Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 1. detsembril 2022 [1]

Kohtuasi C-620/21

MOMTRADE RUSE OOD

versus

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

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaksudirektiiv – Artikli 132 lõike 1 punkt g – Otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste maksuvabastus – Sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustatud organisatsioon – Asjaomane liikmesriik, kes teeb otsuse organisatsiooni tunnustamise kohta sotsiaalset laadi organisatsioonina

I. Sissejuhatus

1. Demograafiline areng ja globaliseerumine puudutavad ka liidu käibemaksuõigust. Seda näitab käesolev menetlus. Bulgaarias asuv ettevõtja lähetab oma töötajaid kogu Euroopa Liidus, mh Saksamaal ja Austrias elavate (füüsiliste) isikute juurde, kes vanuse ja/või tervise tõttu vajavad majapidamisabi ja ka hooldust. Põhimõtteliselt on nende füüsilistele isikutele osutatud teenuste osutamise koht teenuseosutaja registrijärgne asukoht, seega käesoleval juhul Bulgaaria. Järelikult tuleb selleks, et Saksamaal või Austrias osutatud teenuseid käibemaksuga õigesti maksustada ja seega neid teenuseid maksust vabastada, kohaldada Bulgaaria õigust.

2. Käesolevas asjas kõne all olev maksuvabastus hõlmab otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuseid, mida osutab „asjaomases liikmesriigis sotsiaalorganisatsioonina tunnustatud organisatsioon“. Otsustav küsimus on, milline on „asjaomane liikmesriik“. Kas see on riik, kelle territooriumil subsideeritud teenuseid osutatakse (sihtriik), kuna tema sotsiaalhoolekande süsteemid maksavad üldjuhul teenuste eest? Või on see riik, kellel oleks tegelikult õigus maksutulule, kui teenus ei oleks maksust vabastatud? Mittemaksukohustuslastele osutatavate teenuste puhul, nagu käesoleval juhul, oleks see päritoluriik; maksukohustuslastele (nt välismaal asuv haigla) osutatavate teenuste puhul oleks see sihtriik.

[1] Algkeel: saksa.

3. Mõlemad lahendused põhjustavad praktilisi probleeme. Kui sihtliikmesriik teeb otsuse organisatsiooni tunnustamise kohta sotsiaalset laadi organisatsioonina, ei ole päritoluliikmesriigil võimalik seda otsust kontrollida, kuigi see võib kaudselt mõjutada tema maksutulu. Kui kõnealuse tunnustamise eest vastutab päritoluliikmesriik, võiks see väga helde tunnustamispraktikaga liikmesriik olla ideaalne asukoht piiriüleste hoolekandeteenuste osutamiseks. See võib põhjustada konkurentsimoonutusi sihtriigis asuvate ettevõtjatega, mida tuleb ühtlustatud käibemaksusüsteemiga tegelikult vältida.

4. Kuna saab aga olla ainult üks lahendus, peab Euroopa Kohus käesolevas kohtuasjas otsustama, kas teatavate „asjaomases liikmesriigis" sotsiaalset laadi organisatsioonidena tunnustatud organisatsioonide maksuvabastuse puhul on alati määrav riik, kus on käibemaksuga maksustavate teenuste osutamise koht (käesoleval juhul Bulgaaria), või sihtriik (käesoleval juhul Saksamaa või Austria).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Liidu õiguse raamistiku määrab kindlaks direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv").[2]

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 45 puudutab mittemaksukohustuslasele osutatavate teenuste osutamise kohta ja on sõnastatud järgmiselt:

„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."

7. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt g käsitleb maksuvabastust:

„1. 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]".

[2] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1) vaidlusalustel aastatel (2014–2015) kehtinud redaktsioonis (sellega seoses viimati muudetud nõukogu 17. detsembri 2013. aasta direktiiviga 2013/61/EL (ELT 2013, L 353, lk 5)).

8. Käibemaksudirektiivi artikli 133 esimese lõigu punkti c kohaselt võivad liikmesriigid eespool sätestatud maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada järgmist tingimust:

„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:

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".

9. Käibemaksudirektiivi artikli 134 punkt a sätestab:

„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. Bulgaaria õigus

10. Käibemaksudirektiiv võeti üle käibemaksuseadusega (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS").

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

12. ZDDS artikli 40 kohaselt loetakse sotsiaalteenuste osutamine sotsiaalabi seaduse (Zakon za sotsialnoto podpomagane, edaspidi „ZSP") tähenduses teenuste maksuvabaks osutamiseks.

13. 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.

14. ZSP artikkel 18 näeb ette, et Bulgaaria juriidilised isikud osutavad sotsiaalteenuseid alles pärast kandmist sotsiaalabi ametis (Agentsia za sozialno podpomagane) peetavasse registrisse.

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

16. ZSP rakendusmääruse (Pravilnik za prilagane na ZSP, edaspidi „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.

17. 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.

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

III. Kohtuasja faktilised asjaolud ja eelotsusemenetlus

19. Momtrade Ruse OOD (edaspidi „Momtrade") on osaühing, kes osutab peamiselt ambulatoorseid sotsiaalteenuseid. Osaühing on alates 24. juunist 2014 ZDDSi alusel vabatahtlikult käibemaksukohustuslasena registreeritud. Lisaks on ta Bulgaaria töö- ja sotsiaalministeeriumi [3] juures asuvas sotsiaalabi agentuuris registreeritud äriühinguna, kes osutab sotsiaalteenuseid, mille raames tehakse vanematele inimestele kättesaadavaks isiklikud hooldajad, tugiisikud ja koduabilised.

20. Momtrade'i suhtes korraldati maksukontroll, mis puudutas ajavahemikku 24. juunist 2014 kuni 31. detsembrini 2015. Kontrolliti teenuseid, mida oli osutatud Saksa ja/või Austria kodanikest füüsilistele isikutele, kelle elukoht on ilmselt Saksamaal või Austrias.

21. Nende lepingute alusel, mis olid sõlmitud füüsiliste isikutega, lähetas Momtrade töötajaid hooldajate ja koduabilistena tellijate majapidamistesse. Konkreetsed tegevused täpsustati lepingutele lisatud küsimustikes. Kõnealuse küsimustiku oli koostanud Saksamaal või Austrias registreeritud vahendaja – äriühing, kes vahendas Momtrade'ile kliente vahenduslepingu alusel.

22. Loetletud tegevused hõlmavad lisaks majapidamises osutatavale abile ka selliste vanemate inimeste hooldamist, kes ei suuda terviseprobleemide tõttu enda eest ise hoolt kanda. Igas lepingus on märgitud nii tellija kui ka vahendaja nimi. Vaidlust ei ole selle üle, et füüsilised isikud on teinud Momtrade'ile makseid.

23. Saksa maksuasutused algatasid teabevahetuse. Selle põhjal tuvastati, et nende teenuste osutamise kohaks on Bulgaaria. Järelikult ei kuulu need teenused maksustamisele Saksamaal, vaid Bulgaaria ZDDSi kohaselt tuleb neilt käibemaksu maksta Bulgaarias.

24. Momtrade'i esitatud dokumentidele tuginedes tuvastas Bulgaaria maksuasutus, et „sotsiaalteenuste" osutamise leping puudub, kuna märgitud ei ole 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 Momtrade'i ZDDS 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.

25. Maksuotsusega, mis tehti 4. oktoobril 2018, keelduti Momtrade'i suhtes igal juhul kohaldamast teenuste maksuvabastust. Selle peale esitas ta kaebuse. Asja menetlev esimese astme kohus Administrativen sad Ruse (Ruse halduskohus, Bulgaaria) lähtus sellest, et ZDDS artikli 40 punkt 1 vastab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile g. Selleks et saaks kohaldada ZDDS artikli 40 punkti 1 kohast maksuvabastust, peab maksukontrolli subjekt tõendama, et asjaomane

[3] Ministerstvo na truda i sotsialnata politika.

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. Bulgaaria õigusnormid nõuavad isiku abivajaduse hindamist ja dokumenteerimist, mida käesoleval juhul ei ole tehtud.

26. Momtrade 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.

27. Peale selle ei ole vanemate inimeste hooldamisega seotud teenused sotsiaalteenused ZDDS artikli 40 punkti 1 tähenduses, kuna abi osutati vaid seoses majapidamistöödega. Töötajad ei olnud kohustatud tegema toiminguid, mis on seotud isikute terviseseisundiga. Neil puudus ka väljaõpe, mis annaks alust eeldada, et nad suudavad osutada meditsiinilisi hooldusteenuseid.

28. Seetõttu jättis esimese astme kohus maksuotsusega määratud käibemaksu muutmata. Selle peale esitas Momtrade kassatsioonkaebuse. Asja menetleval kassatsioonikohtul on tekkinud küsimus, milliste kriteeriumide alusel tuleb hinnata, kas tegemist on sotsiaalteenustega.

29. Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) otsustas seetõttu menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule 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 „sotsiaalset laadi organisatsioonina 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 riigisiseses õiguses määratletud sotsiaalteenuste osutajaks, piisav, et eeldada, et äriühing on asjaomases liikmesriigis „sotsiaalselt laadi organisatsioonina tunnustatud organisatsioon“?“

30. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Bulgaaria Vabariigi maksuamet ja Euroopa Komisjon. Kodukorra artikli 76 lõike 2 kohaselt otsustas Euroopa Kohus kohtuistungit mitte korraldada.

IV. Õiguslik hinnang

31. Kuna esimesele ja kolmandale küsimusele saab üsna selgelt vastata käibemaksudirektiivi ja Euroopa Kohtu praktika põhjal, käsitlen ma esmalt neid (vt selle kohta allpool A ja B jaotis). Seejärel käsitlen ma teist küsimust, mis koosneb kahest osast, mida tuleb uurida eraldi. Esiteks palub eelotsusetaotluse esitanud kohus tõlgendada mõistet „otseselt hoolekande ja

sotsiaalkindlustusega seotud teenused" ja selgitada, kuidas neid tuleb tõendada. Selles mõttes on tegemist küsimusega, kas esineb maksuvaba teenus (vt selle kohta allpool C jaotis), mida osutatakse vanadekodus, avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste sotsiaalset laadi organisatsioonidena tunnustatud organisatsioonide poolt. Teiseks on vaja selgitada, kuidas tuleb tõlgendada mõistet „asjaomane liikmesriik", kes tunnustab neid „teisi organisatsioone" sotsiaalset laadi organisatsioonidena, et need saaksid kuuluda maksuvabastuse isikulisse kohaldamisalasse (vt selle kohta allpool D jaotis).

A. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g vahetu kohaldatavus (esimene küsimus)

32. Esimese küsimuse eesmärk on selgitada, kas Momtrade saab vahetult tugineda käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile g. Euroopa Kohtu praktikast [4] tuleneb, et kui ettenähtud tähtaja jooksul ei ole ülevõtmismeetmeid võetud, võib üksikisik tugineda direktiivi sätetele, mis tunduvad sisu poolest tingimusteta ja piisavalt täpsed, kõigi riigisiseste sätete vastu, mis ei ole direktiiviga kooskõlas. See eeldab, et need sätted on oma olemuselt sellised, et nad kehtestavad õigused, millele üksikisik saab riigi vastu tugineda.

33. Seejuures on Euroopa Kohus seoses käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga g juba otsustanud, et selles (või varasemas sisult identses kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punktis g) on piisavalt täpselt ja tingimusteta loetletud maksust vabastatud tegevused. [5]

34. Mõiste „asjaomases liikmesriigis sotsiaalset laadi tunnustatud organisatsioonid" annab liikmesriikidele siiski teatava kaalutlusõiguse organisatsioonide tunnustamisel sotsiaalset laadi organisatsioonidena. [6] Niikaua kui liikmesriigid järgivad neile käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga g antud kaalutlusõiguse piire, ei saa äriühing sellele sättele tuginedes saavutada, et asjaomases liikmesriigis tunnustataks teda sotsiaalset laadi organisatsioonina. [7]

35. Kui aga äriühing väidab, et ta on sotsiaalset laadi organisatsioon, tuleb liikmesriigi kohtutel kindlaks teha, kas pädevad asutused on järginud liidu õiguse põhimõtete, eelkõige võrdse kohtlemise põhimõtte kohaldamisel kaalutlusõiguse piire. [8] Sellega seoses võib äriühing hoolimata liikmesriigile antud kaalutlusõigusest tugineda käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile g. [9]

36. Mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimest küsimust, siis tuleb täpsustada, et see kehtib olenemata sellest, kas teenuste osutamise koht määratakse kindlaks sihtriigi põhimõtte või päritoluriigi põhimõtte alusel, ja olenemata sellest, kas vahendaja on seda teenust vahendanud.

4 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 51); 26. septembri 2000 aasta kohtuotsus IGI (C-134/99, EU:C:2000:503, punkt 36) ja 19. jaanuari 1982. aasta kohtuotsus Becker (8/81, EU:C:1982:7, punkt 25).

5 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 53). 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsuses Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 47) on juttu liidu õiguse autonoomsetest mõistetest, millele tuleb anda määratlus Euroopa Liidu tasandil.

6 17. juuni 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-492/08, EU:C:2010:348, punkt 41 III lisa punkti 15 kohta).

7 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 55).

8 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 45) ja 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 56).

9 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 32) ja 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 61).

B. Tõhusa tunnustamise nõuded (kolmas küsimus)

37. Kolmanda küsimusega soovitakse teada, kas äriühingu registreerimine sotsiaalteenuste osutajana on piisav, et saaks rääkida nõuetekohaselt sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustatud organisatsioonist käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses.

38. Liikmesriikide ametiasutuste ülesanne on kindlaks määrata, milliseid organisatsioone tuleb tunnustada sotsiaalset laadi organisatsioonina käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses.[10] Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ei ole täpsustatud tingimusi ega korda, mille alusel tuleb tunnustada sotsiaalset laadi organisatsioone, mis ei ole avalik-õiguslikud. Seega tuleb põhimõtteliselt iga liikmesriigi riigisiseses õiguses kehtestada eeskirjad, mille alusel võib neid üksusi sellisena tunnustada.[11]

39. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb siiski, et muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide tunnustamisel sotsiaalset laadi organisatsioonidena tuleb riigisisestel ametiasutustel kooskõlas liidu õigusega ja liikmesriigi kohtute järelevalve all arvesse võtta mitut tegurit.

40. Nende tegurite hulka võivad kuuluda erinormide olemasolu – olgu need siis riiklikud või piirkondlikud, õigus- või haldusnormid või maksuõigus- või sotsiaalkindlustusnormid –, üldise huvi avaldumine asjaomase maksukohustuslase tegevuses, asjaolu, et teisi samal tegevusalal tegutsevaid maksukohustuslasi on juba sarnaselt tunnustatud, ning asjaolu, et kõnealuste teenuste hinna on suures osas tasunud haigekassa või muu sotsiaalkindlustusorganisatsioon.[12] Seejuures võib arvesse võtta ka kõnealuste asutuste poolt taotletavaid eesmärke tervikuna ja nende sotsiaalabialase tegevuse püsivat iseloomu.[13]

41. Sellest tuleneb samal ajal, et liikmesriikidel ei ole lubatud tunnustada kasumit taotlevaid eraõiguslikke üksusi (nagu käesoleval juhul Momtrade) sotsiaalset laadi organisatsioonidena pelgalt seetõttu, et need üksused osutavad ka sotsiaalteenuseid.[14] Seega ei saa ainuüksi asjaolu, et äriühing on sotsiaalteenuste osutajana registreeritud riigiasutuses, iseenesest olla piisav järelduse tegemiseks, et seda on kaalutlusviga tegemata tunnustatud sotsiaalset laadi organisatsioonina. Teisiti võib see olla siis, kui registreerimine oleks seotud eespool nimetatud aspektide sisulise uurimisega, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kontrollima.

[10] 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 57).

[11] 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 69); 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 43); 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punktid 32 ja 34) ning 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 26).

[12] 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 70); 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 44); 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 35); 12. märtsi 2015. aasta kohtuotsus „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 20) ning 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

[13] 17. juuni 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-492/08, EU:C:2010:348, punkt 45).

[14] 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 72); 17. juuni 2010. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-492/08, EU:C:2010:348, punktid 42 ja 44) ning 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, punktid 61 ja 63).

C. Hinnang küsimusele, kas tegemist on otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenustega (teise küsimuse teine osa)

42. Teise küsimuse teine osa puudutab hinnangut sellele, kas kõnealuste teenuste osutamine on käibemaksust vabastatud, seda nii kriteeriumide kui ka kohaldatava õiguse ja selleks vajalike tõendite osas. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g sõnastusest tuleneb, et selles sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse ainult „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud" teenuste osutamise ja kaubatarnete suhtes. Teenuste osutamise vabastamine käibemaksust tuleneb seega üksnes liidu õigusest.

43. Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tõlgendada kitsalt, arvestades, et need maksuvabastused on erandid põhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne või teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud.[15] Neid ei või aga tõlgendada ka liiga kitsalt[16], sest nende mõistete tõlgendamisel tuleb siiski järgida neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid, mis on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, ja tõlgendus peab olema kooskõlas maksuvabastuste eesmärkidega. Euroopa Kohtu hinnangul ei tähenda kitsa tõlgendamise nõue seega, et nimetatud artiklis 132 loetletud maksuvabastusi määratlevaid mõisteid peaks tõlgendama nii, et kaob nende toime.[17]

44. Seega nõuab Euroopa Kohus maksuvabastuse eeskirjade teleoloogilist tõlgendamist, mis võtab arvesse maksuvabastuse eesmärke ja neutraalse maksustamise põhimõtet. Pealegi tuleb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tõlgendada koostoimes käibemaksudirektiivi artikli 134 punktiga a, milles on nõutud, et teenuste osutamine või kaupade tarne peab olema hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud tehingute teostamisel tingimata vajalik.[18]

45. Sellega seoses on Euroopa Kohus juba selgitanud, et põhimõtteliselt on selle sätte tähenduses hoolekande ja sotsiaalkindlustusega otseselt seotud hooldusteenused ja toetatud elamise teenus, mida osutab ambulatoorse ravi asutus füüsilist või majanduslikku abi vajavatele isikutele.[19] Samuti tuleb sellisena 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.[20] See ei hõlma siiski töötajate rendileandmist, kuna see ei ole iseenesest sotsiaalsektoris avalikku huvi kandev teenuste osutamine. Selles osas ei ole tähtsust, kas asjaomased töötajad on hooldustöötajad või on antud rendile tunnustatud hooldusasutustele.[21]

[15] 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 57); 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 28); 12. märtsi 2015. aasta kohtuotsus „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 17); 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 22) ning 7. septembri 1999. aasta kohtuotsus Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 12).

[16] 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 32 ei räägi „eriliselt kitsast tõlgendamisest").

[17] 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 57); 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 28); 12. märtsi 2015. aasta kohtuotsus „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 17) ning 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 22).

[18] 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 8. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811, punkt 31); selle kohta küllap ka 9. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, punkt 25).

[19] 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 62) ja 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 23); vt selle kohta 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 44).

[20] 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 63).

[21] 12. märtsi 2015. aasta kohtuotsus „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, punkt 28).

46. Seda, kas kõnealuste teenuste osutamine on käibemaksust vabastatud, peab selgitama liikmesriik, kellel on direktiivi kohaselt maksustamispädevus. Käibemaksuõiguses toimub see teenuste osutamise koha kaudu. Maksukohustuslastele osutatavate teenuste puhul on see käibemaksudirektiivi artikli 44 kohaselt põhimõtteliselt koht, kus on teenuse saaja ettevõtte asukoht (sihtriigi põhimõte). Mittemaksukohustuslasele osutatavate teenuste puhul on see käibemaksudirektiivi artikli 45 kohaselt koht, kus on teenuse osutaja ettevõtte asukoht (päritoluriigi põhimõte). Mõnes teenuste osutamise kohta käsitlevas erisättes (nagu käibemaksudirektiivi artikkel 54) määratakse maksustamisõigus kindlaks koha järgi, kus asjaomased tegevused tegelikult toimuvad (tegevuskoha põhimõte).

47. Käesoleval juhul on tegemist teenuste osutamisega mittemaksukohustuslastele, mistõttu on riik, kellel on maksustamisõigus, käibemaksudirektiivi artikli 45 kohaselt Bulgaaria. Seega otsustab Bulgaaria käibemaksuseadus, kui sellega on käibemaksudirektiiv õigesti üle võetud, kas on osutatud käibemaksust vabastatud teenust. Siinkohal ei ole tähtis, kas Saksamaa või Austria käibemaksuseaduse kohaselt oleks kõnealuste teenuste puhul samuti tegemist sotsiaalabiteenuste maksuvaba osutamisega. Sellises ühtlustatud õigusvaldkonnas nagu käibemaksuõigus peaks hinnang olema ideaaljuhul siiski ühesugune.

48. Seda, kas ZDDSi asjakohaste sätetega on käibemaksudirektiiv õigesti üle võetud, peab hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus. Kui see nii ei ole, võib maksukohustuslane – nagu eespool (punkt 32 jj) märgitud – vahetult tugineda käibemaksudirektiivile. Mõlemal juhul on maksukohustuslasel kohustus teha koostööd, et hinnata, kas kõnealuste teenuste puhul on tegemist ka teenuste maksuvaba osutamisega. See võib hõlmata ka tõendite esitamist. Käibemaksudirektiivis ei ole seevastu sätestatud, millised on need tõendid ja kuidas need tuleb esitada.

49. Selliste liidu õigusnormide puudumisel kuulub tõendamisnõuete kehtestamine liikmesriikide pädevusse (menetlusautonoomia põhimõte). Nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud, on neil selles osas mänguruumi [22] ja nad võivad tingimused ise kindlaks määrata. Need tingimused ei tohi aga olla ebasoodsamad võrreldes tingimustega, mis kehtivad sarnastele riigisisestele olukordadele (võrdväärsuse põhimõte), ega tohi olla sätestatud selliselt, et need muudavad liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks või ülemäära keeruliseks (tõhususe põhimõte) [23].

50. Võrdväärsuse põhimõtte rikkumine ei ole siinkohal ilmne. Samuti ei ole ilmne tõhususe põhimõtte rikkumine. On ilmselge, et teatud tõendid on sobivad, vajalikud ja enamikul juhtudel ka asjakohased, et kontrollida, kas tegemist on ka teenuste maksuvaba osutamisega. See kehtib seda enam, kui teenuseid osutatakse riikides, mis ei kuulu Bulgaaria maksuhalduri kontrolli alla (käesoleval juhul Saksamaal või Austrias). Minu arvates ei muuda see maksuvabastuse kohaldamist põhimõtteliselt praktiliselt võimatuks. Lõppkokkuvõttes on selle hindamine siiski eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

[22] Vt intresside arvutamise korra puudumise kohta käibemaksuõiguses: 23. aprilli 2020. aasta kohtuotsus Sole-Mizo ja Dalmandi Mezőgazdasági (C-13/18 ja C-126/18, EU:C:2020:292, punkt 37); 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20 – autonoomia); 28. juuli 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Ungari (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 39) ning 12. mai 2011. aasta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 29).

[23] 16. juuli 2020. aasta kohtuotsus UR (advokaatide käibemaksukohustus) (C-424/19, EU:C:2020:581, punkt 25); 4. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 58); 10. juuli 2014. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punkt 54); 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20); 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 17) ja 3. septembri 2009. aasta kohtuotsus Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 24).

D. „Asjaomane liikmesriik", kes teeb otsuse organisatsioonide tunnustamise kohta (teise küsimuse esimene osa)

1. Probleemi kirjeldus

51. Otseselt hoolekandega seotud teenuste olemasolu üle otsustab seega Bulgaaria. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt g nõuab aga veel, et seda teenust peab osutama konkreetne maksukohustuslane. Selliseid maksust vabastatud teenuseid võivad osutada ainult „vanadekodud, avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis sotsiaalset laadi organisatsioonidena tunnustatud organisatsioonid".

52. Kuna käesoleval juhul tuleb kõne alla ainult viimane alternatiiv, on määrava tähtsusega, kas Momtrade on sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustatud organisatsioon. Võimalik, et Bulgaaria on Momtrade'i sellise organisatsioonina tunnustanud, kuigi ainuüksi asjaolu, et äriühing on registreeritud sotsiaalteenuste osutajana riigiasutuse juures, ei ole iseenesest piisav (vt selle kohta eespool punkt 40 jj). Tegevuskohas või sihtriikides Saksamaal ja Austrias ei ole Momtrade'i sellise organisatsioonina ilmselt tunnustatud. Kui eeldatakse, et Bulgaaria on Momtrade'i sellise organisatsioonina tegelikult tunnustanud, siis tuleb teise küsimuse esimesele osale vastamiseks selgitada, milline „asjaomane liikmesriik" peab tegema otsuse sotsiaalset laadi organisatsiooni tunnustamise kohta.

53. Käibemaksudirektiivis on juttu ainult „asjaomasest liikmesriigist". Pealiskaudsel vaatlusel on „asjaomane liikmesriik" ka liikmesriik, kus asub teenuste osutamise koht käibemaksuga maksustamise seisukohast. Lõppkokkuvõttes peab see riik – nagu märgib näiteks komisjon oma arvamuses – asjaomased tehingud maksustama.

54. Teenuste osutamise kohta käsitlevaid eeskirju on siiski just alates 1. jaanuarist 2010 muudetud.[24] Selle muudatuse eesmärk oli võtta arvesse käibemaksu tarbimismaksu iseloomu[25] ka vastava liikmesriigi maksustamisõiguses. Seetõttu peaks põhimõtteliselt olema maksustamisõigus riigil, kus toimub tarbimine (sihtriigi põhimõte). Kui see põhjustab aga täitmisega seotud probleeme – nagu mittemaksukohustuslastele osutatavate teenuste puhul, vt käibemaksudirektiivi artikkel 45 –, siis kohaldatakse päritoluriigi põhimõtet. Mulle näib siiski, et päritoluriigi põhimõtte tähendust – täitmisega seotud puudujääkide vältimine – ei saa automaatselt üle kanda teiste organisatsioonide sotsiaalorganisatsioonidena tunnustamise mõttele käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses.

55. Kõige lihtsama lahendusena võiks ka selle puhul lähtuda päritoluriigist. Seda toetab asjaolu, et mittemaksukohustuslastele teenuste osutamise kohaks on üldjuhul päritoluriik, millel on ka maksustamisõigus. Käesoleval juhul vastutaks siis tunnustamise eest Bulgaaria. Teisest küljest raskendaks sellise lahenduse puhul liikmesriik, kes kehtestab tunnustamisele eriti ranged nõuded (nt kvaliteedi osas), tema territooriumil asuvatel ettevõtjatel otseselt hoolekandega seotud piiriüleste teenuste osutamist. Vastupidisel juhul oleks aga selliste ettevõtjate jaoks asukohaeelis see, kui nad asuksid riigis, kus sotsiaalset laadi organisatsiooni tunnustamisele esitatakse kõige leebemaid nõudeid. Mõlemal juhul on konkurentsimoonutused sihtriigis – seal, kus teenust vastu võetakse ja tarbitakse – sisse kodeeritud.

[24] Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/8/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses teenuste osutamise kohaga (ELT 2008, L 44, lk 11).

[25] Vt ainult direktiivi 2008/8/EÜ põhjendus 3.

56. Käibemaksuõigus on aga ühtlustatud just seetõttu, et sellel on iseenesest eriline seos siseturuga ja selliseid konkurentsimoonutusi tuleb vältida. Seetõttu põhineb käibemaksudirektiiv ELTL artiklis 113 sätestatud pädevusel ega pea erinevalt teistest maksudest (eelkõige erinevalt tulumaksust) vastama ELTL artiklis 115 sätestatud eritingimustele.

57. Seetõttu näib küsitav, kas „asjaomane liikmesriik" tähendab tegelikult riiki, kus on teenuste osutamise koht käibemaksuga maksustamise seisukohast. See kehtib seda enam, et teenuste osutamise koht oleneb teenuse saaja staatusest. Kui ühte ja sama teenust osutataks ühes ja samas (välis)liikmesriigis mittemaksukohustuslasele (nt hooldusteenused füüsilisele isikule) ja maksukohustuslasele (nt hooldusteenused allteenuse osutajana vanadekodule), oleks selleks vaja kahte tunnustamist, kuna teenuste osutamise koht on kord sihtriigis (välismaal) ja kord päritoluriigis (asjaomase riigi enda territooriumil).

2. Sõnastus

58. Mõistet „asjaomases liikmesriigis […] tunnustatud organisatsioon" kasutatakse ainult mõnes maksuvabastust käsitlevas sättes, samal ajal kui teistes maksuvabastust käsitlevates sätetes räägitakse ainult „tunnustatud asutustest" (vt nt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt b).

59. Juba sõnastuste võrdlus viitab sellele, et „asjaomane liikmesriik" tähendab tõenäoliselt midagi muud kui riiki, kellel on maksustamisõigus. Tõlgendus, mille kohaselt tähendab kõnealune liikmesriik alati liikmesriiki, kellel on lubatud ka tehingut maksustada, muudab nimelt sõnastuse tervikuna ülearuseks. Seda seetõttu, et selle sõnastuse puudumisel on see igal juhul alati liikmesriik, kus asub teenuste osutamise koht käibemaksuga maksustamise seisukohast ja kellel on seega maksustamisõigus, kes kontrollib maksustatava teokoosseisu tingimusi ning võib kasutada vastavat kaalutlusõigust.

60. Seetõttu viitab juba sõnastus sellele, et „asjaomane liikmesriik" ei tähenda alati liikmesriiki, kellel on õigus tehingut maksustada.

3. Õigusnormi ettevalmistavate materjalide käsitlus

61. Seda toetavad ka õigusnormi ettevalmistavad materjalid. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastus oli kindlaks määratud käibemaksudirektiivile eelnenud kuuenda direktiivi artiklis 13. Tollase pealkirja kohaselt hõlmas see artikkel siiski ainult „maksuvabastust riigi territooriumil".

62. Põhjenduse 3 kohaselt muudeti käibemaksudirektiivi vastuvõtmisega ainult selle struktuuri ja sõnastust, ilma et oleks tulnud teha sisulisi muutusi olemasolevates õigusaktides. Siiski tehtud sisulised muudatused on täielikult ära toodud direktiivi ülevõtmist ja jõustumist käsitlevates sätetes. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g kohta ei ole sellega seoses midagi märgitud.

63. Kuuendat direktiivi arvestades võib seega lähtuda sellest, et maksuvabastus *riigi territooriumil* tähendas eelkõige teenuseid, mida osutavad üldjuhul asjaomase riigi enda territooriumil asuvad „vanadekodud, avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis sotsiaalset laadi organisatsioonidena tunnustatud organisatsioonid", kes osutavad oma teenuseid asjaomase

riigi enda territooriumil. Asjaomane liikmesriik, kes peab organisatsiooni sotsiaalorganisatsioonina tunnustama, on sel juhul liikmesriik, kus teenust osutati. See vastaks sihtriigi põhimõttele.

4. Teleoloogiline tõlgendus

64. Ka teleoloogiline tõlgendus räägib selle vastu, et teenuste osutamise kohta reguleerivaid õigusnorme kasutatakse selleks, et määrata kindlaks „asjaomane liikmesriik", kes teeb otsuse sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustamise kohta. Nagu eespool selgitatud, on teenuste osutamise kohta käsitlevate õigusnormide eesmärk anda maksustamisese piiriüleste tarnete ja teenuste puhul üle ühele arvesse tulevale liikmesriigile. Selleks võib kohaldada erinevaid põhimõtteid, mis võtavad rohkem arvesse kas tarbimismaksu olemust (sihtriigi põhimõte, tegevuskoha põhimõte) või tõhusa maksuhalduse põhimõtet (päritoluriigi põhimõte).

65. Eesmärk, mida järgib käibemaksuvabastus käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g, ja seos riikliku tunnustamisega „asjaomases liikmesriigis" on minu arvates aga teistsugune. Seda seetõttu, et seejuures ei ole tegemist mitte tarbimismaksu olemuse või tõhusa maksuhalduse rakendamisega, vaid eelkõige liikmesriikide sotsiaalhoolekande süsteemide rahastamisega.

66. Selle maksuvabastuse eesmärk on nimelt vähendada nende teenuste hinda ning muuta need kättesaadavamaks isikutele, kes neid teenuseid kasutavad.[26] Kuna enamik neist kuludest kaetakse liikmesriikide sotsiaalhoolekande süsteemidest, on maksuvabastuse eesmärk seega rahastada ka liikmesriikide sotsiaalhoolekande süsteeme.

67. Sel põhjusel on Euroopa Kohus juba mitmel korral otsustanud, et liikmesriik ei ületa teiste organisatsioonide tunnustamisel sotsiaalset laadi organisatsioonidena kaalutlusõigust, kui ta nõuab, et asjaomasete ambulatoorsete hooldusteenustega seotud kulud on täielikult või suures osas hüvitanud seaduse alusel loodud sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutus.[27]

68. Kui teise organisatsiooni tunnustamine sotsiaalset laadi organisatsioonina on aga ühest küljest liikmesriigi otsustada ja teisest küljest on maksuvabastuse eesmärk vähendada ravikulusid, mida valdavalt kannavad vastavad sotsiaalhoolekande süsteemid, siis ei saa teenuste osutamise koht käibemaksuga maksustamise seisukohast olla määrav. Seda seetõttu, et piiriüleste teenuste puhul on raske ette kujutada, et päritoluriigil (käesoleval juhul Bulgaaria) on kaalutlusõigus seoses sellega, kas sihtriikide (käesoleval juhul Saksamaa või Austria) sotsiaalhoolekande süsteemides osutatavad teenused on käibemaksuga maksustatud või mitte.

69. See seletaks ka, miks lähtub liidu seadusandja sõnaselgelt sellest, et tunnustamise üle peab otsustama asjaomane liikmesriik. Asjaomane liikmesriik on teleoloogilise tõlgenduse kohaselt liikmesriik, kelle sotsiaalhoolekande süsteeme teenus mõjutab ja kes peab seetõttu saama otsustada, kas teenuseosutajat tunnustatakse sotsiaalset laadi organisatsioonina.

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

[27] 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 37), selle kohta ka 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 39) ning 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, punkt 53). Analoogiline seoses maksust vabastatud meditsiiniabiga: 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsusI (haiglateenuste käibemaksuvabastused) (C-228/20, EU:C:2022:275, punkt 61) ning 5. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168, punktid 30 ja 31).

70. Lõpuks toetab seda tõlgendust käibemaksudirektiivi artikli 133 esimese lõigu punkti c sõnastus. Selle kohaselt võivad liikmesriigid „teistele organisatsioonidele" maksuvabastuse andmise suhtes kohaldada tingimust, et nende organisatsioonide hinnad on kinnitatud ametiasutuste poolt. Sellega saab olla mõeldud ainult sihtriigi ametiasutusi. Kui hindade kinnitamisel kohapeal on olulised sihtriigi pädevad asutused, siis tähendab see, et tunnustamise üle otsustav „asjaomane liikmesriik" peab olema sihtliikmesriik.

5. Neutraalse maksustamise põhimõtte arvestamine

71. Lisaks on tõlgendus, mille kohaselt on tunnustamise eest vastutav liikmesriik käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g kohaselt liikmesriik, kelle sotsiaalhoolekande süsteemid teenuste eest üldjuhul tasuvad, ja mitte liikmesriik, kus asub teenuste osutamise koht käibemaksudirektiivi kohaselt, kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega.

72. Neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus see, kui käibemaksuga maksustamisel koheldakse samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt.[28] Teineteisega konkureerivaid ettevõtjaid tuleb käibemaksuga maksustamisel põhimõtteliselt kohelda võrdselt.

73. Konkurents vanadekodude, avalik-õiguslike organisatsioonide ja teiste – asjaomases liikmesriigis – sotsiaalset laadi organisatsioonidena tunnustatud organisatsioonide vahel toimub põhimõtteliselt seal, kus teenuseid osutatakse ja nende eest makstakse. Selles mõttes konkureerib Momtrade peamiselt organisatsioonidega, kes osutavad võrreldavaid teenuseid Saksamaal või Austrias. See konkurents võib olla märkimisväärselt moonutatud, kui liikmesriigid saaksid oma tunnustamispraktika kaudu päritoluriigis mõjutada sihtriigis toimuva tegevusega seotud kulusid.

74. Selline konkurentsimoonutus esineks kõigis olukordades, kus liikmesriikides on erinev tunnustamispraktika. Liikmesriikidele selles küsimuses antud kaalutlusõiguse tõttu (vt selle kohta eespool punkt 38 jj) on ühetaoline praktika peaaegu välistatud. Liikmesriik, kes kehtestab kõige rangemad tunnustamise tingimused, seaks tema territooriumil asuvad ettevõtjad seoses teenustega, mis kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 45 kohaldamisalasse, ebasoodsamasse olukorda. Liikmesriik, kes kehtestab kõige leebemad tunnustamise tingimused, seaks tema territooriumil asuvad ettevõtjad seoses teenustega, mis kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 45 kohaldamisalasse, soodsamasse olukorda.

75. Sellele vastavalt teeb Bulgaaria – nagu Bulgaaria maksuamet on märkinud – sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustamise otsuse, mis kehtib ainult Bulgaaria territooriumil osutatavate teenuste kohta. Käesoleval juhul peaksid seega Saksamaa ja Austria otsustama, kas Momtrade'i tuleb tunnustada sotsiaalset laadi organisatsioonina.

76. Selle otsuse peaks Momtrade esitama Bulgaaria maksuhaldurile. Seda tuleks vastastikuse usalduse põhimõtte[29] alusel Bulgaarias tunnustada. Bulgaaria maksuhaldur kontrolliks siis veel üksnes seda, kas tegemist on ka otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud maksust vabastatud teenuste osutamisega käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses. Kui see nii ei ole, siis on teenus maksustatav; kui see on nii, on teenus maksust vabastatud.

[28] Vt 16. oktoobri 2008. aasta kohtuotsus Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 30); 7. septembri 1999. aasta kohtuotsus Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20) ja 11. juuni 1998. aasta kohtuotsus Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 22).

[29] Vt selle põhimõtte kohta karistusõiguse valdkonnas tehtava koostöö raames 12. mai 2021. aasta kohtuotsus Bundesrepublik Deutschland (Interpoli tagaotsimisteade) (C-505/19, EU:C:2021:376, punkt 80 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka 28. septembri 2006. aasta kohtuotsus van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614, punkt 43).

Võimalikud vaidlused selle üle, kas sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustamise otsuse tegemisel ei tehtud kaalutlusviga, tuleb lahendada riigis, kelle sotsiaalhoolekande süsteemid peaksid üldjuhul kulud kandma, seega sihtriigis.

77. See tõlgendus viib aga selleni, et Bulgaaria käibemaksutulu suurust mõjutab kaudselt teise liikmesriigi (käesoleval juhul Saksamaa ja Austria) otsus sotsiaalset laadi organisatsioonina tunnustamise kohta. See on minu arvates aga põhjendatud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g konkreetse eesmärgiga (asjaomaste sotsiaalhoolekande süsteemide kulude vähendamine – vt selle kohta punkt 65 jj) ja konkurentsi neutraalsuse põhimõttega.

V. Ettepanek

78. Sellest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Hoolimata liikmesriikidele antud kaalutlusõigusest võib äriühing maksustava liikmesriigi suhtes tugineda vahetult käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile g. See kehtib olenemata sellest, kas teenuste osutamise koht määratakse kindlaks sihtriigi põhimõtte või päritoluriigi põhimõtte alusel, ja olenemata sellest, kas vahendaja on seda teenust vahendanud.

2. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et asjaomane liikmesriik, kes teeb otsuse teiste organisatsioonide tunnustamise kohta sotsiaalset laadi organisatsioonidena, on liikmesriik, kus teenuseid tegelikult osutatakse ja kelle sotsiaalhoolekande süsteemid nende teenuste eest üldjuhul maksavad. Piiriüleste teenuste puhul võib see olla ka liikmesriik, kellele direktiiv ei anna teenuste osutamise kohta reguleerivate sätete alusel vastavat maksustamispädevust.

   Seda, kas asjaomane teenus on otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenus ning on piisavalt tõendatud, peab seevastu hindama liikmesriik, kellele direktiiv annab teenuste osutamise koha kaudu maksustamispädevuse, üksnes oma riigisiseste õigusnormide alusel (kui nendega on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt g õigesti üle võetud).

3. Ainuüksi asjaolu, et äriühing on sotsiaalteenuste osutajana registreeritud riigiasutuses, ei ole iseenesest piisav järelduse tegemiseks, et seda on kaalutlusviga tegemata tunnustatud sotsiaalset laadi organisatsioonina.