

Kohtuasi C-620/21**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

6. oktoober 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

27. september 2021

Kassaator ja vastustaja vastukassatsioonkaebuse menetluses:

Momtrade Ruse OOD

Vastustaja kassatsioonimenetluses ja vastukassatsioonkaebuse esitaja:

Direktor na Direksia „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)

Põhikohtuasja ese

Kassatsioonkaebus Administrativen sad Ruse (Ruse halduskohus) 26. juuni 2020. aasta otsuse peale. Administrativen sad Ruse (Ruse halduskohus) otsusega tühistati riigi maksuameti Varna osakonna 4. oktoobri 2018. aasta maksuotsus, mis oli jäetud Direktor na Direksia „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) 13. märtsi 2019. aasta otsusega muutmata, osas, milles äriühingult Momtrade Ruse nõuti täiendavalt sisse käibemaks summas, mille moodustab summade 264 027,60 Bulgaaria leevi (BGN) ja 316 833,05 leevi vahe (põhinõue), ning summas, mille moodustab summade 89 315,83 leevi ja 107 178,98 leevi vahe (asjaomane viivis); muus osas jäeti kaebus rahuldamata.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“ või „direktiiv 2006/112“), artikli 132 lõike 1 punkti g tõlgendamine.

Eelotsuse küsimused

Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile g antav tõlgendus lubab äriühingul, kes on liikmesriigis (käesoleval juhul Bulgaaria) registreeritud sotsiaalteenuste osutajana, 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 kontrollitav äriühing on „heategevana tunnustatud organisatsioon“ ja kas on tõendatud, et tegemist on „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud“ teenustega?
3. Kas kirjeldatud tõlgenduse kohaselt on asjaolu, et äriühing on registreeritud riigisisises õiguses määratletud sotsiaalteenuste osutajaks, piisav, et eeldada, et äriühing on asjaomasel liikmesriigis „heategevana tunnustatud organisatsioon“?

Viidatud liidu õigusnormid ja kohtupraktika

Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt g ja artikli 133 lõike 1 punktid a–d;

Euroopa Kohtu praktika:

12. märtsi 2015. aasta kohtuotsus „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 17);

14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 16);

25. märtsi 2010. aasta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad (C-79/09, EU:C:2010:171, punkt 49);

15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 22);

13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, punktid 26 ja 27);

21. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-616/15, EU:C:2017:721, punkt 47);

5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika);

26. veebruari 2015. aasta kohtuotsus VDP Dental Laboratory jt (liidetud kohtuasjad C-144/13, C-154/13 ja C-160/13, EU:C:2015:116, punkt 43);

21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Město Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 17);

21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 46).

Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kohtuotsus „go fair“ Zeitarbeit, millele tugineb esimese astme kohus, erineb oluliselt käesolevast asjast, kuna viidatud kohtuasja puhul osutati teenuseid liikmesriigis, kus oli nii teenuste osutaja kui ka teenuste saaja asu- või elukoht.

Viidatud riigisisised õigusnormid

Maksu- ja sotsiaalkindlustusasjade menetluse seadustik (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks, edaspidi „DOPK“)

DOPK artikkel 122 näeb ette, et maksuamet võib maksustatava väärtuse viidatud sättes ette nähtud meetodi alusel määrata eelkõige siis, kui maksukontrolli subjektiks oleva isiku raamatupidamises on kasutatud sisuliselt vääraid dokumente (punkt 3) või kui maksustatavat väärtust ei ole võimalik määrata raamatupidamise põhjal (punkt 5).

Käibemaksuseadus (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“)

ZDDS artikli 21 kohaselt on mittemaksukohustuslasest isikule osutatavate teenuste osutamise kohaks teenuse osutaja ettevõtte asukoht.

ZDDS artikli 38 kohaselt on maksuvaba selline kaupade ühendusesisene tarne ja teenuste ühendusesisene osutamine, mis oleks maksuvaba juhul, kui kaupu tarnitaks või teenuseid osutataks Bulgaarias (lõige 2). ZDDS artikli 40 kohaselt loetakse sotsiaalteenuste osutamine sotsiaalabi seaduse (Zakon za sotsialnoto podpomagane) tähenduses teenuste maksuvabaks osutamiseks.

ZDDS artikli 67 lõike 2 kohaselt sisaldub käibemaks kokkulepitud hinnas, kui seda ei ole eraldi ära näidatud.

Sotsiaalabi seadus (Zakon za sotsialnoto podpomagane, edaspidi „ZSP“)

ZSP artikli 16 kohaselt põhinevad sotsiaalteenused sihipärasel sotsiaaltööl, mille eesmärk on abistada isikuid igapäevatoimingute tegemisel või neid sotsiaalselt integreerida; teenuseid osutatakse isikute soovil ja valikul, tuginedes individuaalse vajaduse hindamisele.

ZSP artikkel 18 näeb ette, et Bulgaaria juriidilised isikud ja mõne muu EL liikmesriigi õiguse alusel asutatud juriidilised isikud osutavad sotsiaalteenuseid alles pärast kandmist sotsiaalabi ametis (Agentsia za sozialno podpomagane) peetavasse registrisse.

ZSP lisasätete § 1 punktis 6 sisalduvate legaldefiniitsioonide kohaselt on „sotsiaalteenused“ toimingud, millega abistatakse isikuid ja laiendatakse nende iseseisva toimetuleku võimalusi; punkti 7 kohaselt osutatakse „sotsiaalteenuseid kogukonnas“ perekeskkonnas või perelähedases keskkonnas.

ZSP rakendusmäärus (Pravilnik za prilagane na ZSP; edaspidi „PPZSP“)

PPZSP artikli 40 kohaselt esitavad sotsiaalteenuseid kasutada soovivad isikud oma elukohajärgsele haldusasutusele kirjaliku taotluse, kui sotsiaalteenuste osutaja on juriidiline isik. Lisada tuleb isikutunnistuse koopia, haigusloo koopia (kui on olemas) ja arsti eksperdihinnang (kui on olemas). Haldusasutus annab isiku abivajadusele hinnangu ja jäädvustab selle standardaruandes.

PPZSP artikkel 40d näeb ette, et sotsiaalteenuste osutaja koostab abivajaduse hinnangu põhjal individuaalse kava, milles on sõnastatud eesmärgid ja tegevused eelkõige igapäevatoimingute tegemisega seotud abivajaduse, tervise-, hariduse-rehabilitatsiooni- või muu abivajaduse rahuldamiseks.

PPZSP artikli 40e kohaselt peab sotsiaalteenuste osutaja klientide registrit, mis sisaldab andmeid isiku ja osutatud teenuste kohta.

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Momtrade Ruse on osäühing, kes osutab peamiselt ambulatoorseid sotsiaalteenuseid. Osäühing on alates 24. juunist 2014 ZDDSi alusel vabatahtlikult käibemaksukohustuslasena registreeritud.
- 2 Äriühing on töö- ja sotsiaalpoliitika ministrium (Ministerstvo na truda i sotsialnata politika) juures asuvas sotsiaalabi ametis (Agentsia „Sotsialno podpomagane“) registreeritud isikuna, kes osutab sotsiaalteenuseid, mille raames tehakse vanematele inimestele kättesaadavaks isiklikud hooldajad, tugiisikud ja koduabilised.

- 3 Maksukontrolli käigus, mille tulemusel tehti 4. oktoobri 2018. aasta maksuotsus, esitas äriühing Momtrade Ruse teenuste osutamise lepingud, mis olid sõlmitud Saksa ja/või Austria kodanikest füüsiliste isikute kui teenuste tellijatega. Nende lepingute alusel lähetas äriühing töotajaid hooldajate ja koduabilistena tellijate majapidamistesse. Konkreetsed tegevused täpsustati lepingutele lisatud küsimustikes, mille oli koostanud Saksamaal või Austrias registreeritud vahendaja – äriühing, kes vahendas maksukontrolli subjektiks olevale äriühingule kliente vahenduslepingu alusel.
- 4 Viidatud tegevused hõlmavad majapidamises osutatavat abi, aga ka selliste vanemate inimeste hooldamist, kes ei suuda terviseprobleemide tõttu enda eest ise hoolt kanda. Igas lepingus on esitatud nii tellija kui ka vahendaja nimi. Vaidlust ei ole selle üle, et füüsilised isikud on teinud äriühingule makseid.
- 5 Vastavalt nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määrusele (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (ELT 2010, L 268, lk 1) algatasid Saksa maksuasutused teabevahetuse. Selle põhjal tuvastati, et teenused ei kuulu maksustamisele Saksamaal, vaid Bulgaaria ZDDSi alusel tuleb neilt käibemaksu maksta Bulgaarias.
- 6 Maksukontrolli subjektiks oleva äriühingu esitatud dokumentidele tuginedes tuvastas maksuasutus, et „sotsiaalteenuste“ osutamise leping puudub, kuna ära ei ole toodud klientide individuaalset abivajadust. Maksuasutus lähtus sellest, et kuna teenuseid on tegelikult osutatud teises liikmesriigis, siis on ZSP kõrval oluline ka Saksa ja/või Austria õigus. Selleks et äriühingut Momtrade Ruse ZDDSi artikli 40 punkti 1 alusel käibemaksust vabastada, peavad olema esitatud tõendid, mis asjaomase teise liikmesriigi õiguse kohaselt kinnitavad selle liikmesriigi territooriumil osutatud teenuste sotsiaalset olemust.
- 7 Lisaks sellele tegi maksuasutus järelduse, et äriühingu algsed dokumendid osutatud teenuste kohta olid sisuliselt väärad. Teenuste saajateks olid märgitud Saksamaa ja Austria juriidilised isikud, samal ajal kui tegelikud saajad oli Saksa või Austria kodanikest füüsilised isikud. Füüsilistele isikutele osutatavate teenuste asemel olid deklareeritud juriidilistele isikutele osutatavad ühendusesisesed teenused, mille suhtes kehtib käibemaksumäär 0%. Maksuasutus leidis, et raamatupidamise põhjal ei saa maksustatavat väärtust määrata. Samuti ei olnud esitatud kõiki sõnaselgelt nõutud dokumente ja selgitusi. Sellele tuginedes otsustas maksuasutus, et maksustatav väärtus tuleb vastavalt DOPK artikli 122 lõikele 2 määrata hindamise teel.
- 8 Asja menetlev esimese astme kohus Administrativen sad Ruse (Ruse halduskohus) lähtus sellest, et ZDDSi artikli 40 lõige 1 vastab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktile g. Selleks et kohaldada saaks ZDDSi artikli 40 punkti 1 kohast maksuvabastust, peab maksukontrolli subjekt tõendama, et asjaomane tegevus on oma olemuselt sotsiaalne nii Bulgaaria õiguse alusel kui ka selle liikmesriigi õiguse alusel, mille territooriumil teenuseid osutatakse. Kohus leidis, et Bulgaaria õigusnormidest lähtudes ei ole kõnealune olemus tõendatud, kuna

Bulgaaria õigusnormid nõuavad isiku abivajaduse hindamist ja dokumenteerimist, mida välisriikide kodanike puhul tehtud ei ole. Maksukontrolli subjekt ei ole esitanud Bulgaaria õigusnormide kohaselt nõutavaid sotsiaalteenuste osutamise taotlusi, abivajaduse hinnanguid, ettepanekute aruandeid, individuaalseid plaane ja klientide registrit, selle asemel on esitatud üksnes lepingud ja nende juurde kuuluvad küsimustikud. Saksa kodanikest füüsiliste isikute selgitusi, Saksa sotsiaalseadustiku kohaseid abivajaduse hinnanguid ja hooldusvajadust käsitlevaid eksperdihinnanguid ning arveid, mis esitati esimese astme kohtus, ei ole seevastu võimalik ajaliselt seostada isikutega, kellele on väljastatud vaidluse esemeks olevad arved. Füüsilistele isikutele väljastatud arved, mis esitati kohtumenetluses ja mille suhtes tehtud kontroll näitas, et need kattuvad Saksa vahendajatele väljastatud arvetega, mis esitati maksukontrolli käigus, ei sisaldanud teenuste täpset loetelu ega tõendanud teenuste sotsiaalset olemust.

- 9 ZDDS artikli 67 lõike 2 alusel vähendas esimese astme kohus täiendavalt sisse nõutava käibemaksu summat summa võrra, mille moodustab summade 264 027,60 leevi ja 316 833,05 leevi vahe (põhinõue), ja summa võrra, mille moodustab summade 89 315,83 leevi ja 107 178,98 leevi vahe (asjaomane viivis), muus osas jättis esimese astme kohus maksuotsusega määratud käibemaksu muutmata.
- 10 Kassatsioonikohtul on tekkinud küsimus, kas äriühingu Momtrade Ruse osutatud teenuste olemust on vaja hinnata. Maksukontrolli käigus esitatud kirjalike tõendite ja kohtumenetluse käigus esitatud tõendite (lepingud, küsimustikud ja teenuste saajate selgitused) alusel tuvastab kohus, et füüsilised isikud, kes kasutavad äriühingu osutatud teenuseid, on vanemad terviseprobleemidega inimesed, kes majapidamistöode tegemiseks vajatava abi kõrval vajavad abi ka oma terviseseisundi tõttu.
- 11 Administrativen sad Ruse (Ruse halduskohus) põhjendas oma otsuses teenuste sotsiaalse olemuse puudumist asjaoluga, et äriühing ei ole esitanud Saksa või Austria asutuste ametlikke dokumente, millest nähtuks kõnealune sotsiaalne olemus. Kohus leidis, et vanemate inimeste hooldamisega seotud teenused ei ole sotsiaalteenused, kuna abi osutati vaid seoses majapidamistöödega. Töötajad ei olnud kohustatud tegema toiminguid, mis on seotud isikute terviseseisundiga, ja neil puudub väljaõpe, mis annaks alust eeldada, et nad suudavad osutada meditsiinilisi hooldusteenuseid.
- 12 Eespool viidatud kohtuotsuses Les Jardins de Jouvence märkis Euroopa Kohus, et maksuvabastuse jaoks on oluline „tehtud tehingute olemus ning kõnealuseid teenuseid osutava või kaupu tarniva ettevõtja staatus“. Sellele tuginedes leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et pooltevahelise kohtuvaidluse õigeks lahendamiseks on vaja välja selgitada, milliste kriteeriumide alusel tuleb hinnata, kas tegemist on sotsiaalteenustega: kas selle riigi pädevate asutuste dokumentide alusel, kus teenuseid osutatakse, või piisab osutatud hooldusteenuste olemuse kindlakstegemisest.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et direktiivi 2006/112 artiklis 132 sätestatud maksuvabastuse juhtumeid tuleb tõlgendada kitsalt, kuna need on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mida maksukohustuslane tasu eest osutab. Nende koosseisutunnuste tõlgendamine peab aga olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärgiga ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõttest, kuid ei tohi võtta ettenähtud maksuvabastustelt nende soovivat toimet (eespool viidatud kohtuotsused „go fair“ Zeitarbeit, Horizon College, komisjon vs. Madalmaad, Zimmermann ja Klinikum Dortmund).
- 14 Direktiivi 2006/112 artikli 132 kõigi sätete mõte on vabastada käibemaksust teatavad avalikes huvides tehtavad tegevused, et muuta teatavad teenused kättesaadavamaks ja lihtsustada teatavate kaupade tarnimist, vältides suuremaid kulusid, mis tekiksid nende käibemaksuga maksustamisel (eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Madalmaad, TMD ja VDP Dental Laboratory jt).
- 15 Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) on juba teinud samasugustel asjaoludel direktiivi viidatud sätte tõlgendamist puudutava otsuse. 3. augusti 2020. aasta otsuses nr 10652 halduskohtuasjas nr 11597/2019 sedastas kohus, et liidu õigus ei kohusta liikmesriike vabastama käibemaksust sotsiaalteenuseid, mis on osutatud teiste liikmesriikide kodanikele nende riikide territooriumil. Otsust põhjendati Bulgaaria Vabariigi põhiseaduse artikli 26 lõikega 2, mille kohaselt on vaid välismaalastel, kes viibivad Bulgaaria Vabariigi territooriumil, kõik Bulgaaria Vabariigi põhiseadusest tulenevad õigused ja kohustused, välja arvatud need õigused ja kohustused, mis nõuavad Bulgaaria kodakondsuse olemasolu.
- 16 Käesolevat kohtuasja menetlev kohtukolleegium leiab, et direktiivi 2006/112 artikli 132 nimetatud mõtte seisukohast on ebaoluline, kas teenuste osutaja ja teenuste saaja asuvad ühe liikmesriigi territooriumil või – nagu käesoleval juhul – on teenuste osutaja registreeritud ühes liikmesriigis ja teenuste saajad on teise liikmesriigi kodanikud, kus teenuseid osutatakse. Kuna aga teenuse osutamise kohaks loetakse koht, kus on teenuste osutaja ettevõtte asukoht, koheldaks Bulgaarias asuvaid sotsiaalteenuste osutajaid juhul, kui järgida eespool kirjeldatud tõlgendust, mille on liidu õigusele andnud Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus), maksustamise seisukohast erinevalt, olenevalt sellest, kas nad osutavad välisriigi kodanikele teenuseid Bulgaaria territooriumil või mõne muu liikmesriigi territooriumil; see järeldus ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul vastuvõetav.
- 17 Kirjeldatud põhjustel vajab eelotsusetaotluse esitanud kohus direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti g tõlgendust, et vastata küsimusele, kas viidatud artikkel lubab äriühingul, kes on liikmesriigis (käesoleval juhul Bulgaaria) registreeritud sotsiaalteenuste osutajana, tugineda sellele sättele, et kasutada maksuvabastust seoses sotsiaalteenustega, mida ta osutab teiste liikmesriikide kodanikest

füüsilistele isikutele nende riikide territooriumil, ja kas sellele küsimusele vastamisel on oluline asjaolu, et teenuste saajaid vahendavad teenuste osutajale äriühingud, kes on registreeritud liikmesriigis, kus teenuseid osutatakse.

- 18 Kui küsimusele vastatakse jaatavalt ja direktiivi 2006/112 artikli 132 lõikes 1 nimetatud maksuvabastused kujutavad endast liidu õiguse autonoomseid mõisteid (eespool viidatud kohtuotsus Žamberk), kuid direktiiv ei sisalda kriteeriume nende mõistete määratlemiseks ega reegleid õiguslikult oluliste faktiliste asjaolude tõendamiseks, vajab eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitusi viidatud liidu õiguse sätte tõlgendamiseks ja kohaldamiseks, eelkõige selgitust selle kohta, kas igakordselt tuleb Bulgaaria õiguse ja/või Austria ja Saksa õiguse alusel hinnata, kas maksukontrolli subjektiks olev äriühing on „heategevana tunnustatud organisatsioon“ ja kas on tõendatud, et tegemist on „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud“ teenustega.
- 19 Viimaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sellega seoses teada, kas asjaolu, et äriühing on registreeritud riigisisises õiguses määratletud sotsiaalteenuste osutajaks, on piisav, et eeldada, et äriühing on asjaomases liikmesriigis „heategevana tunnustatud organisatsioon“.