



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

8. oktoober 2020*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksuvabastused – Artikli 132 lõike 1 punkt g – Otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine – Hinnangute koostamine hooldusvajaduse kohta – Maksukohustuslane, kelle on kaasanud hoolduskindlustuse meditsiiniteenistus – Heategevana tunnustatud organisatsioon

Kohtuasjas C-657/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 10. aprilli 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. septembril 2019, menetluses

Finanzamt D

versus

E,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: kolmanda koja president A. Prechal (ettekandja) kaheksanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud F. Biltgen ja L. S. Rossi,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Finanzamt D, esindaja: P. Kröger,
- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja S. Eisenberg,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Mantl ja L. Lozano Palacios,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 132 lõike 1 punkti g.
- 2 Taotlus on esitatud Finanzamt D (edaspidi „maksuhaldur“) ja E vahelises kohtuvaidluses käibemaksuvabastuse üle seoses viimase osutatud teenustega, mis seisnevad hoolduskindlustuskassa meditsiiniteenistuse alltöövõtjana hinnangute koostamises selles kassas kindlustatute hooldusvajaduse kohta.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artiklis 131, mis asub direktiivi IX jaotise 1. peatükis „Üldsätted“, on ette nähtud:
„Peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks ühenduse muude õigusaktide kohaldamist, ja liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.“
- 4 Käibemaksudirektiivi IX jaotise 2. peatükk kannab pealkirja „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“. See peatükk sisaldab direktiivi artikleid 132–134.
- 5 Direktiivi artikli 132 lõike 1 kohaselt:
„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:
[...]
c) meditsiinilise abi andmine meditsiinitöötajate ja parameedikute poolt vastavalt asjaomase liikmesriigi määratlusele;
[...]
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;
[...].“
- 6 Käibemaksudirektiivi artiklis 134 on sätestatud:
„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;
[...].“

Saksa õigus

- 7 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (*BGBI.* I 2008, lk 2794) (edaspidi „UStG“) § 1 lõike 1 punktis 1 on sätestatud, et käibemaksuga maksustatakse ettevõtja poolt oma majandustegevuse raames riigi territooriumil tasu eest tehtavad kaubatarned ja teenuste osutamine.
- 8 UStG § 4 järgi kohaldatakse maksuvabastust järgmiste selle seaduse § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud tehingute suhtes:

„[...]“

14. a) meditsiinilise abi andmine arsti, hambaarsti, tervisetrapeudi (*Heilpraktiker*), füsioterapeudi, ämmaemanda kutsealal tegutsedes või muu sarnase meditsiini- või parameditsiini valdkonnaga seotud kutsetegevuse teostamisel. [...];
- b) haiglaravi ja meditsiiniline abi, sealhulgas diagnostika, arstlik läbivaatus ja uuringud, ennetus, rehabilitatsioon, sünnitusabi ja hooldusraviteenused ning nendega otseselt seotud tegevus, mida teostavad avalik-õiguslikud organisatsioonid. [...]

15. seadusjärgsete sotsiaalkindlustusasutuste hüvitised [...]

a) üksteisele,

b) kindlustatutele [...]

15a. Seaduse alusel makstavad ravikindlustusasutuse meditsiiniteenistuste ([sotsiaalseadustiku (Sozialgesetzbuch)] V [raamatu] § 278) [...] hüvitised üksteisele või seadusjärgsetele sotsiaalkindlustusasutustele [...]

16. Füüsilist, vaimset või psühholoogilist abi vajavatele isikutele abistamis- ja hoolekandeteenuseid pakkuvate asutuste käitamisega otseselt seotud teenused, mida osutavad:

[...]

k) [alates 1. juulist 2013: 1)] asutused, mille eelneval kalendriaastal osutatud abistamis- ja hoolekandeteenuste kulud on vähemalt 40% juhtudest [25% alates 1. juulist 2013] täielikult või suures osas hüvitanud seaduse alusel asutatud sotsiaalkindlustus- või sotsiaallabiorganisatsioonid [...].“

- 9 Sotsiaalseadustiku XI raamatu põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (*BGBI.* I 2012, lk 2246) (edaspidi „SGB XI“) §-18 on ette nähtud:

„1. Hoolduskindlustuskassad teevad hooldusvajaduse olemasolu ja ulatuse hindamise ülesandeks ravikindlustusasutuse meditsiiniteenistusele või teistele sõltumatutele ekspertidele. Sellise hindamise raames peavad meditsiiniteenistus või hoolduskindlustuskassa kaasatud eksperdid taotluse esitaja läbivaatamisel kindlaks tegema, millised raskused esinevad viimasel § 14 lõikes 4 nimetatud toimingute sooritamisel ning millist hooldust, millises ulatuses ja kestuses ta vajab, samuti tuvastama, kas igapäevaelu vajaduste rahuldamine on oluliselt raskendatud [...]. Lisaks tuleb vajaduse korral tuvastada, millised meetmed on sobivad, vajalikud ja mõistlikud hooldusvajaduse süvenemise kõrvaldamiseks, vähendamiseks või ärahoidmiseks, siia hulka kuuluvad ka meditsiinilist rehabilitatsiooni pakkuvad teenused; selles osas on kindlustatud isikutel õigus kasutada meditsiinilist rehabilitatsiooni pakkuva pädeva asutuse teenuseid [...]

[...]

7. Meditsiiniteenistuse ülesandeid täidavad arstid, tehes tihedat koostööd hooldajate ja teiste vastava kutsekvalifikatsiooniga isikutega. [...]“.

10 SGB XI §-s 53a on sätestatud:

„Spitzenverband Bund der Pflegekassen (hoolduskindlustuskassade liidu katusorganisatsioon) kehtestab juhendi hoolduskindlustuse kohta järgmistel juhtudel:

1. hoolduskindlustuskassade koostöö kohta meditsiiniteenistustega;
2. ühtse hindamise läbiviimiseks ja tagamiseks;
3. meditsiiniteenistuste esitatavate aruannete ja statistika kohta;
4. hindamise ja nõustamise kvaliteedi tagamise kohta [...];
5. täiendava ja pideva koolituse põhimõtted.

Juhendi peab heaks kiitma föderaalne tervishoiuministeerium. Juhend on meditsiiniteenistustele kohustuslik.“

11 Hoolduskindlustuskassade liidu katusorganisatsiooni (seadusjärgse haiguskindlustuse katusorganisatsioon) juhendi, mis puudutab hooldusvajaduse hindamist (hindamisjuhend) (Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien – BRi), jaotise B1 8. juuni 2009. aasta redaktsioonis on ette nähtud, et „hinnanguid koostavad vastava väljaõppe ja kvalifikatsiooniga eksperdid“, kelleks võivad olla „arstid, meditsiiniõed ja teised kutsealal tegutsejad, keda meditsiiniteenistus saab kaasata igapäevaste tööülesannete täitmisele“. Selles jaotises B1 on sätestatud, et „[s]uurenenud arvu taotluste läbivaatamiseks ja spetsiifilistele ekspertteadmisi eeldavatele küsimustele vastamiseks võib meditsiiniteenistus kaasata välisekspertidena arste, meditsiiniõdesid või teisi pädevaid spetsialiste“. Selles jaotises on sätestatud, et „[k]ui erandjuhul kaasatakse ettevõtjatena tegutsevaid arste, koduabiteenuseid osutavaid meditsiiniõdesid, hooldusteenuseid pakkuvaid ettevõtjaid või ravivaldkonnas füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevaid isikuid, tuleb tagada, et ei tekiks huvide konflikti“.

12 Hoolduskindlustuskassade liidu katusorganisatsiooni juhendi hoolduskindlustuskassade koostöö kohta teiste sõltumatute ekspertidega (juhend sõltumatute ekspertide kohta) (Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien – UGu-RiLi)) 6. mai 2013. aasta redaktsiooni punktis 2 ekspertide kvalifikatsiooninõuete kohta on eelkõige kindlaks määratud „kutsenõuded“, mis „esitatakse eksperdina tegutsemiseks vastavalt juhendile, mis kehtib hooldusvajaduse kindlakstegemise menetluse ja [SGB XI] järgi hinnangu sisu konkretiseerimise suhtes (hindamisjuhend)“. Punkti 2 kohaselt on need tingimused täidetud aprobatiooni saanud arstide puhul vastavalt samas punktis kehtestatud nõuetele.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 Põhikohtuasja vastustaja on diplomeeritud meditsiiniõde, kes on läbinud meditsiinialase põhiõppe ja akadeemilise koolituse õendusabi alal, samuti täiendkoolituse kvaliteedijuhtimises hoolduse valdkonnas. Ta õpetab ka hooldustöötajaid ja see on maksustatav tegevus.

- 14 Aastatel 2012–2014 koostas põhikohtuasja vastustaja Alam-Saksi liidumaa haigekassa meditsiiniteenistuse (medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen, Saksamaa; edaspidi „MDK“) nimel hinnanguid teatud patsientide hooldusvajaduse kohta, et määrata kindlaks, millises ulatuses on neil õigus hoolduskindlustuskassa rahastatavatele hooldusteenustele. Sel ajavahemikul tasus MDK talle nende teenuste eest igakuiselt arve alusel, näitamata ära käibemaksu. Põhikohtuasja vastustaja deklareeris need teenused maksuvaba käibena.
- 15 Maksukontrolli tulemusena leidis maksuhaldur, et hooldusvajaduse hindamine ei ole maksust vabastatud tegevus ei riigisisese ega liidu õiguse alusel. Seetõttu lisas ta 3. veebruari 2015. aasta otsustes põhikohtuasja vastustaja deklareeritud käibele MDK arvete netosummad ning määras vastustajale 2012. ja 2013. aasta eest tasumisele kuuluva käibemaksu ning ettemaksed 2014. aasta esimese kuni kolmanda kvartali eest.
- 16 Põhikohtuasja vastustaja esitas nende otsuste peale pädevale esimese astme kohtule kaebuse, mille see kohus põhiosas rahuldas. Kohus leidis käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile g tuginedes, et hooldusvajadust käsitlevate eksperdihinnangute koostamine kui „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenus“ nimetatud sätte tähenduses on käibemaksuvaba. Kohus märkis, et alates 2012. aasta novembrist võimaldab seadus hoolduskindlustuskassadel rakendada kindlustatute hindamiseks sõltumatuid eksperte ja seega saab ka põhikohtuasja vastustaja, keda kaasas MDK, tugineda sellele maksuvabastusele.
- 17 Maksuhaldur esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse, milles ta väitis, et käibemaksuvabastust käsitlevad riigisisised õigusnormid, mis ei näe ette maksuvabastust põhikohtuasja kõne all olevate hindamisteenuste puhul, on liidu õigusega kooskõlas.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et riigisisese õiguse kohaselt ei saa põhikohtuasja vastustaja asjaomastele hindamisteenustele kohaldada maksuvabastust. Siiski ei välista see kohus tema võimalust tugineda otse käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastusele teenuste puhul, mis on otseselt seotud hoolekande ja sotsiaalkindlustusega.
- 19 Nimetatud kohtu sõnul ei ole siiski kindel, kas põhikohtuasja vastustajale saab seda maksuvabastust kohaldada. Selleks peavad olema nimelt täidetud kaks tingimust. Mis puudutab esiteks tingimust, et asjaomased teenused peavad olema tingimata vajalikud ja otseselt seotud hoolekande ja sotsiaalkindlustusega, siis võib asuda seisukohale, et see tingimus on täidetud, kuna sellised hooldusvajaduse hindamise teenused nagu neid osutab põhikohtuasja vastustaja, võimaldavad asjaomasel hoolduskindlustuskassal hinnata oma kindlustatute hooldusvajadust, et teha kindlaks nende õigus hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenustele.
- 20 Siin esineb siiski üks kahtlus, sest eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt, mis põhineb 12. märtsi 2015. aasta kohtuotsusel „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), ei peeta teenuste osutamist otseselt hoolekandega seotuks, kui neid teenuseid ei osutata otse hooldust vajavale isikule, vaid organisatsioonile, kes vajab neid maksust vabastatud teenuste osutamiseks sellele isikule.
- 21 Lisaks välistas Euroopa Kohus 20. novembri 2003. aasta kohtuotsuses Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625) õiguse maksuvabastusele käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g alusel olukorras, mis on sarnane põhikohtuasjas käsitletava olukorraga ja kus koostati eksperdihinnang isiku tervisliku seisundi kohta invaliidsuspensiooni saamiseks.
- 22 Teiseks, kui nõustuda, et hooldusvajaduse hindamise teenused, mida osutab põhikohtuasja vastustaja, kujutavad endast otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuseid, siis tekib küsimus, kas seda teenuseosutajat võib pidada asjaomasel liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsiooniks ja tema puhul on seega täidetud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud teine tingimus.

- 23 Sellega seoses ei välista eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, et selline tunnustamine võib tuleneda asjaolust, et asjaomane teenuseosutaja osutas oma teenuseid alltöövõtjana liikmesriigi õiguses tunnustatud organisatsiooni, käesoleval juhul MDK nimel, sest riigisisese õiguses tunnustatud organisatsiooni mõiste võib hõlmata ka füüsilisi isikuid või eraõiguslikke tulu taotlemaid ühendusi. Kuigi liikmesriikide ülesanne on kehtestada eeskirjad selliste organisatsioonide tunnustamiseks ning eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt ei hõlma heategeva organisatsioonina tunnustamine sellise organisatsiooni alltöövõtjaid, võib teha teistsuguse järelduse põhjusel, et hooldusvajaduse hindamise juhendis toodud sätted reguleerivad MDK poolt kolmandate isikute kaasamist hinnangute koostamisse.
- 24 Teiseks, kuna alltöövõtt iseenesest ei ole selleks piisav, tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas heategeva organisatsioonina tunnustamine võib tuleneda asjaolust, et alltöövõtjaga seotud kulud kannavad sotsiaalkindlustusorganisatsioonid, kusjuures see on liidu õiguse kohaselt selles osas oluline tegur. Käesoleval juhul kannab aga asjaomane kassa neid kulusid vaid kaudselt ja kindlasummaliselt, see tähendab MDK vahendusel, kes maksab alltöövõtjale tasu. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt võib kulude kaudne rahastamine sotsiaalkindlustusorganisatsioonide poolt olla piisav, kuid kahtlus tekib seetõttu, et Saksa seadusandja kasutas käibemaksudirektiivi ülevõtmisel selles kontekstis osaliselt mõistet „tasu“ ja see mõiste võib tingida, et sotsiaalkindlustusorganisatsioon kannab need kulud teadlikult ja vabatahtlikult.
- 25 Kolmandaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas juhul, kui alltöövõtjaga seotud kulud kannab kaudselt sotsiaalkindlustusorganisatsioon, võib alltöövõtja tunnustamine heategeva organisatsioonina sõltuda sellest, kas ta on tegelikult sõlminud lepingu hoolekande- või sotsiaalkindlustusorganisatsiooniga või piisab sellest, et sellise lepingu sõlmimine on riigisisese õiguse järgi võimalik. Sellega seoses märgib ta, et see õigus näeb alates 30. oktoobrist 2012 hoolduskindlustuskassadele ette võimaluse anda sõltumatutele ekspertidele kohustus hinnata MDK asemel kindlustatute hooldusvajadust. Sõltumatud eksperdid peavad vastama nende kassade kehtestatud juhendis kindlaks määratud kvalifikatsiooninõuetele. Võib asuda seisukohale, et sellises olukorras on leping olemas, sest liidu õigus seda lubab.
- 26 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus maksukohustuslane koostab [MDK] ülesandel hinnanguid patsientide hooldusvajaduse kohta, on tegemist tegevusega, mis kuulub [käibemaksudirektiivi] artikli 132 lõike 1 punkti g kohaldamisalasse?
2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav:
- a) Kas selleks, et pidada ettevõtjat heategevana tunnustatud organisatsiooniks [käibemaksudirektiivi] 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 [käibemaksudirektiivi] 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 hoolduskindlustuskassad kannavad [käibemaksudirektiivi] 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 sotsiaallabiasutusega, või on tunnustamiseks piisav, et riigisisene õigus võimaldab lepingut sõlmida?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 27 Oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et:
- sõltumatu eksperdi poolt selliste hooldusvajaduse hinnangute koostamine hoolduskindlustuskassa meditsiiniteenistuse nimel, mida viimane kasutab selleks, et kindlaks määrata, millistele hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenustele on tema kindlustatutel õigus, kujutab endast otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamist;
 - selle sättega on vastuolus, kui eksperdi keeldutakse tunnustamast heategeva organisatsioonina, kuigi esiteks osutab ta oma teenuseid, mis on seotud alltöövõtjana hooldusvajaduse hinnangute koostamisega, nimetatud meditsiiniteenistuse taotlusel, keda on heategevana tunnustatud, teiseks kannab asjaomane hoolduskindlustuskassa nende hinnangute koostamise kulud kaudselt ja kindlasummalisena, ning kolmandaks on sellel eksperdil riigisisese õiguse järgi võimalik sõlmida kassaga otse leping nende hinnangute koostamiseks, et saada selline tunnustus, kuid ta ei ole seda võimalust kasutanud.
- 28 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada kitsalt. Siiski peab nende terminite tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning järgima ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid. Kitsa tõlgendamise nõue ei tähenda seega, et nimetatud artiklis 132 loetletud maksuvabastusi määratlevaid mõisteid peaks tõlgendama nii, et kaob nende toime (15. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastuse eesmärki, siis soovitakse sellega avalikes huvides osutatud teatud teenustele käibemaksu osas sooduskohtlemise tagamisega vähendada nende teenuste hinda ning muuta need kättesaadavamaks isikutele, kes neid teenuseid kasutavad (vt selle kohta 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 41).
- 30 Nagu nähtub nimetatud sätte sõnastusest, siis selles ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse teenuste osutamisele ja kaubatarnetele, mis on esiteks „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud“ ja mida teiseks tehakse „avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonide poolt“ (vt selle kohta 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 21).
- 31 Mis puudutab esiteks tingimust, et teenuste osutamine peab olema otseselt seotud hoolekande ja sotsiaalkindlustusega, siis seda tingimust tuleb 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 (vt selle kohta 9. veebruari 2006. aasta kohtuotsus *Stichting Kinderopvang Enschede*, C-415/04, EU:C:2006:95, punktid 24 ja 25).
- 32 Käesolevas kohtuasjas märgib aga eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasjas kõne all olevad teenused, mis seisnevad hooldusvajaduse hinnangute koostamises, vastavad põhimõtteliselt sellele tingimusele, kuna tema järelduste kohaselt, mida sisuliselt jagavad Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklis 23 nimetatud huvitatud isikud, kes on oma seisukoha esitanud, on need hinnangud, mille on koostanud vastava ettevalmistusega ekspert, vajalikud selleks, et asjaomane hoolduskindlustuskassa saaks nõuetekohaselt täita oma ülesandeid seoses hoolekande ja sotsiaalkindlustusega, mille hulka kuulub eelkõige tema kindlustatutele seoses hooldusvajadusega antud abi eest tasumine.

- 33 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on aga kahtlused tulenevalt asjaolust, et Euroopa Kohtu praktikast võib järeldada, et isegi kui teenused on vajalikud hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste nõuetekohaseks osutamiseks, ei loeta neid siiski hoolekande ja sotsiaalkindlustusega otseselt seotuks, kui neid teenuseid ei osutata otse hooldust vajavale isikule, vaid teisele maksukohustuslasele, kes vajab neid ise maksust vabastatud teenuste osutamiseks.
- 34 Kuigi esiteks vastab kahtlemata tõele, nagu nähtub vanadekodus osutatavate teenuste mainimisest käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus hõlmab muu hulgas tugi- ja hooldusteenuseid, mida osutatakse otse hoolekande ja sotsiaalkindlustuse meetmeid kasutavatele isikutele, ei sisalda nimetatud sätte sõnastus ega eesmärk viiteid sellele, et maksuvabastuse kohaldamisalast on välja jäetud teenused, mida ei osutata küll otse nendele isikutele, kuid mis on siiski hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud tehingute tegemiseks tingimata vajalikud. Nii võib see olla sellise teenuste osutamise puhul nagu põhikohtuasjas, mis võimaldavad selliste tehingute tegemiseks volitatud üksusel kindlaks määrata, kas asjaomastel isikutel on õigus saada hoolekande ja sotsiaalkindlustuse teenuseid ja teha selles osas tulemuslikult otsuseid.
- 35 Nimelt esiteks ei ole käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g sõnastuse järgi selles sättes kindlaks määratud ühtegi tingimust seoses maksust vabastatud teenuse saajaga, kuid seevastu on selle sätte kohaselt oluline nende tehingute olemus ning asjaomaseid teenuseid osutava või kaupu tarniva ettevõtja staatus (vt selle kohta 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 46).
- 36 Teiseks, nagu rõhutas Saksamaa valitsus, kinnitab põhikohtuasjas kõne all oleva maksuvabastuse eesmärk, mis seisneb selles sättes nimetatud tehingute maksumuse vähendamises, tõlgendust, mille kohaselt ei sõltu põhikohtuasjas arutluse all olevate teenuste puhul käibemaksuvabastus sellest, kellele neid teenuseid osutatakse, kuna need kujutavad endast hoolekande ja sotsiaalkindlustuse meetmete rakendamiseks tingimata vajalikku etappi ja nende käibemaksuga maksustamine suurendab seega paratamatult nende tehingute hinda.
- 37 Järelikult selleks, et hooldusvajaduse hinnangute koostamisega seotud teenused oleksid tihedalt seotud hoolekande ja sotsiaalkindlustusega, ei pea neid teenuseid tingimata osutama otse hooldust vajavatele isikutele (vt analoogia alusel 14. juuni 2007. aasta kohtuotsus *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, punktid 31 ja 32).
- 38 Teiseks ei oma selles kontekstis tähtsust asjaolu, et põhikohtuasja vastustaja osutab kõnealuseid teenuseid alltöövõtjana teisele maksukohustuslasele, käesoleval juhul MDK-le, kellele need teenused on vajalikud, et ta saaks osutada oma maksust vabastatud teenuseid, mida ta osutab asjaomase hoolduskindlustuskassa jaoks.
- 39 Kuigi Euroopa Kohus leidis 12. märtsi 2015. aasta kohtuotsuse „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164) punktis 28 seoses käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastusega, et töötajate rendileandmine ei ole iseenesest sotsiaalsektoris täidetav avalikku huvi kandev teenuste osutamine, ei nähtu selle kohta eelnevast, et erinevad teenused, nimelt hooldusvajadusele hinnangu koostamisega seotud teenused, mille puhul on selge, et need on iseenesest tingimata vajalikud selleks, et asjaomane hoolduskindlustuskassa saaks täies ulatuses täita heategeva iseloomuga ülesandeid, ei ole otseselt seotud hoolekande ja sotsiaalkindlustusega ainuüksi põhjusel, et neid osutatakse alltöövõtu kaudu MDK-le.
- 40 Lisaks leidis Euroopa Kohus tõepoolest 20. novembri 2003. aasta kohtuotsuse *Unterperthinger* (C-212/01, EU:C:2003:625) punktis 43, et nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 13 A lõike 1 punkti c kontekstis, mis võeti sisuliste muudatusteta samas sõnastuses üle käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti c, et teenus, mis seisneb meditsiinilise

eksperdiarvamuse andmises ja mille eesmärk on anda vastus ekspertiisitaotluses esitatud küsimustele, kuid mida tehakse selleks, et kolmandal isikul oleks võimalik teha otsus, millega kaasnevad õiguslikud tagajärjed asjaomasele isikule või teistele isikutele, ei ole „meditsiinilise abi andmisena“ käibemaksust vabastatud, nimelt ei ole sellise teenuse peamine eesmärk selle eksperdiarvamusega ja maksust vabastatud tehingute abil kaitsta, sealhulgas säilitada või taastada asjaomase isiku tervist, vaid sellega täidetakse invaliidsuspensiooni saamiseks toimuva otsustusprotsessi raames õigusaktides või lepingus ette nähtud tingimust.

- 41 Kuid nagu märkis Euroopa Komisjon, ei järeldu sellest, et niisuguste isiku hooldusvajaduse hinnangute koostamine nagu põhikohtuasjas ei ole tingimata vajalik ega otseselt seotud asjaomase kassa poolt tema ülesandeks olevate hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud tehingute tegemisega.
- 42 Teiseks, mis puudutab tingimust, mille kohaselt selleks, et teenuseid saaks maksust vabastada, peavad neid osutama avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid, siis nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et põhikohtuasja vastustaja ei kuulu avalik-õigusliku organisatsiooni mõiste alla, mistõttu saab seda maksuvabastust tema suhtes kohaldada üksnes siis, kui ta kuulub mõiste „teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid“ alla käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses.
- 43 Kõigepealt tasub meelde tuletada, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ei ole täpsustatud tingimusi ja korda, mis kehtivad muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide heategevana tunnustamise suhtes. Seega tuleb põhimõtteliselt iga liikmesriigi riigisisiseses õiguses kehtestada eeskirjad, mille alusel võib neid organisatsioone sellisena tunnustada, liikmesriikidel on seejuures kaalutusõigus (vt selle kohta 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, punktid 32 ja 34).
- 44 Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et muude kui avalik-õiguslike organisatsioonide tunnustamisel heategevana tuleb riigisisestel ametiasutustel kooskõlas liidu õigusega ja liikmesriigi kohtute järelevalve all arvesse võtta mitut tegurit. Nende tegurite hulka võivad kuuluda erinormide olemasolu – olgu need siis riiklikud või piirkondlikud, õigus- või haldusnormid või maksuõigus- või sotsiaalkindlustusnormid –, üldise huvi avaldumine asjaomase maksukohustuslase tegevuses, asjaolu, et teisi sama tegevusalaga tegelevaid maksukohustuslasi on juba sarnaselt tunnustatud, ning asjaolu, et kõnealuste teenuste hinna on suures osas tasunud haigekassa või muu sotsiaalkindlustusorganisatsioon, eelkõige juhul, kui eraõiguslikel ettevõtjatel on nende organisatsioonidega lepingulised suhted (vt selle kohta 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 58, ja 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 35).
- 45 Üksnes juhul, kui liikmesriik ei ole kinni pidanud oma kaalutusõiguse piiridest, saab maksukohustuslane tugineda käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis g ette nähtud maksuvabastusele, et vaelel vastu selle sättega vastuolus olevale riigisisesele õigusnormile. Sellisel juhul tuleb liikmesriigi kohtul kõiki asjasse puutuvaid tegureid arvesse võttes kindlaks teha, kas maksukohustuslane on heategevana tunnustatud organisatsioon selle sätte tähenduses (vt selle kohta 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, punktid 28 ja 32).
- 46 Kuigi käesoleval juhul osutas põhikohtuasja vastustaja oma teenuseid alltöövõtjana MDK-le, keda Saksa õiguse järgi tunnustatakse heategeva organisatsioonina, ei ole teda ennast sellisena tunnustatud. Nende selgituste põhjal, mille esitasid eelkõige maksuhaldur ja Saksa valitsus, võidakse sõltumatuid eksperte UStG § 4 punkti 16 alapunktis k [alates 1. juulist 2013 alapunkt l] toodud tingimustel tõepoolest tunnustada heategeva organisatsioonina, kui nad sõlmivad otse hoolduskindlustuskassaga lepingu selliste teenuste osutamiseks, nimelt võimaldab otse sellise lepingu sõlmimine nimetatud kassal endal kontrollida nende ekspertide erialast pädevust ja seega tagada osutatavate teenuste kvaliteet. Samadest selgitustest nähtub, et põhikohtuasja vastustaja ei ole aga viidatud lepingut sõlminud, mistõttu ei saa ta Saksa õiguse alusel sellisele tunnustamisele tugineda.

- 47 Seega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teises küsimuses esile toodud asjaolusid arvestades teada, kas Saksamaa Liitvabariik ületas oma kaalutusõiguse piire, kui ta ei näinud ette võimalust, et sõltumatut eksperti, kes on sellises olukorras nagu põhikohtuasja vastustaja, tunnustatakse heategeva organisatsioonina.
- 48 Kuigi selles kontekstis on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne analüüsida seda küsimust kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid arvesse võttes, tuleb talle esitada järgmised täpsustused.
- 49 Esiteks see, et hoolduskindlustuskassa kindlustatute hooldusvajaduse hindamisse sõltumatute ekspertide kaasamine on ette nähtud käesoleva kohtuotsuse punktis 11 nimetatud juhendi jaotises B1, ei ole iseenesest piisav näitamaks nende ekspertide tegevust heategevana, sest nende poolt teenuste osutamist reguleerivate erinormide olemasolu on ainult üks teguritest, mida tuleb arvesse võtta heategevana tegutsemise kindlakstegemisel (vt analoogia alusel 21. jaanuari 2016. aasta kohtuotsus *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, punkt 39). Seda enam on see nii käesoleval juhul, kuna sellest juhendist näib tulenevat, et võimalus kasutada sõltumatuid eksperte on võimalik vaid erandkorras, eelkõige selleks, et reageerida suurenenud arvule taotlustele.
- 50 Lisaks tähendaks see, kui heategeva organisatsioonina tunnustamist saaks tuletada ainuüksi asjaolust, et asjaomasele maksukohustuslasele on andnud volituse teine juba heategevana tunnustatud maksukohustuslane, lõppastmes seda, et viimasel lubatakse kasutada liikmesriigile jäetud kaalutusõigust, ning see tooks kaasa ohu, et – nagu Saksamaa valitsus sisuliselt märkis – lubatakse eirata riigisisises õiguses sellisena tunnustamisele ette nähtud kriteeriume.
- 51 Teiseks, kuigi vastab tõele, et asjaolu, et asjaomaste teenuste kulud kannab suures osas selline sotsiaalkindlustusorganisatsioon nagu hoolduskindlustuskassa, on tegur, mida tuleb arvesse võtta asjaomase maksukohustuslase heategevana käsitamise hindamisel, on selle teguri tähtsus vähene, kui need kulud kannab see kassa – nagu käesoleval juhul – üksnes kaudselt, MDK vahendusel, ilma et selle aluseks oleks nimetatud kassa sõnaselge otsus või see tuleneks nende teenuste osutamiseks tema ja maksukohustuslase sõlmitud lepingust. Sellega seoses ei piisa pelgalt lepingu sõlmimise võimalusest, ilma et seda oleks kasutatud.
- 52 Kolmandaks ei nähtu Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et teisi eraõiguslikke maksukohustuslasi, kes teevad samasugust tegevust nagu põhikohtuasja vastustaja, tunnustatakse heategeva organisatsioonina sarnastel asjaoludel, mis iseloomustavad viimati nimetatud isiku olukorda. Seetõttu näib, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei selgu teisiti, ei riku tunnustamata jätmine käesoleval juhul neutraalse maksustamise põhimõtet.
- 53 Seega ei tõenda eelotsusetaotluse esitanud kohtu välja toodud asjaolud, et Saksamaa Liitvabariik on põhikohtuasjas ületanud kaalutusõiguse piire, mis tal on sellise tunnustamise puhul käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti 1 järgi.
- 54 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti 1 g tuleb tõlgendada nii, et:
- sõltumatu eksperdi poolt selliste hooldusvajaduse hinnangute koostamine hoolduskindlustuskassa meditsiiniteenistuse nimel, mida viimane kasutab selleks, et kindlaks määrata, millistele hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenustele on tema kindlustatutel õigus, kujutab endast otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamist, kui see on tingimata vajalik sellesse valdkonda kuuluvate tehingute teostamiseks;
 - selle sättega ei ole vastuolus, kui eksperti keeldutakse tunnustamast heategeva organisatsioonina, kuigi esiteks osutab ta oma teenuseid, mis on seotud alltöövõtjana hooldusvajaduse hinnangute koostamisega, nimetatud meditsiiniteenistuse taotlusel, keda on heategevana tunnustatud, teiseks kannab asjaomane hoolduskindlustuskassa nende hinnangute koostamise kulud kaudselt ja

kindlasummalisena ning kolmandaks on sellel eksperdil riigisisese õiguse järgi võimalik sõlmida kassaga otse leping nende hinnangute koostamiseks, et saada selline tunnustus, kuid ta ei ole seda võimalust kasutanud.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et

- sõltumatu eksperdi poolt selliste hooldusvajaduse hinnangute koostamine hoolduskindlustuskassa meditsiiniteenistuse nimel, mida viimane kasutab selleks, et kindlaks määrata, millistele hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenustele on tema kindlustatutel õigus, kujutab endast otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamist, kui see on tingimata vajalik sellesse valdkonda kuuluvate tehingute teostamiseks;
- selle sättega ei ole vastuolus, kui eksperti keeldutakse tunnustamast heategeva organisatsioonina, kuigi esiteks osutab ta oma teenuseid, mis on seotud alltöövõtjana hooldusvajaduse hinnangute koostamisega, nimetatud meditsiiniteenistuse taotlusel, keda on heategevana tunnustatud, teiseks kannab asjaomane hoolduskindlustuskassa nende hinnangute koostamise kulud kaudselt ja kindlasummalisena ning kolmandaks on sellel eksperdil riigisisese õiguse järgi võimalik sõlmida kassaga otse leping nende hinnangute koostamiseks, et saada selline tunnustus, kuid ta ei ole seda võimalust kasutanud.

Allkirjad