on käesoleval juhul Bulgaaria Vabariik.
- 83 Niisugust tõlgendust toetab ka teenuste osutamise koha kindlaksmääramist käsitlevate sätete aluseks olev loogika, mida väljendavad direktiivi 2008/8 põhjendused 3 ja 5 ning käibemaksudirektiivi artikkel 45, mille kohaselt tuleb mittemaksukohustuslastele osutatud teenuseid maksustada kohas, kus asub teenuse osutaja, olenemata sellest, kus neid teenuseid füüsiliselt osutatakse.
- 84 Selles kontekstis on niisuguse loogikaga kooskõlas, kui – samamoodi nagu pädevus maksustada käibemaksuga sotsiaalteenuseid, mida osutatakse mittemaksukohustuslastele, kes elab muus liikmesriigis kui see, kus asub teenuse osutaja – pädevus tunnustada selle teenuse osutaja sotsiaalset laadi käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse saamiseks määratakse kindlaks päritoluriigi põhimõtte alusel.
- 85 Lõpuks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud terminite tõlgendamisel tuleb järgida ühise käibemaksusüsteemiga lahutamatu seotud neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid, millega on muu hulgas vastuolus see, kui käibemaksuga maksustamisel koheldakse samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt (16. oktoobri 2008. aasta kohtuotsus Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 86 Ent käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tõlgendamine nii, et teenuse osutaja tunnustamine sotsiaalset laadi organisatsioonina selles sättes ette nähtud maksuvabastuse saamiseks kuulub selle liikmesriigi pädevusse, kus teenuseid füüsiliselt osutatakse, viiks aga selleni, et nimetatud sätte tähenduses otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused, mida osutab äriühing, mis asub ühes liikmesriigis, kus teda tunnustatakse sotsiaalset laadi organisatsioonina sama sätte tähenduses, oleksid selles liikmesriigis elavale mittemaksukohustuslastele osutamise korral käibemaksust vabastatud, samas kui samasuguste teenuste osutamine selle äriühingu või samuti selles liikmesriigis asuva muu sama liikmesriigi poolt sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustatud äriühingu poolt mittemaksukohustuslastele, kes asub teises liikmesriigis, kus ei tunnustata neid äriühinguid sotsiaalset laadi organisatsioonidena, ei ole käibemaksust vabastatud. Tuleb lisada, et niisugune tõlgendus kehtib isegi siis, kui käibemaksudirektiivi artikli 45 kohaselt peetakse neid kahte liiki tehinguid

käibemaksuga maksustamisel tehtuks liikmesriigis, kus on teenuse osutaja asukoht ja kus teda maksustatakse käibemaksuga, kuna nende sisu on sarnane ja neid teeb sama teenuseosutaja või kaks sarnaste tunnustega teenuseosutajat.

- 87 On tõsi, et kehtiva liidu õiguse kohaselt võib käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tõlgendus, nagu see tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 81, viia olukorrani, kus hoolekande ja sotsiaalkindlustusega otseselt seotud teenuste puhul, mida osutatakse mittemaksukohustuslasele, kes elab muus liikmesriigis kui see, kus asub teenuse osutaja, võib teenuse osutaja, kes on asutatud liikmesriigis, kus on selles sättes ette nähtud maksuvabastuse saamiseks kehtestatud leebemad nõuded eraõiguslike üksuste tunnustamiseks sotsiaalset laadi organisatsioonidena, osutada käibemaksust vabastatud teenuseid liikmesriigis, kus on selles osas kehtestatud eriti ranged nõuded, samas kui viimati nimetatud riigis asutatud teenuseosutajale võidakse sellist maksuvabastust mitte kohaldada. Seevastu juhul, kui tegemist on hoolekande ja sotsiaalkindlustusega otseselt seotud teenuste osutamisega, võib selles liikmesriigis asuv teenuseosutaja, kus kehtivad sellisele tunnustamisele eriti ranged nõuded, osutada liikmesriigis, kus on kehtestatud selles osas leebemad nõuded, teenuseid, mis ei ole käibemaksust vabastatud, samas kui viimati nimetatud riigis asuv teenuseosutaja võib vajaduse korral osutada sellest maksust vabastatud teenuseid.
- 88 Käibemaksu seisukohast tuleneb erinev kohtlemine, mis võib esineda kahe eraõigusliku üksuse vahel, kes osutavad käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g nimetatud teenuseid mittemaksukohustuslasele, selle põhjal, kas nad asuvad samas liikmesriigis, kus asub nende teenuste saaja, või mõnes muus liikmesriigis, siiski esiteks asjaolust, et käibemaksudirektiivi artikli 45 kohaselt maksustatakse need teenused käibemaksuga erinevates liikmesriikides tingimustel, mis on käibemaksudirektiivi järgides kehtestatud maksustava liikmesriigi õigusnormidega, ning teiseks, mis puudutab eelkõige selles sättes ette nähtud maksuvabastuse saamiseks neid teenuseid osutava üksuse sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustamise tingimust, liidu seadusandja poolt liikmesriikidele niisuguse kaalutlusruumi andmisest, mis välistab igasuguse praktikate ühtsuse. Kuivõrd liidu kehtivate õigusnormide see aspekt võib avaldada negatiivset mõju, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 73 ja 74, siis tuleb liidu seadusandjal otsustada nende õigusnormide võimalik muutmine (vt analoogia alusel 9. septembri 2021. aasta kohtuotsus *Ministère public* (ekstraterritoriaalsed sanktsioonid), C-906/19, EU:C:2021:715, punkt 45).
- 89 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et kui äriühing osutab sotsiaalteenuseid füüsilistele isikutele, kes elavad muus liikmesriigis kui see, kus on tema ettevõtte tegevuskoht, siis tuleb nende teenuste laadi ja selle äriühingu tunnuseid analüüsida – eesmärgiga teha kindlaks, kas need teenused kuuluvad mõiste „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine [...] organisatsiooni [...] poolt, kes on asjaomases liikmesriigis tunnustatud sotsiaalset laadi organisatsioonina“ alla selle sätte tähenduses – vastavalt käibemaksudirektiivi üle võtnud liikmesriigi õigusele, kus on asjaomase äriühingu ettevõtte asukoht.

Kolmas küsimus

- 90 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et sotsiaalteenuseid osutav äriühing on registreeritud maksustava liikmesriigi ametiasutuses

sotsiaalteenuste osutajana selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt, on piisav järeldamiseks, et see äriühing kuulub mõiste „asjaomases liikmesriigis tunnustatud sotsiaalset laadi organisatsioonina“ alla selle sätte tähenduses.

- 91 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide tunnustamisel sotsiaalset laadi organisatsioonina 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 tegutsevad 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 (15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 70 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 92 Lisaks, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 67, võib maksukohustuslane tugineda käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastusele liikmesriigi kohtus, et vaielda vastu selle sättega vastuolus olevatele liikmesriigi õigusnormidele. Sellisel juhul tuleb liikmesriigi kohtul kõiki asjasse puutuvaid tegureid arvesse võttes kindlaks teha, kas maksukohustuslane on tunnustatud sotsiaalset laadi organisatsioonina selle sätte tähenduses (15. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 93 Seega juhul, kui maksukohustuslane vaidlustab organisatsiooni sotsiaalse laadi tunnustamise käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses või sellisena tunnustamata jätmise, tuleb liikmesriigi kohtutel kontrollida, kas pädevad asutused on liidu õigust järgides kinni pidanud selle artikliga antud kaalutusõiguse piiridest, eriti võrdse kohtlemise põhimõttest, mis käibemaksuvaldkonnas seisneb neutraalse maksustamise põhimõttes (15. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 94 Viimati nimetatud küsimuses tuleb meenutada, nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastuse kohaldamisel nõuab neutraalse maksustamise põhimõtte sisuliselt seda, et kõiki muid organisatsioone peale avalik-õiguslike organisatsioonide koheldakse võrdselt nende tunnustamisel sarnaste teenuste osutamiseks (15. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 95 Sellest järeldub, et maksuvabastuse kohaldamisel, mis on maksustava liikmesriigi pädevuses, ei saa viimane kahe maksukohustuslase puhul, kes tegelevad samal tegevusalal ja kelle tegevuse vorm või nende poolt osutatavate sotsiaalteenuste osutamise tingimused on sarnased, tunnustada ühte kahest maksukohustuslasest sotsiaalset laadi organisatsioonina ja jätta teine maksukohustuslane sellisena tunnustamata, sest sellisel juhul rikuks ta neutraalse maksustamise põhimõtet.
- 96 Viidatud kohtupraktikat arvestades tuleb tõdeda, et äriühingu registreerimine maksustava liikmesriigi ametiasutuses sotsiaalteenuste osutajana selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt võib olla kriteerium, mida tuleb arvesse võtta selle kontrollimisel, kas see äriühing kuulub mõiste „asjaomases liikmesriigis sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustatud organisatsioon“ alla käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses, eelkõige siis, kui nimetatud liikmesriigi maksuhaldur peab selliselt registreeritud äriühinguid järjekindlalt või tavapäraselt

sellisteks organisatsioonideks. Selline registrisse kandmine võimaldab siiski asuda seisukohale, et asjaomane äriühing kuulub selle mõiste alla üksnes juhul, kui ta nõuab pädevatelt liikmesriigi ametiasutustelt eelnevalt selle kontrollimist, kas käesoleva kohtuotsuse punktides 91–94 esitatud asjaolusid arvestades on see äriühing sotsiaalset laadi nimetatud sätte tähenduses.

- 97 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et sotsiaalteenuseid osutav äriühing on registreeritud maksustava liikmesriigi ametiasutuses sotsiaalteenuste osutajana selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt, on piisav järeldamiseks, et see äriühing kuulub mõiste „asjaomases liikmesriigis tunnustatud sotsiaalset laadi organisatsioonina“ alla selle sätte tähenduses, üksnes siis, kui pädevad liikmesriigi ametiasutused on enne registreerimist kontrollinud selle äriühingu sotsiaalset laadi nimetatud sätte tähenduses.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ), artikli 132 lõike 1 punkti g**

tuleb tõlgendada nii, et

esiteks võib sotsiaalteenuseid, mida osutatakse füüsilistele isikutele, kes elavad muus liikmesriigis kui see, kus on teenuse osutaja ettevõtte asukoht, selle sätte alusel maksust vabastada ja teiseks ei ole selles osas oluline asjaolu, et teenuse osutaja kasutas oma klientidega ühenduse võtmiseks teises liikmesriigis asuvat äriühingut.

- 2. Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2008/8) artikli 132 lõike 1 punkti g**

tuleb tõlgendada nii, et

kui äriühing osutab sotsiaalteenuseid füüsilistele isikutele, kes elavad muus liikmesriigis kui see, kus on tema ettevõtte tegevuskoht, siis tuleb nende teenuste laadi ja selle äriühingu tunnuseid analüüsida – eesmärgiga teha kindlaks, kas need teenused kuuluvad mõiste „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine [...] organisatsiooni [...] poolt, kes on asjaomases liikmesriigis tunnustatud sotsiaalset laadi organisatsioonina“ alla selle sätte tähenduses – vastavalt käibemaksudirektiivi (muudetud) üle võtnud liikmesriigi õigusele, kus on asjaomase äriühingu ettevõtte asukoht.

- 3. Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2008/8) artikli 132 lõike 1 punkti g**

tuleb tõlgendada nii, et

asjaolu, et sotsiaalteenuseid osutav äriühing on registreeritud maksustava liikmesriigi ametiasutuses sotsiaalteenuste osutajana selle liikmesriigi õigusnormide kohaselt, on piisav järeldamiseks, et see äriühing kuulub mõiste „asjaomases liikmesriigis tunnustatud sotsiaalse laadi organisatsioonina“ alla selle sätte tähenduses, üksnes siis, kui pädevad liikmesriigi ametiasutused on enne registreerimist kontrollinud selle äriühingu sotsiaalse laadi nimetatud sätte tähenduses.

Allkirjad