

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

1. detsember 2022(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 4 lõike 4 teine lõik – Maksukohustuslased – Liikmesriikide õigus käsitada ühe maksukohustuslasena isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu omavahel tihedalt seotud (käibemaksugrupp) – Liikmesriigi õigusnormid, millega määratakse ainsaks maksukohustuslaseks käibemaksugrupi ühendav ettevõtja – Käibemaksugrupi sisetehingud – Artikli 6 lõike 2 punkt b – Tasuta teenuste osutamine – Mõiste „muu kui majandustegevuse eesmärk“

Kohtuasjas C-269/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 7. mai 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. juunil 2020, menetluses

Finanzamt T

versus

S,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, kohtunikud P. G. Xuereb (ettekandja), T. von Danwitz, A. Kumin ja I. Ziemele,

kohtujurist: L. Medina,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja S. Heimerl,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja R. Pethke,

olles 27. jaanuari 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada 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; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 4 lõiget 4 ja artikli 6 lõike 2 punkti b.

2 Taotlus on esitatud Finanzamt T (T maksuhaldur Saksamaa) (edaspidi „maksuhaldur“) ja Saksa avalik-õigusliku sihtasutuse S vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab selle sihtasutuse käibemaksu tasumise kohustust 2005. aastal.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1). Võttes aga arvesse kuupäevi, mil põhikohtuasja asjaolud aset leidsid, on kõnealuses kohtuasjas kohaldatav kuues direktiiv.

4 Kuuenda direktiivi artikkel 2 sätestas:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

5 Selle direktiivi artikkel 4 sätestas:

„1. „Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

[...]

4. Lõikes 1 kasutatud sõna „iseseisvalt“ vabastab 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.

Arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võib iga liikmesriik riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

5. Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad aga sellist tegevust või tehinguid teostavad, käsitatakse neid maksukohustuslasena seoses tegevuse ja tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist.

Igal juhul käsitatakse nimetatud organeid maksukohustuslasena seoses D lisas loetletud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui tegevuse mahu võib hinnata tühiseks.

Liikmesriigid võivad nende organite tegevuse, mis on artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, lugeda nende tegevuseks ametivõimudena.“

6 Nimetatud direktiivi artikli 6 lõikes 2 on ette nähtud:

„Tasu eest teenuste osutamisenä käsitatakse järgmist:

- a) põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;
- b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil.

Liikmesriigid võivad käesoleva lõike sätetest erandeid teha, kui see ei too kaasa konkurentsi moonutamist.“

7 Sama direktiivi artikli 17 lõikes 2 on sätestatud:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

- a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud [temale teise maksukohustuslase poolt] tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt“. [täpsustatud tõlge]

[...]“.

Saksa õigus

8 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni § 2 lõige 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Tööstus-, majandus- või kutsetegevust ei teostata iseseisvalt:

[...]

- 2. kui tegeliku olukorra järgi hinnates on juriidiline isik rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt integreeritud ühendava ettevõtja ettevõttesse (maksugrupp). Maksugrupi mõju piirduv ettevõtja riigis asuvate filiaalide vaheliste tehingutega. Neid filiaale tuleb käsitada ühe ettevõtjana. [...]

[...]“.

9 UStG § 3 lõikes 9a on sätestatud:

„Teise sooritusena tasu eest käsitatakse järgmist:

- 1. ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine ettevõtja poolt, mille puhul on õigus sisendkäibemaks täielikult või osaliselt maha arvata muul kui majandustegevuse eesmärgil või tema töötajate isiklikuks tarbeks, tingimusel et tegemist ei ole [töötajatele tehtavate] väikese väärtusega kingitustega; seda ei kohaldata, kui sisendkäibemaksu mahaarvamine on § 15 lõike 1b kohaselt välistatud või kui sisendkäibemaksu mahaarvamist tuleb § 15a lõike 6a alusel korrigeerida;

2. muu tasuta teenuse osutamine ettevõtja poolt muul kui majandustegevuse eesmärgil või oma töötajate isiklikuks tarbeks, tingimusel et tegemist ei ole [töötajatele tehtavate] väikese väärtusega kingitustega.“

10 Maksuseadustiku (Abgabenordnung, edaspidi „AO“) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni § 73 sätestab:

„Orgaaniliselt seotud äriühing vastutab ühendava ettevõtja nende maksude tasumise eest, mille osas nende moodustatav maksuüksus on maksustamise seisukohast asjasse puutuv. [...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 S on Saksa avalik-õiguslik sihtasutus, kes on nii ülikooli meditsiinosakonna kui ka U-GmbH ühendav ettevõtja. Ta on käibemaksukohustuslane seoses tasu eest osutatavate teenustega, kuid teda ei käsitata maksukohustuslasena seoses tegevusega, mida ta teostab avaliku võimu asutusena.

12 U-GmbH osutas põhikohtuasjas kõnealusel maksustamisaastal S-ile puhastus-, hügieeni- ja valgendamisteenuseid ning korraldas patsientide vedu. Mis puudutab konkreetselt puhastusteenuseid, siis neid osutati kogu hoonekompleksis, kus asub ülikooli meditsiinosakond, sealhulgas palatid, koridorid, operatsioonisaalid, auditooriumid ja laboratooriumid.

13 Esiteks nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, et haiglaruumid kui sellised, kuivõrd need on mõeldud patsientide raviks, olid hõlmatud S-i majandustegevusega, millega seoses ta on käibemaksukohustuslane. Teiseks, auditooriume, laboratooriume ja muid ruume kasutatakse üliõpilaste koolitamiseks, mida viib sihtasutus läbi avaliku võimuna ja millega seoses ei käsitata teda käibemaksukohustuslasena. Kõnealuse hoonekompleksi pindala osakaal, millega seoses osutati viimati nimetatud liiki tegevusena puhastusteenuseid, oli 7,6% hoonekompleksi kogupindalast. U-GmbH sai oma teenuste eest S-ilt tasu summas 76 085,48 eurot.

14 Pärast maksukontrolli parandas maksuhaldur S-i kõnealuse aasta maksuotsust, leides, et viimase asutused moodustasid ühe ettevõtja, kelle kohta tuli esitada üks käibedeklaratsioon ja seetõttu tuli teha vaid üks maksuotsus.

15 Maksuhaldur leidis, et puhastusteenuseid, mida S sai avaliku võimu teostamisega seotud tegevuse käigus, osutas U-GmbH talle maksugrupi (*Organschaft*) raames, mille need üksused moodustasid UStG § 2 lõike 2 punkti 2 tähenduses, mille eesmärk on rakendada Saksa õiguses kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus ette nähtud võimalust käsitada ühe maksukohustuslasena isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud.

16 Seega toetasid need puhastusteenused muud tegevust kui majandustegevus ja tõid kaasa S-ile „tasuta teenuse osutamise“ vastavalt UStG § 3 lõike 9a punktile 2 koostoimes kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punktiga b.

17 Neist asjaoludest lähtudes leidis maksuhaldur, võttes arvesse kõnealuse hoonekompleksi pindalast 7,6% ulatuses S-i avaliku võimu teostamisega seotud tegevust, et U-GmbH poolt pindala selle osa koristamisele vastav summa oli 5782,50 eurot. Pärast seda, kui maksuhaldur arvas maha kasumi juurdehindluse suuruses 525,66 eurot, määras ta tasuta osutatud teenuse maksustatavaks väärtuseks 5257 eurot ja suurendas seetõttu maksusummat 841,12 euro võrra.

18 Kuna S-i vaie muudetud maksuotsuse peale jäi rahuldamata, esitas viimane Finanzgerichtile (maksukohus, Saksamaa) kaebuse. Nimetatud kohus rahaldas kaebuse, väites sisuliselt, et

maksugrupp (*Organschaft*), mis ühe ettevõtte sidus ühendava ettevõtja S ja U-GmbH kui viimasega orgaaniliselt seotud äriühingu, laieneb ka ühendava ettevõtja tegevusele avaliku võimu teostamisel. Lisaks leiab nimetatud kohus, et UStG § 3 lõike 9a punkti 2 kohase „tasuta teenuste osutamise“ tingimused ei ole täidetud.

19 Maksuhaldur esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus).

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab kõigepealt, et UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimese lause kohaselt ei teosta äriühing, mis on orgaaniliselt seotud ja integreeritud niisuguse maksugrupi ühendava ettevõtja ettevõttega, mille moodustavad õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud isikud, majandustegevust iseseisvalt. Seda orgaaniliselt seotud äriühingut, kes peaks eraldi võetuna olema käibemaksuga maksustatav, käsitatakse tegelikult tema ja ühendava ettevõtja vahelisi rahalisi, majanduslikke ja organisatsioonilisi seoseid arvestades viimase töötajana. See mõjutab tehinguid, mida ta teeb nii kolmandate isikute kui ka ühendava ettevõtjaga.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab esiteks seoses tehingutega, mida organisatsiooniliselt seotud äriühing teeb kolmandate isikutega, et nõue, mille kohaselt peab olema tegemist ühe maksukohustuslasega kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu tähenduses, on tagatud, isegi kui see maksukohustuslane ei ole mitte organisatsiooniliselt seotud äriühing, vaid grupi ühendav ettevõtja. Seega on maksukohustuslane kohustatud käibemaksu tasuma mitte ainult omaenda tehingutelt, vaid ka nendelt tehingutelt, mille on teinud orgaaniliselt seotud äriühing kolmandate isikutega. Seega vastutab S käesoleval juhul käibemaksu tasumise eest seoses tehingutega, mille U-GmbH on teinud kolmandate isikutega.

22 Teiseks, tehingute puhul, mis on tehtud orgaaniliselt seotud äriühingu ja käibemaksugrupi ühendava ettevõtja vahel, loetakse, et need on tehtud ühe ja sama maksukohustuslase siseselt, mistõttu tuleb asuda seisukohale, et need ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse. Käesoleval juhul on aga U-GmbH poolt S?ile osutatavad puhastusteenused just sellised sisetehingud.

23 Eeltoodud asjaolusid arvestades palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teisest lõigust tulenevat liikmesriikide õigust määrata käibemaksugrupile üks maksukohustuslane tuleb tõlgendada nii, et sellise maksukohustuslasena tuleb käsitada kas selle grupi liiget, kes vastutab käibemaksu tasumise eest kõikidelt tehingutelt, mille on teinud teised selle grupi liikmed („vastuse ettepanek A“), või käibemaksugruppi ennast oma liikmetest eraldiseisvana. Teisena nimetatud juhul käsitatakse sellist gruppi fiktiivse üksusena, mis on loodud üksnes käibemaksu tasumise eesmärgil („vastuse ettepanek B“).

24 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul vastas vastuse ettepanek A Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) aastakümnete pikkusele kohtupraktikale, on siiski vaja, et Euroopa Kohus annaks täiendavaid selgitusi eelkõige 17. septembri 2014. aasta kohtuotsusest Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punktid 28 ja 29) tulenevate järelduste kohta, mis puudutab küsimust, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku saab tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigil määrata ainsaks maksukohustuslaseks mitte käibemaksugrupi enda, vaid ühe selle liikme, st seda ühendava ettevõtja.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab sellega seoses, et kuna UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimene lause keskendub käibemaksu tasumisele grupi ühe liikme poolt, lihtsustab see käibemaksualaste õigusnormide kohaldamist, vastates seega kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga taotletavale „halduse lihtsustamise“ eesmärgile.

26 Küll aga on nimetatud kohus arvamusel, et halduse lihtsustamine ei saa kuidagi tuleneda

lähenemisviisist, mille kohaselt on vaja luua iseseisev käibemaksugrupp „fiktiivse üksuse“ tähenduses.

27 Lisaks ei saa 22. mai 2008. aasta kohtuotsust Ampliscientifica ja Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, punkt 19), 9. aprilli 2013. aasta kohtuotsust komisjon vs. Iirimaa (C?85/11, EU:C:2013:217, punktid 40 ja 48) ning 17. septembri 2014. aasta kohtuotsust Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, punktid 28, 29, 35 ja 37) tõlgendada nii, et liikmesriigil ei ole lubatud määrata käibemaksugrupi ainsaks maksukohustuslaseks seda gruppi esindava liikme, st grupi ühendava ettevõtja.

28 Pealegi ei välista asjaolu, et kogu grupi eest on maksukohustuslane vaid üks käibemaksugrupi liige, teiste grupi liikmete solidaarvastutust. Selles osas näeb AO § 73 esimene lause sisuliselt ette orgaaniliselt seotud äriühingute solidaarvastutuse selle grupi ühendava ettevõtja maksuvõla osas.

29 Nimetatud kohus leiab, et kui käesoleva kohtuotsuse punktis 23 tõstatatud küsimusele vastamisel tuleks aluseks võtta vastuse ettepanek B, mis on esitatud punktis 23, tähendaks see sisuliselt, et käesoleval juhul ei saa asuda seisukohale, et ühendav ettevõtja S ja orgaaniliselt seotud äriühing U-GmbH moodustavad ühe maksugrupi. Seega on kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b kohaldamine välistatud, kuna maksugrupi puudumisel tuleb viimati nimetatud äriühingut pidada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 alusel iseseisvaks maksukohustuslaseks, kes on osutanud S-ile teenuseid, millelt ta on kohustatud käibemaksu tasuma.

30 Juhul kui toetust peaks leidma käesoleva kohtuotsuse punktis 23 esitatud vastuse ettepanek A, siis küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas Euroopa Kohtu praktikat, mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 6 lõiget 2, eelkõige seda, mis tuleneb 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsusest Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2009:88), tuleb põhikohtuasjas esinenud asjaolude korral – mis puudutab sellist üksust nagu S, kes tegeleb esiteks majandustegevusega, millega seoses ta on maksukohustuslane, ja teiseks tegevusega, mida ta teostab avaliku võimu kandjana ja millega seoses ta ei ole selle direktiivi artikli 4 lõike 5 kohaselt käsitatav maksukohustuslasena – tõlgendada nii, et asjaomase üksuse majandustegevuse hulka kuuluvate teenuste tasuta osutamist, mis on mõeldud kasutamiseks tema tegevuses avaliku võimu kandjana, saab nimetatud direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b alusel maksustada.

31 Ta täpsustab, et kui esimesele küsimusele tuleks vastata vastuse ettepaneku A kohaselt ja seetõttu tuleb UStG § 2 lõike 2 punkti 2 tõlgendada nii, et see on kuuenda direktiiviga kooskõlas, siis käesolevas asjas tuleks selle tagajärjel nimetatud Saksa õiguse sätte kohaselt U-GmbH-d käsitada sellisena, et ta ei tegutse iseseisvalt, kuna ta moodustab koos ühendava ettevõtjaga S ühe maksukohustuslase. Seega ei ole see äriühing osutanud S-ile ühtki teenust tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses, kuna nimetatud äriühingu tegevust tuleb pidada ühendava ettevõtja enda tegevuseks.

32 Seega tuleb kindlaks teha, kas viimati nimetatut tuleb käsitada nii, et ta osutas oma ettevõtte vahenditest – mille hulka kuuluvad UStG § 2 lõike 2 punkti 2 ja kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu alusel ka U-GmbH vahendid – tasuta puhastusteenuseid muul kui ettevõtluse eesmärgil kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b tähenduses, kuna neid teenuseid osutati talle kui avaliku võimu kandjale „tegevusena mis ei ole majandustegevus“.

33 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõike 4 teise lõiguga liikmesriigile antud õigust käsitada tema

territooriumil asuvaid õiguslikult iseseisvaid, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud isikuid ühe maksukohustuslasena tuleb teostada nii, et

a) maksukohustuslasena käsitatakse nendest isikutest ühte, kes on maksukohustuslane nende isikute kõikide tehingute osas, või nii, et

b) ühe maksukohustuslasena käsitamise tulemusel tekib tingimata – põhjustades märkimisväärse saamata jäänud maksutulu – üksteisega tihedalt seotud isikutest eraldiseisev käibemaksugrupp, mille puhul on tegemist just käibemaksu tasumise eesmärgil loodud fiktiivse üksusega?

2. Kui õige vastus esimesele küsimusele on [vastuse ettepanek A], siis kas Euroopa Kohtu praktikast, mis käsitleb teenuste osutamist muul kui majandustegevuse eesmärgil [kuuenda direktiivi] artikli 6 lõike 2 tähenduses (12. veebruari 2009. aasta otsus Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88), tuleneb, et maksukohustuslane,

a) kes esiteks tegeleb majandustegevusega ja seejuures tarnib kaupa või osutab teenuseid tasu eest [kuuenda direktiivi] artikli 2 punkti 1 tähenduses ning

b) kes teiseks tegeleb samal ajal tegevusega, milleks ta on kohustatud avaliku võimu kandjana (ametivõimuna) ja millega seoses ei käsitata teda maksukohustuslasena vastavalt [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõikele 5,

jäetakse [kuuenda direktiivi] artikli 6 lõike 2 punkti b esimese lause kohaselt käibemaksuga maksustamata osas, milles ta oma majandustegevuse käigus osutab tasuta teenust tegevuse tarbeks, mida ta teeb ametivõimuna?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma esimese küsimusega sisuliselt, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik määrab ainsaks käibemaksukohustuslaseks mitte käibemaksugrupi enda, vaid selle grupi ühe liikme, nimelt ühendava ettevõtja.

35 Tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei tule liidu õigusnormi tõlgendamisel arvesse võtta mitte ainult selle sõnastust, vaid ka konteksti ja selle õigusaktiga taotletavaid eesmäärke, mille osa säte on (vt eelkõige 24. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Airhelp (asemele pakutud lennu hilinemine), C-451/20, EU:C:2022:123, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Lisaks tuleneb nii liidu õiguse ühetaolise kohaldamise nõudest kui ka võrdsuse põhimõttest, et liidu õigusnorme, mis ei viita otseselt liikmesriikide õigusele nende tähenduse ning ulatuse kindlaksmääramiseks, tuleb tavaliselt kogu Euroopa Liidus tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt (vt selle kohta 25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Kuuenda direktiivi ühetaoliseks kohaldamiseks on eriti oluline, et mõistet „rahaliste sidemete kaudu tihedalt seotud“ selle direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu tähenduses tõlgendataks autonoomselt ja ühetaoliselt. Selline tõlgendus on vajalik, vaatamata selles artiklis sätestatud süsteemi vabatahtlikkusele liikmesriikide jaoks, et vältida selle süsteemi – kui seda rakendatakse – liikmesriigiti erinevat kohaldamist (vt selle kohta analoogia alusel 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei avaldata, EU:C:2021:285, punkt 44 ja seal

viidatud kohtupraktika).

38 Sellega seoses tuleneb kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teisest lõigust, et viimane lubab igal liikmesriigil oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena. Nimetatud artikli kohaldamine ei sea selle sõnastuse kohaselt muid tingimusi. Samuti ei näe see ette liikmesriikide võimalust kehtestada ettevõtjatele muid tingimusi käibemaksugrupi moodustamiseks (vt selle kohta 25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus ette nähtud süsteemi rakendamine tähendab, et selle sätte alusel vastu võetud riigisisesed õigusnormid lubavad mitte käsitada edaspidi isikuid, eelkõige äriühinguid, mis on omavahel rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu seotud, eraldiseisvate käibemaksukohustuslastena, vaid ühe maksukohustuslasena. Seega, kui liikmesriik kohaldab seda sätet, ei saa alluvussuhtes olevat isikut või isikuid selle sätte tähenduses käsitada maksukohustuslase või maksukohustuslastena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta 22. mai 2008. aasta kohtuotsus Ampliscientifica ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Sellest järeldeb, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu alusel käsitamine ühe maksukohustuslasena välistab selle, et käibemaksugrupi liikmed esitaksid edaspidi eraldi käibedeklaratsioone ja oleksid edaspidi identifitseeritavad nii grupi sees kui ka väljaspool seda maksukohustuslastena, kuna nimetatud deklaratsioonide esitamine on lubatud vaid ühel maksukohustuslasel. See säte eeldab seega juhul, kui liikmesriik seda kohaldab, tingimata seda, et riigisisesed ülevõtmismeetmed tagaksid, et tegu oleks ühe maksukohustuslasega ja et grupele antakse ainult üks käibemaksukohustuslasena registreerimise number (22. mai 2008. aasta kohtuotsus Ampliscientifica ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punktid 19 ja 20).

41 Järelikult tuleb niisuguses olukorras kolmanda isiku poolt käibemaksugrupi liikmele osutatud teenuseid pidada käibemaksuga maksustamisel osutatuks mitte sellele liikmele, vaid käibemaksugrupile, mille liige ta on (vt selle kohta 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus Kaplan International colleges UK, C-777/19, EU:C:2020:934, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu konteksti, siis ei nähtu sellest sättest ega selle direktiiviga kehtestatud süsteemist, et see võiks kujutada endast erandit või erisätet, mida tuleks tõlgendada kitsendavalt. Nagu Euroopa Kohtu praktikast nähtub, ei saa eelkõige tiheda rahalise seose tingimust tõlgendada kitsendavalt (vt analoogia alusel käibemaksudirektiivi artikli 11 kohta 25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 36, ja 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei avaldata, EU:C:2021:285, punkt 45).

43 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga taotletavaid eesmäärke, siis nähtub komisjoni esitatud kuuenda direktiivi ettepanekust (KOM(73) 950 (lõplik)), et liidu seadusandja soov selle sätte vastuvõtmisel oli halduse lihtsustamise ja teatavate kuritarvituste – nt ühe ettevõtja jagamine mitmeks maksukohustuslaseks nii, et igaüks neist võiks teatavast eriskeemist kasu saada – ärahoidmise huvides see, et liikmesriigid ei oleks kohustatud käsitama maksukohustuslastena neid, kelle iseseisvus on puhtalt õiguslik formaalsus (vt selle kohta 25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei avaldata, EU:C:2021:285, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Kuigi kuues direktiiv ei sisaldanud kuni artikli 4 lõike 4 kolmanda lõigu jõustumiseni, mis tulenes nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiivist 2006/69/EÜ, millega muudetakse direktiivi

77/388/EMÜ teatavate meetmete osas, mille eesmärk on lihtsustada käibemaksustamise menetlust ja aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist ning millega tunnistatakse kehtetuks teatavaid erandeid lubavad otsused (EÜT 2006, L 221, lk 9), sõnaselgeid sätteid, mis annaksid liikmesriikidele õiguse võtta maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks vajalikke meetmeid, ei võta see asjaolu liikmesriikidelt võimalust võtta niisuguseid meetmeid enne viidatud sätte jõustumist, kuna liikmesriikide võitlus maksudest kõrvalehoidmisega ja maksustamise vältimisega on kuuenda direktiiviga tunnustatud ja julgustatud eesmärk ja seda ka ilma liidu seadusandja otsese volitusega (vt selle kohta 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Liikmesriigid võivad kaalutlusõiguse teostamisel kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu kohaldamiseks kehtestada käibemaksugrupile rakendatava korra kohaldamisele teatavaid piiranguid, tingimusel et need on direktiivi eesmärkidega kooskõlas ja nende mõte on ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või ära hoida maksudest kõrvalehoidmist ja maksustamise vältimist (vt selle kohta 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Käesoleval juhul tuleneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja Saksamaa valitsuse selgitustest, et Saksa seadusandja kasutas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus antud võimalust UStG § 2 lõike 2 punkti 2 abil, mis näeb ette võimaluse moodustada „maksugruppe“.

47 Samadest selgitustest nähtub lisaks, et kuigi Saksa õiguse kohaselt võib käibemaksugrupi ühendavat ettevõtjat käsitada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu tähenduses selle grupi ainsa maksukohustuslasena, näeb AO § 73 siiski ette, et orgaaniliselt seotud äriühing võib teatud juhtudel vastutada maksu tasumise eest, mida muidu tuleks tasuda teistel sama maksugrupi liikmetel (sealhulgas selle maksugrupi ühendav ettevõtja), kelle puhul maksugrupp, mille nad moodustavad, on maksude tasumise mõttes oluline.

48 Mis puudutab kõigepealt küsimust, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga on vastuolus Saksa halduspraktika, mille raames määratakse üheks maksukohustuslaseks mitte käibemaksugrupp ise, vaid üks selle liige, st ühendav ettevõtja, siis tuleb täpsustada, et kuigi Euroopa Kohus on 22. mai 2008. aasta otsuses Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punktid 19 ja 20) ja 17. septembri 2014. aasta otsuses Skandia America (USA), filiaal Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punktid 34, 35 ja 37) leidnud, et käibemaksugrupp on maksukohustuslasena käibemaksu tasumise eest vastutav isik, peab sellegipoolest juhul, kui mitu juriidiliselt iseseisvat liiget moodustavad koos ühe maksukohustuslase, olema grupil esindaja, kes täidab maksuhalduri ees grupi käibemaksukohustusi. Ent kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik ei sisalda ühtegi nõuet, mis puudutaks käibemaksugruppi esindava üksuse määramist ega seda, millisel viisil tuleb tal niisuguse grupi maksukohustuslase kohustusi täita.

49 Sellega seoses ja sõltumata võimalusest näha ette käibemaksugrupi esindamine ühe liikme poolt, võivad punktis 43 nimetatud eesmärgid põhjendada seda, et käibemaksugrupi ühendav ettevõtja määratakse ainsaks maksukohustuslaseks, kui sellel ettevõtjal on võimalik oma tahet läbi suruda teistes sellesse gruppi kuuluvates üksustes, mis võimaldab tagada käibemaksu nõuetekohase kogumise.

50 Sellisel juhul on lisaks nõutav, et olukord, kus mitte käibemaksugrupp ise, vaid seda esindav ühendav ettevõtja on see, kes täidab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu tähenduses ühe maksukohustuslase rolli, ei tooks kaasa maksutulude saamata jäämise ohtu.

51 Ent eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, mis on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 28, nagu ka Saksamaa valitsuse kirjalikes seisukohtades väljendatust nähtub,

et kuivõrd ühendava ettevõtja deklareerimiskohustus laieneb sooritustele, mida teevad ja saavad kõik selle grupi liikmed, ja kuivõrd sellest tulenev maksuvõlg hõlmab neid sooritusi tervikuna, oleks tagajärg sama nagu siis, kui käibemaksugrupp ise oleks käibemaksukohustuslane.

52 Samuti nähtub nendest selgitustest, et kuigi Saksa õiguse kohaselt lasuvad kõik käibemaksualased kohustused maksuhalduri ees ühendaval ettevõtjal kui käibemaksugrupi esindajal, võib maksuhaldur vajaduse korral pöörduda AO § 73 alusel teiste sellesse gruppi kuuluvate üksuste poole.

53 Eeltoodud asjaolusid arvestades tuleb asuda seisukohale, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui liikmesriik määrab ainsaks käibemaksukohustuslaseks mitte käibemaksugrupi enda, vaid selle grupi ühe liikme, nimelt ühendava ettevõtja, kui see ettevõtja võib oma tahet läbi suruda teistes selle grupi moodustavates üksustes ja tingimusel, et tema määramine ei too kaasa maksutulu kaotamise ohtu.

Teine küsimus

54 Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas sellise üksuse puhul, kes on käibemaksugrupi ainus maksukohustuslane ja kes tegeleb esiteks majandustegevusega, millega seoses ta on maksukohustuslane, ja teiseks tegevusega, mida ta teostab avaliku võimu kandjana ja millega seoses ei käsitata teda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kohaselt käibemaksukohustuslasena, tuleb niisuguse grupi liikmeks oleva üksuse poolt teenuste osutamist ametivõimuna käsitada teenuste osutamisenä, mis kuulub ainsa maksukohustuslase majandustegevuse hulka ja on mõeldud tema kui avaliku võimu kandja tegevuse tarbeks, mis on selle direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b kohaselt maksustatav.

55 Kõigepealt tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b kohaselt käsitatakse teenuste osutamisenä tasu eest maksukohustuslase poolt teenuste osutamist tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil.

56 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkt b takistab maksukohustuslasel või tema töötajatel saada maksuvabalt teenuseid, millelt eraisik oleks pidanud käibemaksu tasuma (20. jaanuari 2005. aasta kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 23).

57 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punktiga a seevastu ei soovitud kehtestada normi, mille kohaselt tehinguid, mis ei kuulu käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse, võib pidada tehtuks selle sätte mõttes „muul kui ettevõtluse eesmärgil“ (vt selle kohta 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 38).

58 Sellest järeldub, et kui käibemaksugrupi ainsale maksukohustuslasele osutab sellesse gruppi kuuluv üksus teenuseid, mis on mõeldud tema tegevuse tarbeks avaliku võimu kandjana, siis käsitada niisugust teenust maksustatavana kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b alusel tähendaks, et nimetatud teenust loetakse osutatuks muul kui ettevõtte majandustegevuse eesmärgil ja seega samastatuks avaliku võimu kandja tegevusega, mis jääb vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 5 väljapoole käibemaksu kohaldamisala.

59 Selline tõlgendus muudaks kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja artikli 4 lõike 5 sisutühjaks.

60 Lisaks tuleb täpsustada, et igal juhul reguleerib kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkt b üksnes „tasuta“ tehtud tehinguid, mis on käibemaksuga maksustamisel samastatavad tasu eest tehtud tehingutega (vt selle kohta 20. jaanuari 2005. aasta kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 24).

61 Ent nagu on esile toodud käesoleva kohtuotsuse punktides 13 ja 17 ning nagu juhtis tähelepanu kohtujurist oma ettepaneku punktis 50, nähtub käesolevas asjas eelotsusetaotlusest selgelt, et ühendav ettevõtja S maksis U-GmbH osutatud puhastusteenuste eest rahalist tasu kas oma majandustegevuse või avaliku võimu teostamise raames.

62 Järelikult, kuna asjaomaseid teenuseid osutati tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 tähenduses, ei ole selle direktiivi artikli 6 lõike 2 punkt b kohaldatav.

63 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et üksuse puhul, kes on käibemaksugrupi ainus maksukohustuslane ja kes tegeleb esiteks majandustegevusega, millega seoses ta on maksukohustuslane, ja teiseks tegevusega, mida ta teeb ametivõimuna ning millega seoses ei käsitata teda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kohaselt käibemaksukohustuslasena, ei või selle grupi liikmeks oleva üksuse poolt teenuste osutamist ametivõimuna nimetatud direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b kohaselt maksustada.

Kohtukulud

64 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 (esimene koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 4 lõike 4 teist lõiku

tuleb tõlgendada nii, et

sellega ei ole vastuolus, kui liikmesriik määrab grupi – mille moodustavad isikud, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud – ainsaks maksukohustuslaseks seda ühendava ettevõtja, kui see ettevõtja võib oma tahet läbi suruda teistes selle grupi moodustavates üksustes ja tingimusel, et tema määramine ei too kaasa maksutulu kaotamise ohtu.

2. Liidu õigust

tuleb tõlgendada nii, et

üksuse puhul, kes on grupi – mille moodustavad isikud, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud – ainus maksukohustuslane ja kes tegeleb esiteks majandustegevusega, millega seoses ta on maksukohustuslane ja teiseks tegevusega, mida ta teeb ametivõimuna ning millega seoses ei käsitata teda kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kohaselt käibemaksukohustuslasena, ei või selle grupi liikmeks oleva üksuse poolt teenuste osutamist ametivõimuna nimetatud direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b kohaselt maksustada.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.