

Kohtuasi C-657/19

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

4. september 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

10. aprill 2019

Vastustaja ja kassatsioonkaebuse esitaja:

Finanzamt D

Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:

E

Põhikohtuasja ese

Käibemaks, eksperdihinnangute koostamine haige- ja hoolduskassade jaoks

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

1. Kas sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus maksukohustuslane koostab ravikindlustusasutuse meditsiiniteenistuse ülesandel eksperdihinnanguid patsientide hooldusvajaduse kohta, on tegemist tegevusega, mis kuulub nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (direktiiv 2006/112/EÜ), artikli 132 lõike 1 punkti g kohaldamisalasse?

2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav:

a) Kas selleks, et pidada ettevõtjat heategevana tunnustatud organisatsiooniks direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses, on piisav, et ettevõtja osutab alltöövõtjana teenuseid sellise organisatsiooni ülesandel, kes on riigisisese õiguse alusel heategevana tunnustatud organisatsioon direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses?

b) Juhul kui vastus teise küsimuse punktile a on eitav: Kas sellises olukorras nagu põhikohtuasjas võimaldab asjaolu, et haige- ja hoolduskassad kannavad direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses heategevana tunnustatud organisatsiooni kõik kulud, käsitada ka kõnealuse organisatsiooni alltöövõtjat heategevana tunnustatud organisatsioonina?

c) Juhul kui vastus teise küsimuse punktidele a ja b on eitav: Kas liikmesriik võib seada organisatsiooni heategevana tunnustamise tingimuseks, et maksukohustuslane on tegelikult sõlminud lepingu sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutusega, või on tunnustamiseks piisav, et riigisisene õigus võimaldab lepingut sõlmida?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), eelkõige artiklid 132 ja 134

Viidatud riigisisese õigusnormid

Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“), eelkõige § 4

Sotsiaalkindlustusseadustik – Üheteistkümmes raamat – Sotsiaalhoolduskindlustus (Sozialgesetzbuch – Elftes Buch – Soziale Pflegeversicherung; edaspidi „SGB XI“), eelkõige §-d 18, 53a ja 53b

Suunised, mille Spitzenverband Bund der Pflegekassen (hoolduskassade liidu katusorganisatsioon) on kehtestanud hooldusvajaduse hindamiseks (edaspidi „hindamissuunised“), eelkõige jaotis B 1

Suunised, mille hoolduskassade liidu katusorganisatsioon on kehtestanud hoolduskassade koostöökis muude sõltumatute ekspertidega (edaspidi „sõltumatuid eksperte käsitlevad suunised“), eelkõige punkt 2

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Igal Saksamaa liidumaal on loodud töörihm nimega „Medizinischer Dienst der Krankenversicherung“ (ravikindlustusasutuse meditsiiniteenistus, edaspidi „MDK“), kes on muu hulgas pädev koostama haigekassade allüksusena tegutsevate hoolduskassade jaoks eksperdihindanguid kindlustatud isikute hooldusvajaduse kohta. Hindamisega tegelevad arstid, õendus- ja hoolduspersonal

ning muud spetsialistid, keda rakendab MDK kõnealuse töö tegemiseks. MDK saab olukordades, kus tuleb läbi vaadata väga palju avaldusi, ja ekspertiisiga seotud eriküsimuste puhul kaasata koosseisuväliseid arste, õendus- ja hoolduspersonali või muid sobivaid spetsialiste. Hindamise eest vastutab MDK ka juhul, kui kaasatud on koosseisuvälised eksperdid. Nõuded ekspertide kvalifikatsioonile on üksikasjalikult kindlaks määratud.

- 2 Kaebaja on diplomeeritud õde, kellel on meditsiinialane baasharidus ja akadeemiline haridus õenduse valdkonnas ning kes on täitnud kvaliteedijuhtimise täiendusõppe õppekava hooldusteenuste valdkonnas. Tema ettevõtlustegevuse hulka kuulus ka maksustatav töö õpetajana hooldusteenuste valdkonnas.
- 3 Aastatel 2012–2014 koostas kaebaja koosseisuvälise eksperdina MDK Niedersachsen'ile (Alam-Saksi liidumaa MDK, edaspidi „MDK NS“) eksperdihinnanguid patsientide hooldusvajaduse kohta. MDK NS tasus talle nende teenuste eest igakuiselt arve alusel, näitamata ära käibemaksu. Kaebaja deklareeris oma tegevuse eksperdina maksuvaba käibena, kuid arvas siiski kõigilt sisseostetud teenustelt (ostutehingud) tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna täies ulatuses maha.
- 4 Vastustaja, Finanzamt (edaspidi „maksuamet“), asus seisukohale, et tegevus eksperdina ei ole käibemaksuvaba riigisisese ega liidu õiguse alusel. Maksuamet lisas eelnevalt deklareeritud summadele MDK NS-ilt saadud netosummad ja määras 3. veebruari 2015. aasta otsustega kindlaks 2012. ja 2013. aasta eest tasumisele kuuluva käibemaksu ning ettemaksed 2014. aasta esimese kuni kolmanda kvartali eest.
- 5 Selle peale esitas kaebaja kaebuse pädevale maksukohtule (Finanzgericht). Maksukohus rahuldab kaebuse põhiosas, märkides põhjenduseks peamiselt seda, et hooldusvajadust käsitlevate eksperdihinnangute koostamine kui „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenus“ on vahetult liidu õiguse alusel maksuvaba. Arvestades seda, et alates 2012. aasta novembrist võimaldab seadus hoolduskassadel rakendada sotsiaalkindlustusega hõlmatud isikute hindamiseks sõltumatuid eksperte, tuleb ka kaebajat, keda rakendas kõnealusel eesmärgil MDK NS, pidada riigi poolt heategevana tunnustatud organisatsiooniks.
- 6 Eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud kassatsioonkaebuses väidab maksuamet, et rikutud on materiaalsoigusnorme. Maksuamet märgib peamiselt, et maksuvabastust käsitlevatest riigisisestest õigusnormidest ei tulene kõnealuste eksperdina osutatud teenuste maksuvabastust. Kuna kõnealused õigusnormid on liidu õigusega kooskõlas, ei ole vahetu tuginemine liidu õigusele võimalik. Muu hulgas ei ole tuvastatud, et hoolduskassa kandis kaebaja eksperditegevusest tulenevad kulud teadlikult.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 7 Kohtuasja lahendamise oleneb sellest, kuidas otsustab Euroopa Kohus direktiivi 2006/112 tõlgendada.

Kohtuasja hindamine riigisisese õiguse alusel

- 8 Riigisisese õiguse kohaselt tuleb kõnealustelt teenustelt tasuda käibemaksu, kuna UStG §-s 4 sätestatud maksuvabastuse tingimused ei ole täidetud.
- 9 UStG § 4 punkti 14 sätestatud maksuvaba „meditsiinilise abi andmisega“ ei ole tegemist, kuna MDK ja seega ka kaebaja tegevus eksperdina võimaldab üksnes kindlaks määrata, millises ulatuses on kindlustatud isikul õigus nõuda kulude hüvitamist hoolduskindlustuse seaduse alusel. MDK ülesanne on hindamine sotsiaalkindlustusega seotud eesmärkidel, mitte ravi.
- 10 Samuti ei ole kaebaja osutatud teenuste puhul tegemist teenustega, mis on seotud isikute ravi või hooldusega UStG § 4 punkti 16 tähenduses.
- 11 Lõpuks on nii vastavalt UStG § 4 punktile 15 kui ka UStG § 4 punktile 15a maksuvabad ainult tehingud, mida teevad nendes punktides nimetatud asutused (näiteks sotsiaalkindlustusasutuste või MDK allasutused). Kaebaja, kes ei ole MDK allasutus, sellele tingimusele ei vasta.
- 12 Sellega seoses tuleb arvestada, et UStG § 4 punkti 15 ja § 4 punkti 15a kohaselt on maksuvabad ainult sotsiaalabi ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused, mitte aga ka teenused, mis on otseselt nende teenustega seotud, nagu sätestab direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkt g. Seetõttu on võimalik, et kaebaja saab vahetult tugineda oma teenuste maksuvabastusele viimati nimetatud sätte alusel, olgugi et eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seda kaheldavaks.

Esimene eelotsuse küsimus

- 13 Esimese küsimuse eesmärk on selgitada, kas kaebaja tegevus eksperdina on hõlmatud mõistega „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenused“ direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses.
- 14 Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale ei hõlma direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 132 sätestatud maksuvabastused kõiki avalikes huvides tegevusi, vaid üksnes neid, mis on selles loetletud ja üksikasjalikult kirjeldatud (vt nt 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punkt 17). Järelikult ei saa ka kõiki isikuid, kes tegelevad avalikes huvides tegevusega, käsitada liikmesriigi poolt tunnustatud organisatsioonina (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Ordre des barreaux francophones et germanophone jt, C-543/14, EU:C:2016:605, punkt 60 jj).

- 15 Direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 132 viidatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsalt, kuna need kujutavad endast erandit selle direktiivi artiklist 2 tulenevast üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane tasu eest osutab. Sellegipoolest ei tähenda niisugune kitsa tõlgendamise nõue, et direktiivi artiklis 132 viidatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleks tõlgendada nii, et need maksuvabastused kaotavad oma mõju (4. mai 2017. aasta kohtuotsus Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, punkt 23, ja 14. märtsi 2019. aasta kohtuotsus A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, punkt 19).
- 16 Käesoleval juhul on hoolduskassa poolt makstav tasu sotsiaalabi ja sotsiaalkindlustusega seotud teenus, mis on maksuvaba. Hoolduskassa on heategevana tunnustatud teenuseosutaja vastavalt direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punktile g.
- 17 Kaebaja teenuste puhul, mida ta eksperdina osutab, ei ole siiski tegemist sotsiaalabi ja sotsiaalkindlustusega seotud teenustega, kuna tegevus eksperdina üksnes abistab hoolduskassat hooldushüvitise maksmise otsuste tegemisel. Tõsiasi, et MDK osutab teenuseid (ka siis, kui ta rakendab selleks kolmandaid isikuid) SGB XI alusel ja teenused on avalikes huvides, ei ole piisav.
- 18 Küsitav on aga see, kas eksperdina osutatud teenuse puhul on tegemist sotsiaalabi või sotsiaalkindlustusega „otsest seotud“ teenusega direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses.
- 19 Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale võib teenus, mis on otsest seotud teenusega, millele kohaldatakse soodustust, olla maksust vabastatud, kui põhiteenus on samuti maksust vabastatud tehing ning nii põhiteenus kui ka sellise teenusega otsest seotud teenust osutavad direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punktis g viidatud organisatsioonid (9. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, punktid 21 ja 22, ning 14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punktid 34 ja 36).
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt ei ole siiski tegemist otsest sotsiaalabiga seotud teenustega, kui neid ei osutata abivajajale, vaid ettevõtjale, kes vajab neid selleks, et ise osutada maksuvaba teenust patsiendile või abivajajale (müügitehing). Nendeks võivad olla näiteks personali rendileandmise või üldised juhtimis- ja haldusteenused.
- 21 Sellega ei ole vastuolus, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt võib maksuvaba tehinguga vastavalt direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punktile c tegemist olla ka siis, kui teenuseid ei osutata patsientidele või haigekassadele. Seda seetõttu, et direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punktis c sätestatud maksuvabastuse puhul ei ole oluline teenuse saaja isik, kuna maksuvabastuse tingimus, mis on seotud isikuga, puudutab teenuse osutajat, kelle

puhul peab tegemist olema meditsiini- või abipersonaliga. Selle kaalutluse ülekantavus direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punktile g on küsitav.

- 22 Euroopa Kohus leidis sarnast olukorda käsitlevas 20. novembri 2003. aasta kohtuotsuses *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), et direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastus ei tule kõne alla.
- 23 Juhul kui siiski peaks esinema „otseselt seotud“ tehing, oleks kaebaja teenus hoolduskassa tegevuse jaoks „tingimata vajalik“ direktiivi 2006/112/EÜ artikli 134 punkti a tähenduses, millest tulenevalt ei oleks maksuvabastus selle teenuse puhul välistatud. Nimelt on selleks, et terviklikult hinnata hooldusolukorda, eelkõige puuet ja abivajadust, vältimatult vajalik kaasata hoolduspersonali ja muid asjaomaseid spetsialiste, kes töötavad MDK-s või keda konkreetsel juhul rakendatakse. Samuti ei konkureeri kaebaja tegevus otseselt äriühingute tehingutega, mis on käibemaksuga maksustatud (direktiivi 2006/112/EÜ artikli 134 punkt b).

Teine eelotsuse küsimus

- 24 Teine küsimus puudutab mõistet „heategevana tunnustatud organisatsioon“ direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale on see mõiste piisavalt lai, hõlmamaks füüsilisi isikuid ja eraõiguslikke ühinguid, mille eesmärk on tulu saamine (vt nt 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 28).
- 25 Vastavalt 10. septembri 2002. aasta kohtuotsusele *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, punktid 54 ja 58) ning 15. novembri 2012. aasta kohtuotsusele *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 26) ei täpsusta direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkt g kõnealuse tunnustamise tingimusi ega korda. Pigem tuleb iga liikmesriigi õiguses kehtestada eeskirjad, mille kohaselt võib neid organisatsioone selliselt tunnustada. Seejuures tuleb liikmesriigi ametiasutustel kooskõlas liidu õigusega ja liikmesriigi kohtute järelevalve all arvesse võtta tunnustamise seisukohast määrava tähtsusega tegureid. Nende hulka kuuluvad eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt:
- erinormide olemasolu, mille puhul võib tegemist olla riiklike või piirkondlike õigus- või haldusnormidega või maksuõigus- või sotsiaalkindlustusnormidega,
 - üldise huvi avaldumine asjaomase maksukohustuslase tegevuses,
 - asjaolu, et teisi sama tegevusalaga tegelevaid maksukohustuslasi on juba sarnaselt tunnustatud, ning
 - asjaolu, et kõnealuste teenuste hinna on suures osas tasunud haigekassa või muu sotsiaalkindlustusorganisatsioon.

Teise küsimuse punkt a

- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu senise praktika kohaselt on MDK vastavalt UStG § 4 punktile 15a tõepoolest heategevana tunnustatud organisatsioon direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses; kõnealune tunnustus ei laiene aga MDK alltöövõtjatele. See tuleneb eelkõige asjaolust, et kuna maksuvabastust ette nägev UStG § 4 punkt 15a on kohaldatav ainult MDK teenustele, siis lähtub see – olles kooskõlas liidu õigusega – isikuga seotud kriteeriumist. Organisatsioonilise mudeli vaba valiku põhimõte ei võimalda sellest kriteeriumist loobuda.
- 27 Siiski on küsitav, kas tõsiasi, et hindamissuuniste näol on nüüd olemas Saksamaa Liitvabariigi tervishoiuministeeriumi (Bundesminister für Gesundheit) poolt heaks kiidetud normid, mis üldjoontes reguleerivad MDK õigust kaasata kolmandaid isikuid, kuid on siduvad ainult MDK jaoks, võib anda alust teha teistsugust järeldust. Sellest võiks tuleneda piisav tunnustus, olgugi et ekspert on alltöövõtja.

Teise küsimuse punkt b

- 28 Juhul kui ainuüksi alltöövõtja seisund ei ole piisav, tuleb selgitada, kas olukord, kus haige- ja hoolduskassad kannavad täielikult peattevõtja kulud, on piisav, et ka alltöövõtjat tuleb käsitada heategevana tunnustatud organisatsioonina direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses.
- 29 Euroopa Kohus on nimelt otsustanud, et asjassepuutuvate tegurite hulka, mille alusel tuleb otsustada, kas organisatsiooni saab tunnustada heategevana, võib muu hulgas kuuluda asjaolu, et kõnealuste teenuste hinna on suures osas tasunud haigekassa või muu sotsiaalkindlustusorganisatsioon (15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 31).
- 30 Rahalised vahendid, mis on vajalikud selleks, et MDK saaks hindamist korraldada, saadakse haigekassade poolt tehtud maksetest, mille suurus määratakse kindlaks MDK tööpiirkonnas elavate kindlustatud isikute arvu alusel. Rahalisi vahendeid eraldatakse olenemata sellest, kas MDK on kaasanud oma ülesannete täitmisesse kolmandaid isikuid. Käesoleval juhul kandsid seega hooldus- või haigekassad lõppkokkuvõttes kõik kaebaja kui eksperdi tegevusega seotud kulud.
- 31 Saksa seadusandja on aga direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkti g ülevõtmisel riigisisesele õigusele tähistanud olukorda, kus vajalikud kulud tasuvad haigekassad või muud sotsiaalkindlustusorganisatsioonid, osaliselt mõistega „hüvitis“. „Hüvitis“ seab eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt tingimuseks, et pädev asutus on teadlik teenustest, mida alltöövõtja teisele ettevõtjale soodustatud tegevuse raames osutab ja on – olgugi et kaudselt – valmis kandma sellega seotud kulud. Seevastu juhul, kui asutus ei kanna alltöövõtja kulusid, vaid ainult teenuseosutaja osutatud teenustega seotud kulud, ei ole tegemist kulude kandmisega, mida tuleb arvesse võtta hindamisel, kas

tegemist on heategevana tunnustatud organisatsiooniga direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses.

- 32 Käesoleval juhul ei ole tuvastatud, kas hoolduskassa oli olukorras, kus ta kandis MDK kõik kulud, teadlik alltöövõtja osutatud teenustest ja oli valmis neid ka „hüvitama“. Kui kaudne rahastamine ei peaks olema piisav, tuleks kohtuasi saata tagasi maksukohtusse.

Teise küsimuse punkt c

- 33 Kui vastus esimesele eelotsuse küsimusele on jaatav ja alltöövõtja seisund ei ole piisav, tuleb lisaks selgitada, kas olukorras, kus kaudselt kannab kulud sotsiaalabiasutus, saab organisatsiooni heategevana tunnustamise tingimuseks seada nõude, et maksukohustuslane on tegelikult sõlminud lepingu sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutusega, või on tunnustamiseks piisav, et riigisisene õigus võimaldab lepingut sõlmida.
- 34 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt toob kulude kandmine kõnealuse tunnustamise direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses kaasa ainult juhul, kui see on seaduses kindlaks määratud. Seega saab organisatsiooni lepingus kokku lepitud kulude tasumise alusel heategevana tunnustada ainult siis, kui leping on sõlmitud seaduslikul alusel.
- 35 Kui lepingu sõlmimiseks on seaduses sätestatud vaid vähesel määral nõudeid, piisab viidatud kohtupraktika kohaselt juba ainuüksi võimalusest lepingut sõlmida. Kui seadus näeb aga lepingu sõlmimiseks ette arvukalt nõudeid, ei ole ainuüksi abstraktne kulude kandmise võime piisav.
- 36 SGB XI § 18 lõike 1 esimest lauset muudeti alates 30. oktoobrist 2012 nii, et hoolduskassad võivad MDK asemel teha ka muudele sõltumatutele ekspertidele ülesandeks hinnata, kas hooldusvajaduse tingimused on täidetud ja milline on hooldusvajaduse tase.
- 37 Sõltumatute ekspertide otsesel kaasamisel kehtivad hoolduskassade jaoks SGB XI § 53b alusel vastu võetud suunised, mis käsitlevad sõltumatuid eksperte ja mille punktis 2 on näiteks üksikasjalikult kindlaks määratud nõuded hoolduskassade poolt kaasatud ekspertide kvalifikatsioonile. Seda võiks mõista nii, et leping on sõlmitud, tingimusel et see on liidu õiguse kohaselt lubatud.