

**Kohtuasi C-846/19****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

21. november 2019

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Tribunal d'arrondissement (Luksemburgi piirkondlik kohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

20. november 2019

**Hageja:**

EQ

**Kostja:**

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

**1. Vaidluse ese ja andmed**

- 1 EQ on Luksemburgis advokaat ning alates 2004. aastast tegutseb ta piiratud teovõimega täisealiste kaitsekavadel põhinevate volituste alusel (peamiselt hooldaja ning eestkostjana).
- 2 Volitused annab talle eeskostekohtunik, kes võib määrata sellisele esindajale tasu, mille summa või arvutamismeetodi ta määrab kindlaks, võttes arvesse piiratud teovõimega isiku varalist seisundit.
- 3 Suurhertsogi 23. detsembri 1982. aasta määrust eestkostja määramise tingimuste kohta (vt allpool) kohaldatakse praktikas piiratud teovõimega täisealiste kaitsekavade alusel antud volituste suhtes, olenemata nende volituste tüübist.
- 4 Kuni 2013. aastani oli Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (lõivu-, riigivara- ja käibemaksuamet, edaspidi „maksuhaldur“) seisukohal, et seda tegevust käibemaksuga ei maksustata. Kahe 19. jaanuari 2018. aasta maksuotsusega kohaldas maksuhaldur selle tegevuse suhtes käibemaksu ning nõudis EQ-lt 2014. ja 2015. aasta eest üle 70 000 euro käibemaksu.

- 5 EQ ei ole nende käibemaksu ümberarvutustega nõus ning on pöördunud piirkondlikku kohtusse.

## **2. Õiguslik raamistik**

### ***Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi***

- 6 Selle artiklis 9 on sätestatud:

„1. „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 [...]“.

- 7 Artiklis 132 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

g) otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamise ja kaubatarned, sealhulgas vanadekodus osutatavad teenused, avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonide poolt; [...]“.

### ***Suurhertsogi 23. detsembri 1982. aasta määrus eestkostja määramise tingimuste kohta***

- 8 Artikkel 3 on sõnastatud järgmiselt:

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

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

### **3. Poolte seisukohad**

#### ***EQ***

- 9 Kõnealused teenused ei kujuta endast käibemaksuga maksustatavat majandustegevust.
- 10 Volituse täitmise eest makstav hüvitis on olemuselt teistsugune kui advokaaditasu. See volituse täitmise eest saadav vastutasu on kindlasummaline hüvitis, mis ei vasta osutatud teenuste tegelikule väärtusele. Selleks, et teenuse osutamine saaks käibemaksu kohaldamisalasse kuuluda, peab see aga toimuma tasu eest, see tähendab, et tasu peab tegelikult vastama osutatavale teenusele ehk teisisõnu selle tegelikule väärtusele.
- 11 EQ väidab ka, et selleks, et tegevus oleks tasuline, peab hüvitise summa olema ette kindlaks määratud ning seda kindlate kriteeriumide alusel, mis tagavad maksukohustuslase tegevuskulude katmise. Need kriteeriumid ei ole praegusel juhul tema arvates täidetud, kuna suurhertsogi 23. detsembri 1982. aasta määrus näeb ette ainult eestkostjale tasu maksmise võimaluse (mitte õigust tasule), seab selle sõltuvusse eestkostekohtuniku individuaalsest otsusest, nõuab, et eestkostekohtunik võtaks arvesse kaitstava täisealise isiku varalist seisundit ning jätab eestkostekohtunikule võimaluse määrata see tasu kas kindla summana, protsendina kaitstava täisealise isiku sissetulekust või vastavalt täidetavatele ülesannetele.
- 12 EQ lisab, et kui tasu määratakse kindlaks vastavalt täidetavatele ülesannetele, siis ei vasta eestkostekohtuniku võimaldatav tunnitariif neile tunnitasu määradele, mida advokaadid tavaliselt õigusabiteenuste eest võtavad.
- 13 EQ taotleb vähemalt käibemaksust vabastamist. Ta toob välja, et funktsioon, mida esindajad täidavad piiratud teovõimega täisealiste kaitsmise valdkonnas, on sotsiaalne neljal põhjusel:
  - 1) nende esindajate kulud kaetakse piiratud teovõimega täisealise varast või riigi vahenditest, kui piiratud teovõimega täisealisel ei ole piisavalt rahalisi vahendeid,
  - 2) suurhertsogi määruse kohaselt määratakse esindaja tasu kindlaks kohtuniku põhjendatud otsusega, lähtudes kõnealuse täisealise varalisest seisundist,
  - 3) makstav hüvitis on enamasti kindlasummaline ja vastab osutatud teenustele vaid harva,
  - 4) justiitsministeerium ei lisa esindaja saadavale hüvitisele käibemaksu, et mitte ühiskonnale langevat kulu veelgi suurendada.
- 14 See, kas teatav tegevus kuulub sotsiaalvaldkonda või mitte, oleneb tegevuse enda iseloomust, mitte sellega tegelevast isikust või tema elukutsest.

- 15 Maksust vabastamine ei ole ette nähtud ainult avaliku sektori organisatsioonidele, vaid laieneb ka „teistele sarnastele institutsioonidele erasektoris“, ilma et selleks nõutaks või välistataks mingit õiguslikku vormi. Seega võib see hõlmata ka füüsilisi isikuid, sealhulgas advokaadi kutsealal tegutsevat füüsilist isikut.
- 16 Viimaks heidab EQ maksuhaldurile ette, et viimane eiras õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, otsustades kohaldada alates 2014. aastast täisealiste kaitse alase tegevuse suhtes käibemaksu, kusjuures kümnel varasemal aastal on ta selle tegemata jätnud.

### ***Maksuhaldur***

- 17 Käibemaksusüsteem ei nõua, et saadav hind vastaks osutatud teenuse majanduslikule väärtusele. Piisab pelgast hinna ja teenuse suhtest, ilma et oleks vaja, et hind oleks teenuse väärtusega proportsioonis. Maksuhaldur märgib, et teenuste osutamisel tehtav allahindlus ei jäta seda teenust käibemaksu kohaldamisalast välja ning et on ka muid näiteid, sealhulgas advokaaditasude valdkonnas, kus rahaline vastutasu ei ole osutatud teenuse väärtusega proportsioonis, ilma et teenus jääks käibemaksu kohaldamisalast välja (selle näitena viitab ta kindlasummalistele tasudele, tulemustasudele ja tasudele, mis varieeruvad olenevalt kliendist või juhtumist). Niisiis ei piisa kõnealuse hüvitise varieeruvusest, et need teenused käibemaksu kohaldamisalast välja jääksid.
- 18 Pealegi ei peaks korrelatsiooni puudumine täisealiste kaitsmisega seotud tegevuse eest saadava rahalise tasu ning advokaadina osutatavate õigusabiteenuste tasude vahel olema seotud sellega, kas täisealiste kaitsmise tegevus kvalifitseerub majandustegevuseks, kuna õigusabiteenustel ei ole ametlikku tasumäärade skaalat ja advokaaditasud varieeruvad, just nagu ka esindaja tasu täisealiste kaitsekava raames.
- 19 Mis puutub taotletud maksuvabastusse, märgib maksuhaldur, et EQ on kõnealust õigusnormi ebatäielikult osundanud: see puudutab üksnes teisi sarnaseid erasektori institutsioone, „*keda pädevad ametiasutused sotsiaalasutusena tunnustavad*“. Järelikult kohaldatakse maksuvabastust ainult teatud isikute või üksuste suhtes, kes on ammendavalt loetletud. Maksuvabastust ei saa kohaldada advokaadi kutsealal tegutseva isiku suhtes, kes ei vasta tingimusele, et ta oleks sotsiaalorganisatsioon. Maksuvabastus, mis on erand põhimõttest, et käibemaksu kohaldatakse igasuguse majandustegevuse suhtes, ja mida tuleb seega tõlgendada ja kohaldada kitsalt, ei saa sellist isikut hõlmata.
- 20 EQ-l tuleb tõendada, et ta on sotsiaalorganisatsioon ning et pädevad ametiasutused teda sellisena tunnustavad. Lihtsalt sotsiaaltegevusele tuginemisest ei piisa. Tulu, mida EQ täisealiste kaitse alasest tegevusest sai (2014. aastal 239 46[0,00] eurot, 2015. aastal 302 033,50 eurot) on ka piisav tõendamaks, et tema tegevus ei olnud sotsiaalne.

- 21 Viimaks väidab maksuhaldur õiguspärase ootuse kaitse kohta, et käesoleval juhul ei saa seda kohaldada, kuna käibemaksu tasumatajätmise täisealiste kaitsega seotud teenuste eest kujutab endast õigusrikkumist ning tal ei ole käibemaksunormide kohaldamisel mingit manööverdamisruumi.

#### **4. Kohtu hinnang**

##### *Tegevuse laad*

- 22 EQ viitab Euroopa Kohtu praktikale, mille kohaselt „teenuse osutamine on maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele“ (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 26; 18. jaanuari 2017. aasta kohtuotsus SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, punktid 25 ja 26, ning 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punkt 30), järeldades sellest ekslikult, et väljend „vastab väärtuselt“ nõuab osutatava teenuse ja makstava tasu väärtuse samaväärsust. Viidatud kohtulahendite asjaolud panevad arvama vastupidi: et väljend „vastab [tegelikult] väärtuselt“ („tegelikult“ on siin tegeliku olemasolu tähenduses) eeldab vastutasu olemasolu, ilma et see viitaks vastutasu summale või rahalisele korrelatsioonile osutatava teenusega. Sel taustal nendib siinne kohus, et teistes kohtuotsustes on leitud, et „võimalus liigitada teenus „tasuliseks tehinguks“ eeldab üksnes, et teenuse osutamise ja maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu vahel oleks otsene seos“ [piirkondliku kohtu allakriipsutus] (22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 32), asetades rõhu tasu tegelikule olemasolule selle absoluutse või suhtelise suuruse asemel.
- 23 On siiski veel kaks tegurit, mis on vähem ilmsed.
- 24 Õigussuhte kohta, mille raames teenuseid osutatakse, soovib kohus esiteks teada, milline ulatus on käesoleval juhul Euroopa Kohtu hinnangul, mille kohaselt „teenuse osutamine on maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele“, arvestades, et täisealiste kaitse süsteemile on iseloomulik kolmepoolne suhe, mille üks osaline on teenuseosutaja, teine osaline teenusesaaja ehk kaitstav täisealine, kes on tihti juba definitsiooni kohaselt võimetu kehtivas õigussuhtes osalema ja kellega teenuseosutajal ei ole seega õigussuhet, ning kolmandaks kohtuorgan, kes on andnud teenuseosutajale eestkosteülesande ning kellega viimasel on õigussuhe. Samuti soovib kohus teada, milline mõju on tõdemusel, et teatavatel asjaoludel tasutakse teenuseosutajale kaitstava täisealise isiku vara arvel, ent viimase rahaprobleemide korral tuleb teenuseosutajale tasuda riigil.

- 25 Teiseks märgib kohus rahalise tasu summa kohta, et kuigi Euroopa Kohtu praktikast ilmneb, et „asjaolu, kas majandustehing tehti omahinnast kõrgema või madalama hinnaga ja seega turuväärtusest kõrgema või madalama hinnaga, ei ole tehingu liigitamisel tasuliste tehingute hulka asjasse puutuv (vt selle kohta 20. jaanuari 2005. aasta kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 22; 9. juuni 2011. aasta kohtuotsus Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, punkt 25, ja 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punktid 36 ja 37)“ (2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punkt 45), on Euroopa Kohus ka täpsustanud, et „[s]eda, et seos [teenuse ja rahalise tasu vahel] on otsene, ei saa seada kahtluse alla ka asjaolu [...], et [hüvitise] summa on kindlaks määratud harilikust turuväärtusest madalamal tasemel, kuna hüvitise suurusjärk määratakse kindlaks eelnevalt ja selgelt väljakujunenud kriteeriumide põhjal, mis tagavad, et see on [teenuseosutaja] tegevuskulude katmiseks piisav (vt selle kohta 29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 38, ja 2. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, punktid 45 ja 46)“ (22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, punkt 38). Euroopa Kohus tundub nõudvat, et tasu summa oleks ennustatav ning suudaks katta teenuseosutaja tegevuskulud. Siinsel kohtul on küsimus, mis ulatus on neil tingimustel, kui tegemist on täisealiste kaitse valdkonnas tegutseva teenuseosutaja tasustamise eeskirjadega sellisel kujul, nagu need on sõnastatud suurhertsogi 23. detsembri 1982. aasta määruses eestkostja määramise tingimuste kohta.
- 26 Kuigi teenused, mida EQ kõnealusel juhul osutab, on igast aspektist majandustegevuse sarnased, peab siinne kohus seega vajalikuks tuua sellesse hindamisse rohkem selgust käesolevas kohtuasjas käsitletava olukorra konkreetses kontekstis, millele on iseloomulik:
- 1) kolmepoolne suhe, milles teenuseosutajale ülesandeid andev üksus ei ole teenusesaajaga sama isik ning milles teenuseosutajale tasutakse olenevalt olukorrast kas teenusesaaja või riigi vara arvel, ning
  - 2) mehhanism teenuseosutaja tasu kindlaksmääramiseks, mis
    - a) oleneb kohtu hinnangust, mille viimane annab igal üksikjuhul eraldi,
    - b) sõltub siiski teenuste saaja varalisest seisundist ning
    - c) määratakse kas kindla summana, protsendina teenusesaaja sissetulekust või vastavalt osutatud teenustele.
- See tasu kindlaksmääramise mehhanism viib tõdemusele, et tasu ei saa ette kindlaks määrata ning see ei taga tingimata teenuseosutaja kantud tegevuskulude katmist mis tahes asjaoludel.

**Maksuvabastusnormid**

- 27 Kõigepealt soovib kohus teada, kas täisealiste kaitse alane tegevus kuulub käibemaksudirektiivi tähenduses „hoolekande või sotsiaalkindlustuse“ mõiste alla.
- 28 Lisaks soovib see kohus teada, kuidas määratletakse „asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid“. EQ pooldab määratlemist tegevuse laadi põhjal, jättes kõrvale teenuseosutaja õigusliku staatuse, samas kui maksuhaldur väidab, et arvesse tuleb võtta õiguslikku staatust, ning pooldab seda küll otse välja ütlemata nende teenuseosutajate väljajätmist, kelle eesmärk on tulu teenimine.
- 29 Viimaks kaasneb nende sätete kohaldamisega vajadus teha kindlaks, mida tähendab kõnealuse organisatsiooni sotsiaalsena „tunnustamise“ mõiste. Kui direktiivis piirduakse viitamisega tunnustamisele „asjaomases liikmesriigis“, ei täpsustata seal tunnustamise protsessi ega organit, kes on selleks pädev. Käesoleva kohtuasja asjaoludel tekib muu hulgas ka küsimus, kas asutus, keda silmas peetakse, võib olla kohtuorgan ning kas tunnustamine võib toimuda igal üksikjuhul eraldi.

**Õiguspärase ootuse kaitse põhimõte**

- 30 Kohus viitab neutraalse maksustamise põhimõttele, millel käibemaksusüsteem põhineb. Lõppkokkuvõttes tuleb käibemaksu tasuda lõpptarbijal ning maksukohustuslane peab käibemaksu riigi eest kinni. Käibemaks peetakse eraldi kinni iga majandustehingu pealt ning maksukohustuslane maksab seda regulaarselt riigile. Sellest tulenevalt sai maksukohustuslane pidada käibemaksu kinni ainult tehingutelt, mille kohta ta nende tegemise ajal teadis või oleks pidanud teadma, et need kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse. Kui käibemaksuhaldur teatab nii nagu käesoleval juhul maksukohustuslasele pärast kõnealuste tehingute tegemist, et ta kavatses muuta oma varasemat seisukohta – mis oli nende tehingute suhtes käibemaksu kohaldamatajätmise –, on maksukohustuslane olukorras, kus tal ei olnud võimalik teenusesaajale esitatavale arvele käibemaksu lisada, ent ta peab seda ometi riigile maksma. Nii peaks maksukohustuslane käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtte vastaselt võtma riigi nõutavad käibemaksusummad omaenda vahenditest.

**5. Eelotsuse küsimused**

- 31 Tribunal d'arrondissement (piirkondlik kohus) esitab Euroopa Kohtule järgmised 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 arvel 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 summamana, 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 direktiivis 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punktis g, tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab teenuseid, mida osutatakse seadusega kehtestatud 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 direktiivis 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 ettevõtluvormile 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 direktiivis 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punktis g, tuleb tõlgendada nii, et see nõuab eelnevalt 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 nii, nagu Euroopa Liidu Kohtu praktikas on õiguspärase ootuse põhimõtet tõlgendatud, lubab see põhimõte käibemaksu kogumise eest vastutaval ametiasutusel nõuda käibemaksukohustuslaselt, et viimane tasuks käibemaksu majandustehingute pealt, mis on toimunud selle maksuhalduri maksustamisotsuse 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?

TÖÖDOKUMENT