

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

12. märts 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 132 lõike 1 punkt g – Otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamise maksust vabastamine – Mõiste „heategevana tunnustatud organisatsioonid” – Tööjõurendiettevõtte – Kvalifitseeritud hooldustöötajate rentimine – Maksuvabastuse välistamine

Kohtuasjas C-594/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 21. augusti 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. novembril 2013, menetluses

„go fair” Zeitarbeit OHG

versus

Finanzamt Hamburg-Altona,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president K. Jürimäe (ettekandja), kohtunikud J. Malenovský ja M. Safjan,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 8. oktoobri 2014. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- „go fair” Zeitarbeit OHG, esindaja: *Rechtsanwalt* L. Gause,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Iirimaa, esindajad: E. Creedon ja G. Hodge ning M. Heneghan ja N. J. Travers,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Cordewener, C. Soulay ja B. R. Killmann,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; parandus ELT 2007, L 335, lk 60), artikli 132 lõike 1 punkti g ja artikli 134 punkti a.

2 Taotlus on esitatud kassatsioonimenetluse raames „go fair” Zeitarbeit OHG (edaspidi „go fair”) ja Finanzamt Hamburg-Altona (maksuhaldur) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab küsimust, kas kaebaja poolt maksustamisaastal 2010 osutatud teenused on käibemaksuga maksustatavad.

Õiguslik raamistik

Direktiiv 2006/112

3 Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimene lõik sätestab:

„Maksudhustustlane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.”

4 Selle direktiivi artiklis 10 on sätestatud:

„Artikli 10 lõikes 1 nimetatud tingimus, et majandustegevus peab olema iseseisva iseloomuga, vabastab käibemaksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitlevad alluvussuhted.”

5 Nimetatud direktiivi IX jaotises asub 2. peatükk „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides”. Nimetatud peatükk sisaldab artikleid 132–134.

6 Sama direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti g kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust järgmised tehingud:

„otsestelt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuste osutamine ja kaubatarned, sealhulgas vanadekodus osutatavad teenused, avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonide poolt.”

7 Selle direktiivi artikkel 134 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) selle põhieesmärk on teenida organisatsioonile lisatulu tehingute kaudu, mis otseselt konkureerivad käibemaksustatavate äriühingute tehingutega.”

Saksa õigus

8 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, 19. detsembri 2008. aasta seadusest tulenev versioon, *BGBI.* 2008 I, lk 2794, edaspidi „UStG”) § 4 punkti 16 kohaselt on käibemaksust vabastatud:

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

[...]

- k) asutused, mille eelneval kalendriaastal osutatud abistamis- ja hoolekandeteenuste kulud on vähemalt 40% juhtudest täielikult või suures osas hüvitanud seaduse alusel loodud

sotsiaalkindlustus- või sotsiaalabiasutused.

Esimeses lauses nimetatud teenused, mida osutavad punktides b–k nimetatud asutused, on käibemaksust vabastatud, kui tegemist on sellist liiki teenustega, mis on seotud sotsiaalõigusnormide kohase tunnustamise, lepingu või kokkuleppega või mis kuuluvad hüvitamisele.”

9 Tööjõurenti käsitleva seaduse (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, *BGBI.* 1995 I, lk 158, 23. detsembri 2002. aasta seadusest tulenev versioon, *BGBI.* 2002 I, lk 4607) § 12 lõige 1 sätestab:

„Tööjõu rentija ja kasutajaettevõtja vaheline leping sõlmitakse kirjalikult. Lepingus peab tööjõu rentija märkima, kas tal on § 1 kohane luba. Kasutajaettevõtja peab lepingus märkima, milline on renditöötajale ülesandeks tehtud tegevuse iseloom, ja millist kvalifikatsiooni see eeldab, ning millised on kasutajaettevõttes töötava sarnase töötaja suhtes kohaldatavad peamised töötingimused, sealhulgas töötasu [...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 „go fair” on täisühing (offene Handelsgesellschaft – OHG), mille põhitegevus on töötajate rendileandmine vastavalt tööjõurenti käsitlevale seadusele.

11 „go fair” andis tööjõurendiettevõttena 2010. aastal rendile hooldustöötajaid, nimelt hooldusõdesid ja geriaatrilise ravi assistente statsionaarseid ja ambulatoorseid hooldusteenuseid osutavatele asutustele UStG § 4 punkti 16 tähenduses. „go fair” töötajad kuulusid töökorralduslikult asjaomaste hooldusasutuste koosseisu. Nad osutasid hoolekandeteenuseid nende asutuste ülesandel ja tegutsesid viimaste juhtnööride järgi. Ka teenistusliku ja erialase järelevalve teostamine renditöötajate tegevuse üle oli asjaomaste hooldusasutuste ülesanne.

12 Finanzamt Hamburg-Altona kohaldas 18. oktoobri 2010. aasta otsusega, milles ta määras kindlaks kaebaja käibemaksu esialgse ettemaksu 2010. aasta septembri eest, „go fair” osutatud teenustele harilikku käibemaksumäära. Selle otsuse peale esitas „go fair” kaebuse, mille Finanzgericht Hamburg (Hamburgi maksukohus) jättis rahuldamata.

13 Bundesfinanzhof (föderaalne maksukohus), kellele „go fair” esitas kassatsioonkaebuse, leiab, et nimetatud äriühing ei vasta UStG § 4 punkti 16 alapunktis k esitatud tingimustele, kuna ta ei käita asutust, mis pakub hoolekandeteenuseid füüsilist, vaimset või psühholoogilist abi vajavatele isikutele, vaid pakub kindlaksmääratud ajaks tööjõurendi teenust. Tema tulu ei ole seega nimetatud sätte alusel maksust vabastatud.

14 Samas leiab nimetatud kohus, et „go fair” osutas „otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud teenuseid” direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti g mõttes ning et ei saa välistada, et ta võib sellele sättele vahetult tugineda ja saada selles ette nähtud maksuvabastust.

15 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti g tõlgendamise kohta:

a) Kas liikmesriik saab talle organisatsiooni heategevana tunnustamisega seoses antud kaalutusõigust teostada nii, et ta tunnustab heategeva organisatsioonina küll isikuid, kes osutavad teenuseid sotsiaalhooldus- ja hoolduskindlustuskassadele, kuid ei tunnusta riikliku tunnistusega hooldustöötajad, kes osutavad teenuseid vahetult hooldust vajavatele isikutele?

b) Juhul kui riikliku tunnistusega hooldustöötajaid tuleb tunnustada heategeva organisatsioonina, siis kas sellise tööjõurendiettevõtte tunnustamine, kes annab riikliku tunnistusega hooldustöötajaid rendile tunnustatud hoolekandetasutustele (vastuvõtvad asutused), tuleneb renditöötajate tunnustamisest?

2. Direktiivi 2006/112 artikli 134 punkti a tõlgendamise kohta:

Kas riikliku tunnistusega hooldustöötajate rendileandmine kui otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud tehing on vastuvõtva asutuse (kasutajaettevõtja) hoolekandeteenuste osutamiseks tingimata vajalik, kui vastuvõttev asutus ei saa ilma töötajateta tegutseda?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega sisuliselt, kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et riikliku tunnistusega hooldustöötajad, kes osutavad teenuseid vahetult hooldust vajavatele isikutele ja/või tööjõurendiettevõttele, kes rendib selliseid töötajaid heategevana tunnustatud asutustele, kuuluvad mõiste „heategevana tunnustatud organisatsioonid” alla selle sätte mõttes.

17 Kõigepealt tuleb meenutada, et direktiivi 2006/112 artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada kitsalt, arvestades et need maksuvabastused on erandid põhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga kaubatarne või teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Igal juhul peab nende mõistete tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärgiga ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõttest, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. Niisugune kitsendava tõlgendamise nõue ei tähenda, et nimetatud artiklis 132 loetletud maksuvabastusi määratlevaid mõisteid peaks tõlgendama nii, et nende toime kaob (vt kohtuotsused *Horizon College*, C?434/05, EU:C:2007:343, punkt 16; *komisjon vs. Madalmaad*, C?79/09, EU:C:2010:171, punkt 49; *Zimmermann*, C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 22, ning *Klinikum Dortmund*, C?366/12, EU:C:2014:143, punktid 26 ja 27).

18 Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti g sõnastusest tuleneb, et nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastust kohaldatakse teenustele ja kaubale, mis on esiteks otseselt hoolekande ja sotsiaalkindlustusega seotud ja mida teiseks osutavad või tarnivad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis heategevana tunnustatud organisatsioonid (vt kohtuotsused *Kingscrest Associates ja Montecello*, C?498/03, EU:C:2005:322, punkt 34, ja *Zimmermann*, C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 21).

19 Viimati nimetatud tingimuse puhul, mis on ka esimese eelotsuse küsimuse ese, tuleb põhimõtteliselt iga liikmesriigi õiguses kehtestada eeskirjad, mille kohaselt võib neid organisatsioone nende taotlusel selliselt tunnustada. Antud küsimuses on liikmesriikidel kaalutusõigus (vt kohtuotsus *Zimmermann*, C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 26).

20 Siiski tuleneb kohtupraktikast, et selleks, et teha kindlaks, millist organisatsiooni võib

tunnustada „heategevana” direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti g tähenduses, tuleb siseriiklikel ametiasutustel kooskõlas liidu õigusega ja siseriiklike 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 (vt selle kohta kohtuotsused Kügler, C?141/00, EU:C:2002:473, punktid 57 ja 58; Kingscrest Associates ja Montecello, C?498/03, EU:C:2005:322, punkt 53, ning Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, punkt 31).

21 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Saksa seadusandja ei ole selliseid tööjõurendiettevõtteid nagu „go fair”, mis rendivad hoolekandetasutustele töötajaid, tunnustanud heategevatena direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti g mõttes.

22 Sellega seoses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus esmalt teada, kas liikmesriigi poolt heategeva organisatsioonina tunnustamine, mis on direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti g alusel nõutav selleks, et saada nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastust, hõlmab ka riiklikult tunnustatud hooldustöötajaid, kes osutavad teenuseid vahetult hooldust vajavatele isikutele, ilma et kulusid kataks sotsiaalkindlustusorganisatsioon, ja kas siseriiklik piirang on seega liidu õigusega kokkusobimatu.

23 Sellega seoses tasub meenutada, et nimetatud direktiivi artikli 9 kohaselt on „maksukohustuslane” iga isik, kes teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust. Järelikult vabastab direktiivi artikli 10 kohaselt antud tingimus maksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel.

24 Seega ei saa direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis g sätestatud maksuvabastust kohaldada vahetult sellise tööjõurendiettevõtte nagu „go fair” töötajatele.

25 Igal juhul, nagu Euroopa Komisjon õigesti väidab, ei ole põhikohtuasja asjaoludel ainsad asjassepuutuvad teenused mitte need, mida osutavad „go fair” hoolekandetasutuste alluvuses olevad töötajad isikutele, kes vajavad abistamist või hooldust, vaid need, mida pakub tööjõurendiettevõtte ehk töötajate rendileandmine.

26 Olguigi et viimati nimetatud äriühingut ei ole Saksa õigusnormide kohaselt tunnustatud heategeva organisatsioonina, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus järgmiseks teada, kas selline äriühing võib oma tegevuse tõttu, mis on kvalifitseeritud hooldustöötajate rendileandmine, tugineda direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktile g, et talle laieneks selles sätestatud õigus olla tunnustatud „heategeva organisatsioonina”.

27 Esiteks, mis puudutab antud sättes kasutatud mõistet „organisatsioon”, siis see on piisavalt lai, et hõlmata eraõiguslikke isikuid, kelle eesmärk on tulu saamine (vt kohtuotsus Kingscrest Associates ja Montecello, C?498/03, EU:C:2005:322, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika). Niisiis võib sellist täisühingut nagu „go fair” pidada organisatsiooniks antud sätte mõttes.

28 Teiseks, mis aga puudutab mõistet „heategev”, siis tuleb sedastada, et töötajate rendileandmine ei ole iseenesest sotsiaalsektoris täidetav avalikku huvi kandev teenuste osutamine. Selles osas ei ole tähtsust, kas asjaomased töötajad on hooldustöötajad või on antud rendile tunnustatud hooldusasutustele.

29 Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti

g tuleb tõlgendada nii, et ei riikliku tunnistusega hooldustöötajad, kes osutavad teenuseid vahetult hooldust vajavatele isikutele, ega tööjõurendiettevõtte, kes rendib selliseid töötajaid heategevana tunnustatud asutustele, ei kuulu selles sättes kasutatud mõiste „heategevana tunnustatud organisatsioonid” alla.

Teine küsimus

30 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksudirektiivi, artikli 132 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et ei riikliku tunnistusega hooldustöötajad, kes osutavad teenuseid vahetult hooldust vajavatele isikutele, ega tööjõurendiettevõtte, kes rendib selliseid töötajaid heategevana tunnustatud asutustele, ei kuulu selles sättes kasutatud mõiste „heategevana tunnustatud organisatsioonid” alla.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.