

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

NIILO JÄÄSKINEN

esitatud 27. novembril 2012(1)

Kohtuasi C-480/10

Euroopa Komisjon

versus

Rootsi Kuningriik

Käibemaks – Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 11 – Siseriiklikud õigusaktid, mis lubavad ainult finants- ja kindlustusteenuste osutajate registreerimist ühe käibemaksukohustuslasena – Kooskõla Euroopa Liidu käibemaksuõigusega

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas menetluses palub komisjon tuvastada, et andes ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimaluse ainult finants- ja kindlustussektorile, on Rootsi jätnud täitmata oma kohustused, mis tulenevad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv”),(2) artiklist 11.

2. Käibemaksudirektiivi artiklis 11 on sätestatud õigusnormid, mis käsitlevad rohkem kui ühe isiku registreerimist maksustamise mõttes üheainsa üksusena (millele sageli viidatakse kui „ühe käibemaksukohustuslasena registreerimisele”). Samasugune rikkumismenetlus on algatatud ka Soome Vabariigi vastu.(3)

II. Õiguslik raamistik

A. Euroopa Liidu õigus

3. Käibemaksudirektiivi artiklis 11 on sätestatud käibemaksugruppe käsitlevad õigusnormid järgmiselt:

„Pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist võib iga liikmesriik oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

Liikmesriik, kes kasutab esimeses lõigus sätestatud võimalust, võib võtta mis tahes meetmed, mis on vajalikud, et takistada selle sätte kasutamist maksudest kõrvalehoidumiseks või maksustamise vältimiseks.”

B. Siseriiklik õigus

4. Mervärdesskattelagi (1994:200) (edaspidi „Rootsi käibemaksuseadus”) peatüki 6a §-s 1 on sätestatud:

„Käesoleva seaduse kohaldamisel võidakse kahte või enam majandusüksust käesolevas peatükis näidatud asjaoludel käsitada kui ühte majandusüksust (edaspidi „käibemaksugrupp”) ning käibemaksugrupi tegevust võidakse käsitada kui ühtset.”

5. Rootsi käibemaksuseaduse peatüki 6a §-s 2 on sätestatud:

„Käibemaksugruppi võivad kuuluda ainult:

1. finantsinspektsiooni järelevalve all olevad majandusüksused, kelle tegevus on maksust vabastatud põhjusel, et selle tegevuse käive on peatüki 3 § 9 või § 10 alusel maksust vabastatud, ja
2. majandusüksused, mille põhieesmärk on tarnida kaupu või osutada teenuseid eespool §-s 1 nimetatud majandusüksustele, või
3. majandusüksused, mis on komisjonärid või komitendid niisuguses komisjonisuhtes, nagu on viidatud tulumaksuseaduse (1999:1229) peatükis 36.”
6. Rootsi käibemaksuseaduse peatüki 3 § 9 vabastab maksust pangandus- ja finantsteenuste osutamise ning aktsiatega kauplemise vms tehingud.
7. Sama seaduse peatüki 3 § 10 vabastab maksust ka kindlustus- ja edasikindlustusteenuste osutamise. Kõikidest nendest sätetest tuleneb, et käibemaksugrupi võivad moodustada üldjuhul ainult finants- ja kindlustussektori ettevõtjad.

III. Kohtueelne menetlus ja menetlus Euroopa Kohtus

8. Komisjon saatis 23. septembril 2008 Rootsi Kuningriigile märgukirja, et Rootsi õigusnormid, mille kohaselt saavad ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimalust kasutada ainult finants- ja kindlustusteenuste osutajad, ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 11.

9. Rootsi Kuningriik vastas 19. novembri 2008. aasta kirjas, et nende arvates on käibemaksugruppe käsitlevad Rootsi õigusnormid käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

10. Komisjon saatis 20. novembril 2009 Rootsi Kuningriigile põhjendatud arvamuse, korrates oma seisukohta. Rootsi Kuningriik vastas 20. jaanuari 2010. aasta kirjaga, jäädes seisukohale, et ta on käibemaksudirektiivi õigesti tõlgendanud.

11. Jäämata selle vastusega rahule, esitas komisjon käesoleva hagi, mis laekus Euroopa Kohtusse 1. oktoobril 2010. Komisjon palub Euroopa Kohtul tuvastada, et Rootsi Kuningriik on jätnud täitmata käibemaksudirektiivi artiklist 11 tulenevad kohustused sellega, et lubab kasutada ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimalust ainult finants- ja kindlustusteenuste osutajatel.

12. Rootsi Kuningriik palub Euroopa Kohtul hagi vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata, sest hagi ese on laiem haldusmenetluses komisjoni sõnastatud etteheited. Teise võimalusena palub Rootsi Kuningriik jätta hagi põhjendamatusse tõttu rahuldamata.

13. Rootsi Kuningriigi väidete toetuseks on menetlusse astunud Soome Vabariik ja Iirimaa.

Kohtuistungil, mis peeti 6. septembril 2012, osalesid nimetatud liikmesriigid ja komisjon.

IV. Vastuvõetavus

14. Oma vasturepliigis põhjendab Rootsi Kuningriik, et komisjon ei maininud üheski haldusmenetluse etapis võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumist. Komisjon heitis ette vaid neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumist. Võrdse kohtlemise argument esitati esimest korda Euroopa Kohtu rikkumismenetluses, sel viisil õigusvastaselt laiendades ja muutes menetluse eset.

15. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt peab hagi rajanema samadel põhjendustel ja alustel nagu põhjendatud arvamus.(4) Kui väidet põhjendatud arvamus ei sisaldu, ei saa seda Euroopa Kohtu menetluses lugeda vastuvõetavaks.

16. Ent nagu Euroopa Kohus on kohtuasjas C-458/08: komisjon vs. Portugal märkinud, ei saa selle nõude tähendust laiendada selleni, et põhjendatud arvamus esitatud väited ja hagiavalduses sõnastatud nõuded peavad igal juhul täielikult kattuma, kui vaidluse eset, nii nagu see on määratletud põhjendatud arvamus, ei ole laiendatud ega muudetud.(5)

17. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 38 lõike 1 punktis c koostoimes Euroopa Kohtu põhikirja artikliga 21 on vastuvõetavuse tingimuste osas ette nähtud, et kohustuste täitmata jätmise kohta esitatavas hagiavalduses tuleb märkida hagi ese ja *ülevaade fakti- ja õigusväidetest*.(6) Nõutav on vähemalt nende *õiguslike* ja faktiliste asjaolude ülevaade, millele etteheidetes tuginetakse.(7) Selle menetluse nõuetekohane läbiviimine on asutamislepingus ette nähtud oluline tagatis mitte üksnes asjaomaste liikmesriikide õiguste kaitseks, vaid ka tagamaks, et võimaliku hilisema kohtumenetluse esemeks oleks selgelt piiritletud vaidlus.(8)

18. Olen arvamusel, et kui Euroopa Kohtu menetluses esmakordselt esitatud õigusväide erineb oluliselt kohtueelses menetluses esitatud õigusväitest, tähendab see paratamatult seda, et komisjon on menetluse eset laiendanud või muutnud. Niisugustel asjaoludel ei saa väita, et komisjon pelgalt täpsustab argumente, mis on varasemas menetlusetapis üldisemal kujul esitatud.(9) Vastupidi, menetluse ülesehitus teiseneb selle tagajärjel põhjalikult.

19. Ent käesoleva rikkumismenetluse kontekstis ei ole olukord seoses võrdse kohtlemise põhimõttega selline. Komisjoni etteheide on jäänud haldusmenetluse ja Euroopa Kohtu menetluse kestel samaks. Etteheide seisneb selles, et andes käibemaksuseaduse artikliga 11 ette nähtud ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimaluse ainult teatavatele sektoritele, kuid mitte ülejäänud Rootsi ettevõtjatele, käsitletakse sarnaseid olukordi erinevalt.

20. Neutraalse maksustamise põhimõtte ja üldisema võrdse kohtlemise põhimõtte vaheline erinevus taandub küsimusele, kas omavahel otseselt mitte konkureerivate ettevõtjate olukorrad on sarnased. Põhjus on selles, et neutraalne maksustamine on kohaldatav ainult niisuguses konkurentsikontekstis. Võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumine võib siiski esineda, kui sarnaseid olukordi käsitletakse erinevalt.(10) Olen siiski arvamusel, et neutraalse maksustamise ja võrdse kohtlemise eristamine saab käesoleva vaidluse lahendamisel olla kõigest teise- või koguni kolmandajärgulise tähtsusega.

21. Sellele järeldusele on mind viinud esmane tähtsus, mida kannab käibemaksudirektiivi artikli 11 tõlgendus otsustamisel, kas Rootsi tegutseb kooskõlas Euroopa Liidu õigusega, jättes ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimaluse ainult finants- ja kindlustussektorile. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb kõigepealt kaaluda artikli 11 grammatilist tähendust. Alles siis, kui vastav sõnastus artiklis 11 on mitmeti tõlgendatav, saab tugineda selle artikli kontekstile ja eesmärgile.(11) Selles etapis muutuvad neutraalse maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõtted asjakohasteks argumentideks, mis selgitavad käibemaksudirektiivi artikli 11

tõlgendamist.(12) Sellistena ei ole neil artiklist 11 sõltumatut funktsiooni Rootsi Kuningriigi kohustuste osadena, mis mõjutaksid käesoleva rikkumismenetluse vastuvõetavust.

22. Nii ei tähenda see, et tegelikult ei olnud komisjoni põhjendatud arvamuses otseselt viidatud võrdse kohtlemise põhimõttele laiemas tähenduses kui maksustamise neutraalsus, seda, et komisjon on esitanud uue väite, mida Euroopa Kohus ei saa kaaluda.

V. Poolte argumendid

23. Komisjon põhjendab, et ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimaluse andmine ainult finants- ja kindlustusteenuste osutajatele on käibemaksudirektiivi artikliga 11 vastuolus seetõttu, et mis tahes siseriiklikku ühe maksukohustuslasena registreerimise süsteemi peavad liikmesriigis saama kasutada kõik ettevõtjad, kelle asukoht on selles liikmesriigis, olenemata tegevusalast. See tuleneb komisjoni sõnul artikli 11 sõnastusest, mille kohaselt „võib iga liikmesriik oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena”.

24. Komisjoni väitel toetab seda tõlgendust veelgi käibemaksudirektiivi artikli 11 eesmärk, milleks on võimaldada liikmesriikidel käsitada ühe maksukohustuslasena neid ettevõtjaid, kes on eraldi üksused ainult formaalselt. Artikkel 11 lihtsustab haldust ja kuritarvituste vastast võitlust. Need eesmärgid on komisjoni sõnul asjakohased kõikide ettevõtjate, mitte ainult teatava sektori ettevõtjate puhul.

25. Peale selle märgib komisjon, et asjakohased Rootsi õigusaktid ei ole võrdse kohtlemise põhimõttega kooskõlas, sest sarnaseid olukordi käsitletakse erinevalt, ilma et see oleks objektiivselt õigustatud.(13) Samuti väidab komisjon, et maksustamise valdkonnas saab võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumist tuvastada sellise diskrimineerimise kaudu, mis mõjutab ettevõtjaid, kes ei pruugi tingimata üksteisega konkureerida, kuid kes siiski on sarnastes olukordades.

26. Komisjon väitel on kõik ettevõtjad, kelle asukoht on Rootsis, käibemaksudirektiivi artikli 11 kohaldamisel sarnastes olukordades, kuid ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimaluse andmine ainult finants- ja kindlustusteenuse osutajatele tähendab, et neid ettevõtjaid koheldakse soodsamalt kui teiste valdkondade ettevõtjaid. Komisjon arvab, et niisugune erinev kohtlemine ei ole objektiivselt õigustatud.

27. Rootsi Kuningriik väidab, et kõnesolev Rootsi õigusnorm on käibemaksudirektiivi artikli 11 sõnastusega kooskõlas. Kuna artiklit 11 ei ole sõnastatud täpsemalt, on liikmesriikidel vabadus otsustada, milliseid nende territooriumil asuvaid isikuid saab registreerida ühe käibemaksukohustuslasena.

28. Rootsi Kuningriik põhjendab, et finantssektoris on ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise sisseseadmine eriti asjakohane, sest tegu on sektoriga, kus tegevus jaotub sageli mitme juriidilise isiku vahel. Selle põhjuseks on reguleerivad nõuded. Liiatigi on finantssektor vägagi avatud konkurentsile, mida pakuvad teistes liikmesriikides asuvad ettevõtjad ja kuna nende ettevõtjate puhul on võimalik ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine, oleksid finantsteenuseid osutavad Rootsi ettevõtjad nendega võrreldes ebasoodsamas olukorras, kui Rootsi ettevõtjaid ei saaks registreerida ühe käibemaksukohustuslasena.

29. Lisaks väidab Rootsi Kuningriik, et ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimaluse andmine ainult finants- ja kindlustussektori ettevõtjatele on mõeldud selleks, et hoida ära maksustamise vältimist, mis esineks näiteks siis, kui rühm äriühinguid käsitaks selle rühma liikmete ja rühmaväliste äriühingute vahelisi tehinguid oma raamatupidamises kui sisetehinguid.
30. Rootsi Kuningriik arwab, et ühe käibemaksukohustuslasena registreerimist reguleerivad Rootsi õigusnormid on kooskõlas nii võrdse kohtlemise põhimõtte kui ka neutraalse maksustamise põhimõttega. Võrdse kohtlemise põhimõtet käsitlevas Euroopa Kohtu praktikas on kehtestatud konkurentsi neutraalsuse nõuded ning ühe käibemaksukohustuslasena registreerimist reguleerivad Rootsi õigusnormid vastavad nendele nõuetele, sest sisuliselt konkureerivad finantssektori ettevõtjad ainult omavahel. Samuti ei ole Rootsi õigusnormid vastuolus võrdse kohtlemise põhimõttega selle laiemas tähenduses, sest finantssektori ettevõtjate olukorrad ei sarnane teiste sektorite ettevõtjate omadega. Põhjus on selles, et finantssektori ettevõtjad on õigusliku reguleerimisega seotud põhjustel sageli jagatud mitmeks juriidiliseks isikuks.
31. Lõpuks väidab Rootsi Kuningriik, et käibemaksudirektiivi artikli 11 tõlgendamisel võib leida inspiratsiooni nendest käibemaksudirektiivi sätetest, mis käsitlevad maksuvabastusi ja vähendatud maksumääri.(14) Kuna artikli 11 kohaselt ei pea käibemaksugrupisisesed tehingud olema käibemaksuga maksustatavad ning seega kujutab nimetatud sätte endast üldise käibemaksukorra erandit, tuleb selle kohaldamisala tõlgendada kitsalt.

VI. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

32. Minu arvates on otsustav küsimus järgmine: kas liikmesriigil, kes on otsustanud kasutada võimalust kehtestada ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise süsteem, on õigus ette näha, et see süsteem toimib ainult teatavate ettevõtjate suhtes, kes vastavad käibemaksudirektiivi artiklis 11 sätestatud nõuetele, ja mitte laiendada artikliga 11 ette nähtud ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimalust kõikidele ettevõtjatele, kes nendele nõuetele vastavad?

33. Palju oleneb käibemaksudirektiivi artikli 11 kohaldamisalast. Kas liikmesriikidel, kes kasutavad õigust käsitada oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, „ühe maksukohustuslasena”, on lubatud eristada ettevõtjaid nende tegevusala põhjal nii, et teatavad tehingud või teatavad maksukohustuslaste liigid arvatakse välja?(15) Kas Rootsi on tegutsenud artikli 11 piirides?(16)

34. Kõigepealt tasub meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb Euroopa Liidu õigusnormi tähenduse kindlaksmääramiseks arvesse võtta nii selle eesmärged, konteksti kui ka sõnastust.(17) Nagu olen juba märkinud, käsitlen kõigepealt artikli 11 sõnastust ning vajaduse korral selle konteksti ja eesmärged.

B. Käibemaksudirektiivi artikli 11 sõnastuse tõlgendamine

35. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on liikmesriikidel õigus tugineda direktiivi sõnastusele.(18) Selle põhjal selgub käibemaksudirektiivi artikli 11 sõnastusest, et tegu on dispositiivse õigusnormiga. Kui liikmesriik otsustab valida ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimaluse, peavad selle tingimused olema siiski käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

36. Käibemaksudirektiivi artiklis 11 on sätestatud, et ühe käibemaksukohustuslasena

registreerida võib liikmesriigi territooriumil asuvaid *isikuid* tingimusel, et need isikud on rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt tihedalt üksteisega seotud. Õigusnormis endas muid piiranguid pole. Võiks vastupidigi väita, et sõna „isikuid” kasutamine piirab liikmesriikide kaalutlusruumi täiendavate piirangute kasutamisel seda artiklit siseriiklikus õiguses rakendades. Minu arvates hõlmab sõna „isikuid” isikuid nende majandustegevuse valdkonnast olenemata. Nii ei ole käibemaksudirektiivi artikli 11 grammatilise tõlgendusega kooskõlas see, kui selle artikli kohaldamisala piirdub teatavate ette kindlaks määratud majandussektoritega.

37. Kui Euroopa Kohus nõustub eespool kirjeldatud analüüsiga, mis põhineb artikli 11 sõnastusel, ei ole tal tingimata tarvis kaaluda selle artikli konteksti ja eesmärgi.(19) Käsitlen seda küsimust siiski, juhaks kui minu järeldusega artikli 11 sõnastuse kohta ei nõustuta.

C. *Ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimalus käibemaksuga maksustamise korra kontekstis laiemalt*

38. Käibemaksugrupi moodustamise tulemusel tekib üksainus käibemaksukohustuslane, kes on igati võrreldav ainult ühest üksusest koosneva maksukohustuslasega.(20) Ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine on oma olemuselt küll eriskeem, kuid siiski ei piira ega laienda see käibemaksudirektiivi artiklis 9 määratletud maksukohustuslase õigusi.

39. Käibemaksusüsteem on lihtsaim ja neutraalseim kahel tingimusel: kui maksustamine toimub võimalikult üldiselt ja kui selle kohaldamisala hõlmab kõiki tootmis- ja turustusetappe ning teenuste osutamise valdkonda.(21) Käibemaksuga maksustamise korra tulemuseks peaks olema konkurentsi neutraalsus niiviisi, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata.(22) Optimaalselt toimides ei tohiks see nn neutraalne maksustamine mõjutada konkurentsi ega ettevõtjate otsuseid tegevuse korraldamisel näiteks seoses õigusliku vormi või organisatsiooni struktuuriga.(23)

40. Käibemaksugrupi loomisega tekib käibemaksugrupi maksukohustus ning lakkab nende grupiliikmete maksukohustus, kes olid enne selle grupiga liitumist käibemaksukohustuslased.(24) Käibemaksugrupi ja teiste üksuste vahel mõlemal suunal sooritatud tehingute maksustamine käibemaksuga on võrreldav omaette tegutseva üheainsa maksukohustuslase tegevuse käibemaksuga maksustamisega. Grupiliikmete vahelisi tehinguid, mis seega jäävad selle grupi sisesteks, peetakse käibemaksugrupi oma tarbeks sooritatud tehinguteks. Nii ei ole käibemaksugrupisiseid tehinguid käibemaksuga maksustamise seisukohast olemas.

41. Kui käibemaksugrupp tegutseb käibemaksuga maksustamise korra reeglitega kooskõlas, siis käibemaksugruppi kuuluvate isikute õigused ostutehingute käibemaksu mahaarvamisel ei laiene.(25) See õigus on jätkuvalt kohaldatav ainult nendele käibemaksugrupi ostutehingutele, mille eesmärk on käibemaksuga maksustatav tegevus. Samuti ei ole käibemaksugrupi liikmetel õigust arvata maha käibemaksu ostutehingutelt, mis on seotud käibemaksust vabastatud tegevusega.

D. *Ühe käibemaksukohustuslasena registreerimist käsitlevate sätete eesmärk*

42. Arvestades ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise eesmärki ja konteksti, mida olen eespool üldjoontes kirjeldanud, ei saa ma nõustuda Rootsi Kuningriigi argumendiga, et liikmesriikidel on kaalutlusruum selle suhtes, millistes sektorites võib anda ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimaluse. Olen jõudnud sellele järeldusele järgmistel põhjustel.

43. Ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine ei tekita majanduslikku kasu, kui ostjal on

õigus tasutud käibemaks maha arvata. Sellises olukorras ei puutu põhimõtteliselt asjasse see, kas ostutehing tehakse käibemaksugrupi sees käibemaksu tasumata või partneriga väljaspool käibemaksugruppi, tasudes käibemaksu.

44. Teatavates olukordades võivad käibemaksugrupi liikmed saada sellesse gruppi kuulumisest majanduslikku kasu.(26) Käibemaksugruppi kuulumine võib olla kasulik näiteks olukorras, kus grupiliikmel ei ole seetõttu, et tema tegevus on käibemaksust vabastatud, käibemaksuga maksustatava ostutehingu tegemisel üldse õigust käibemaksu maha arvata või õigust käibemaksu täielikult maha arvata. Kui niisugune liige ostab midagi väljastpoolt käibemaksugruppi, lisandub käibemaks. Kui ta aga ostab sedasama teiselt grupiliikmelt, siis käibemaksu ei lisandu.

45. Kui ettevõtjal ei ole õigust ostutehinguga kaasnevat käibemaksu maha arvata, võib tema jaoks olla majanduslikult soodne toota vastavad kaubad või teenused ise. Näiteks võib pank, kellel ei ole õigust käibemaksu maha arvata, saada majanduslikku kasu sellest, kui ta toodab oma pangandustegevuse tarbeks vajalikud IT-teenused ise, selle asemel et osta need kolmandalt isikult. Ent kui ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine on võimalik, võib ta tellida IT-teenused samasse käibemaksugruppi kuuluvalt tüarettevõtjalt ja ikkagi saada sellesama eelise.

46. Eespool kirjeldatud majanduslik motivatsioon võib liikmesriigis, kus kõik ettevõtjad üldiselt ei saa kasutada ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimalust, muuta siiski mõistlikuks selle võimaluse lubamise finants- ja kindlustusteenuste osutajatele, kes on maksukohustuslased, kuid kelle tegevus on peamiselt käibemaksust vabastatud. See ei tähenda siiski, et see oleks Euroopa Liidu käibemaksuõiguses õiguspärane.

E. *Kas ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimalus võib piirduda ainult teatavate majandussektoritega?*

47. On ütlema tagi selge, et liikmesriigi õigusaktid, mis käsitlevad ühe käibemaksukohustuslasena registreerimist, peavad vastama ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise eesmärgile, nagu see on sätestatud käibemaksudirektiivis. Selles osas ei ole liikmesriikidel kaalutlusruumi.

48. Samuti tuleb meeles pidada, et Euroopa Liidu õiguse ühetaolise kohaldamise vajadusest ja võrdsuse üldpõhimõttest tuleneb, et Euroopa Liidu õiguse sätet, milles ei ole selle sätte sisu ja ulatuse kindlaksmääramise osas sõnaselgelt viidatud liikmesriikide õigusele, tuleb tavaliselt tõlgendada kogu liidus autonoomselt ja ühetaoliselt.(27)

49. Nagu eespool märgitud, väidab Rootsi Kuningriik, et ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimaluse piirdumine ainult finantssektoriga ja kindlustussektoriga on õigustatud vajadusega luua nende sektorite ettevõtjatele rahvusvaheliste ettevõtjate omadega võrdsed konkurentsitingimused. Ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimalus on nende sektorite jaoks oluline, sest reguleerimisega seotud põhjustel peavad nende sektorite ettevõtjad olema organiseeritud mitme eraldi juriidilise isikuna.

50. Nende kaalutluste olulisust eitamata meenutan, et ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise põhjused on halduse lihtsustamine ja kuritarvituste ärahoidmine. Need eesmärgid ei piirdu teatavate sektoritega, vaid kehtivad kõikide ettevõtjate suhtes, olenemata nende tegutsemisest sektorist.

51. Selles osas, mis puudutab finants- ja kindlustusteenuste sektorite tendentsi jaotada tegevus mitme juriidilise isiku vahel, tuleb samuti märkida, et mitmeastmelised kontsernistruktuurid on praegusajal tavalised ka paljudes teistes sektorites. Niisugustes valdkondades nagu sotsiaal- ja tervishoiuteenused ning kinnisvaraäri võiks ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine olla

samamoodi eelistatud.(28) Rootsi õigusaktide kohaselt on maksukohustuslased, kes tarnivad kaupu või osutavad teenuseid käibemaksust vabastatud tehingutes ja kelle puhul on ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine lubatud, soodsamas olukorras kui teised käibemaksust vabastatud tehingutes kaupu tarnivate või teenuseid osutavate ettevõtjate rühmad, kellele seda võimalust antud ei ole.

52. Tuleb rõhutada, et käibemaksugrupp on pärast selle registreerimist üks tavaline maksukohustuslane. Muid piiranguid ei kohaldata, kuigi ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine on tõepoolest erikord.(29)

53. Minu arvates ei ole isiku maksukohustuslase staatuse sektoriti piiramine õigustatud, arvestades Euroopa Liidu käibemaksuõiguse järjepideva ja võrdse tõlgendamise nõuet. Teatava sektori suhtes kehtivate käibemaksuõiguse erisätete kontekstis tuleb arvesse võtta eri laadi praktilisi, sotsiaalseid, majanduslikke ja muid eesmärke. Käibemaksudirektiivi artikli 11 tähenduses maksukohustuslaste määratlemisel ei tohiks aga nendele teguritele tugineda.(30)

54. Sel põhjusel ei saa lugeda õigeks käibemaksudirektiivi artikli 11 ning maksuvabastusi ja vähendatud maksumääri käsitlevate sama direktiivi sätete(31) vahelist analoogiat, mida liikmesriik soovib ammutada ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise dispositiivsusest. Tegelikult põhinevad maksuvabastusi ja vähendatud maksumääri käsitlevad käibemaksudirektiivi sätted sektorimastel poliitilistel eesmärkidel, mida Euroopa Liidu seadusandja tunnustab või vähemalt sallib. Nagu Euroopa Kohus on oma väljakujunenud praktikas märkinud, on liikmesriikidel vabadus leevendada teatavate tarbijarühmade käibemaksukoormust.(32)

55. Ühe käibemaksukohustuslasena registreerimist käsitlevad sätted aga reguleerivad teatavale isikute rühmale teatavatel tingimustel antavat üheainsa maksukohustuslase staatust. Käibemaksudirektiivis ei ole viidatud konkreetsetele maksustamisvälistele poliitilistele eesmärkidele, mida võiks sellele korrale tuginedes edendada. Sellepärast võib kasulikuma analoogia käibemaksudirektiivi artikliga 11 leida kohtupraktikast, mis käsitleb dispositiivsete meetmete kohaldamist siseturu kontekstis.(33) Seal on Euroopa Kohus järeldanud, et meetme dispositiivsus ei tähenda, nagu võiksid liikmesriigid piirata selle kohaldamisala viisil, mida ei ole kõnealuses Euroopa Liidu õigusnormis ette nähtud.

F. *Lisamärkused*

56. Komisjoni etteheide piirdub sõnaselgelt sellega, et ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimalus on antud ainult finants- ja kindlustusteenuste osutajatele. Sellepärast ei saa järgnev tähelepanek kinnitada Rootsi vastu algatatud rikkumismenetluse lahendit. Sellegipoolest illustreerib see hästi probleeme, mis võivad kaasneda ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimaluse piiramisega, ning tõepoolest arutasid pooled seda ka kohtuistungil.

57. Tegelikult ei välista Rootsi käibemaksuõigus ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimalust *kõikide* iseseisvate juriidiliste isikute hulgas, kes tegutsevad muudes sektorites peale finants- ja kindlustussektori. Rootsi käibemaksuseaduse peatüki 6a § 2 lõigete 2 ja 3 kohaselt võivad käibemaksugruppi kuuluda ka: 1) majandusüksused, mille põhieesmärk on finants- ja kindlustusteenuste osutajatele kaupu tarnida või teenuseid osutada, ja 2) majandusüksused, mis on komisjonärid või komitendid niisuguses komisjonisuhtes, nagu on viidatud tulumaksuseaduse peatükis 36.

58. Nagu kohtuistungil selgitati, võivad eespool alapunktides 1 ja 2 nimetatud kahte liiki üksused suunata osa oma majandustegevusest grupivälistele klientidele. Tuleb lisada, et Rootsi valitsuse esindaja antud teabe kohaselt on väljapoole suunatud tegevuse proportsionaalne osa

piiratud 20%-ga.(34) See puutub asjasse sellepärast, et sellest nähtub, et Rootsi ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise kord võib põhjustada probleeme seoses konkurentsi neutraalsusega – mis on üks neutraalse maksustamise tahke – ning et asjaomane liikmesriik on selliseid probleeme tunnistanud ja teataval määral ka püüdnud neid lahendada.

59. Kuna ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimalus ei piirdu Rootsi õigusaktides üksnes finantsteenuste ja kindlustuse sektoritega, võivad käibemaksugrupi liikmed saada ühe käibemaksukohustuslasena registreerimisest majanduslikku kasu ka oma tegevuses väljaspool finants- ja kindlustussektorit.

60. Eeltoodust lähtudes olen arvamusel, et kui liikmesriik otsustab lubada ühe käibemaksukohustuslasena registreerimist, peab see võimalus olema antud asjaomases liikmesriigis kõikides sektorites tegutsevatele ettevõtjatele, kes vastavad käibemaksudirektiivi artiklis 11 sätestatud tingimustele.(35) Selle põhimõtte piirangud võiksid olla õigustatud ainult juhul, kui on vaja astuda samme selgelt kindlaks määratud tehingute kuritarvitamise vastu. Muudel juhtudel ei ole ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimaluse piirdumine finantssektoriga ja kindlustussektoriga vastuvõetav.

VII. Ettepanek

61. Nendest kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada, et 1) andes ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise võimaluse ainult finantssektorile ja kindlustussektorile, on Rootsi jätnud täitmata oma kohustused, mis tulenevad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklist 11; ning 2) mõista kohtukulud välja Rootsi Kuningriigilt; ning 3) jätta Soome Vabariigi kohtukulud tema enda kanda.

1 – Algkeel: inglise.

2 – ELT 2006, L 347, lk 1.

3 – Kohtuasi C-74/11: komisjon vs. Soome. Esitan täna ka oma ettepaneku kohtuasjas C-85/11: komisjon vs. Iirimaa, mis puudutab küsimust, kas liikmesriikidel on õigus lubada ka mittemaksukohustuslaste kuulumist käibemaksugruppidesse, ning see küsimus on oluline ka kohtuasjas C-74/11: komisjon vs. Soome. Samuti on komisjon vaidlustanud mittemaksukohustuslaste lisamise käibemaksugruppidesse real muudel juhtudel, nimelt kohtuasjas C-109/11: komisjon vs. Tšehhi Vabariik; C-95/11: komisjon vs. Taani; C-65/11: komisjon vs. Madalmaad; C-86/11: komisjon vs. Ühendkuningriik. Euroopa Kohus on siiski palunud kohtujuristilt ettepanekut ainult käesolevas asjas ja kohtuasjas C-85/11: komisjon vs. Iirimaa.

4 – Vt 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-139/00: komisjon vs. Hispaania (EKL 2002, lk I-6407, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

5 – 18. novembri 2010. aasta kohtuotsus (EKL 2010, lk I-11599, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt samuti 10. mai 2012. aasta otsus kohtuasjas C-39/10: komisjon vs. Eesti (punktid 24-26).

6 – Ümbersõnastatud kodukorras, mis jõustus 1. novembril 2012, on see nõue artikli 120 punktis c (ELT 2012, L 265, lk 1).

- 7 – 16. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-456/03: komisjon vs. Itaalia (EKL 2005, lk I-5335, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 8 – Eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, punkt 37.
- 9 – Eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Portugal, punkt 47.
- 10 – Vt nt 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-36/99: Idéal Tourisme SA (EKL 2000, lk I-6049). Ka käibemaksudirektiivi enda sätete õiguspärasuse saab vaidlustada võrdse kohtlemise põhimõtte rikkumise tõttu. Vt kohtuasi C-460/07: Puffer (EKL 2009, lk I-3251), milles otsus tehti 23. aprillil 2009. Hiljutise näitena kohtuasjast, kus Euroopa Kohus kaalus, kas liikmesriik on rikkunud käibemaksudirektiivi rakendamisel neutraalse maksustamise põhimõtet, vt kohtuasi C-117/11: Purple Parking Limited.
- 11 – 15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-582/08: komisjon vs. Ühendkuningriik (EKL 2010, lk I-7195, punkt 51). Vt samuti minu 20. mai 2010. aasta ettepanek samas kohtuasjas, punkt 52.
- 12 – Vt nt 12. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-246/04: Turn- und Sportunion Waldburg (EKL 2006, lk I-589, punkt 31) ja 27. aprilli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-443/04 ja C-444/04: Solleveld (EKL 2006, lk I-3617, punkt 36).
- 13 – Komisjon viitab siin 10. aprilli 2008. aasta otsusele kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer (EKL 2008, lk I-2283, punktid 49 ja 51).
- 14 – Vt vastavalt käibemaksudirektiivi IX jaotis ja artikkel 98.
- 15 – Analoogete probleemide kohta vt eespool viidatud kohtuotsus Turn- und Sportunion Waldburg, punkt 30.
- 16 – Vt analoogia põhjal 28. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-363/05: JP Morgan Fleming (EKL 2007, lk I-5517, punkt 44).
- 17 – 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark (EKL 2009, lk I-10567, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika); vt ka 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-33/11: A Oy (punkt 27).
- 18 – Vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik, punktid 49 ja 51.
- 19 – Eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik, eriti punkt 51. Vt samuti minu ettepanek samas kohtuasjas, punkt 52.
- 20 – Ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise rakendamine praktikas on varieeruv. Mõnes liikmesriigis, kus see on ette nähtud, on see nõuetele vastavate isikute jaoks kohustuslik, teistes aga vabatahtlik.
- 21 – Vt käibemaksudirektiivi põhjendus 5.
- 22 – Vt käibemaksudirektiivi põhjendus 7.
- 23 – Terra, B. ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, peatükk 7.3.
- 24 – Vt 22. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-162/07: Amplisientifica ja Amplifin (EKL 2008, lk I-4019, punktid 19 ja 20).

- 25 – Mahaarvamissüsteemi kokkuvõtet vt 6. septembri 2012. aasta otsusest kohtuasjas C-324/11: Tóth (punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 – Vt komisjoni teatis nõukogule ja Euroopa Parlamendile nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikliga 11 ette nähtud võimaluse kohta kehtestada käibemaksugrupp, lk 11 ja 12.
- 27 – Vt eespool viidatud kohtuotsus NCC Construction Danmark, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika.
- 28 – Arutelu, mis käsitleb ühe käibemaksukohustuslasena registreerimist Rootsi käibemaksusüsteemis, vt Magnusson, H., „Gruppregistring till mervärdesskatt”, *Skattenytt*, 11, 1998.
- 29 – Pooled on arutanud küsimust, kas käibemaksudirektiivi artiklis 11 on ette nähtud erand või kõrvalekaldumine, mida tuleb tõlgendada kitsendavalt. Olen arvamisel, et sellisest lähenemisviisist ei ole kasu, eriti kuna komisjon näib käesolevas kohtuasjas väitvat, et ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine ei ole kõrvalekaldumine üldisest käibemaksukorrast, vaid erikord. Kohtuasjas C-85/11: komisjon vs. Iirimaa aga näib komisjoni seisukoht olevat risti vastupidine.
- 30 – Teise käibemaksudirektiivi A lisa punktis 2 oli sätestatud, et „[k]ui liikmesriik kavatses teatavat tegevust mitte maksustada, peab ta oma eesmärgi saavutama erandite abil, mitte välistades maksu kohaldamisalast sellise tegevusega isikuid”. Nii ei tohiks Euroopa Liidu käibemaksukorras kohaldada maksukohustuslase staatust määratlevaid õigusnorme konkreetsete poliitiliste eesmärkide saavutamiseks.
- 31 – Viidatud eespool.
- 32 – Vt nt 6. mai 2010. aasta otsus kohtuasjas C-94/09: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2010, lk I-4261, punkt 28): „[...] kui liikmesriik otsustab kasutada direktiivi 2006/112 artikli 98 lõigetes 1 ja 2 antud võimalust kohaldada vähendatud käibemaksumäära selle direktiivi III lisas loetletud teenusterühmale, võib ta – tingimusel, et ta järgib ühisele käibemaksusüsteemile omast neutraalsuse põhimõtet – piirata vähendatud käibemaksumäära kohaldamist kõnealuse teenusterühma konkreetsete ja eriomaste osadega.” Vt samuti 7. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-169/00: komisjon vs. Soome (EKL 2002, lk I-2433, punkt 30); 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-384/01: komisjon vs. Prantsuse Vabariik (EKL 2003, lk I-4395, punkt 24); ning 3. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-442/05: Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (EKL 2008, lk I-1817, punkt 43).
- 33 – Selle kohta, kuidas on tõlgendatud sarnast olukorda Euroopa Liidus seadusandliku võimaluse kontekstis, vt 23. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-408/01: Adidas-Salomon ja Adidas Benelux (EKL 2003, lk I-12537), mille punktis 20 Euroopa Kohus sedastas, et „[...] Liikmesriikide võimalus [seoses direktiivi kaubamärke käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta (EÜT 1989, L 40, lk 1; ELT eriväljaanne 17/01, lk 92) artikli 5 lõike 2 ülevõtmisega] on seega seotud just põhimõttega võimaldada tugevamat kaitset mainekatele kaubamärkidele, mitte aga selle kaitsega hõlmatud olukordadele, kui kaitse annab liikmesriik”.
- 34 – Vastavalt seadusandlikule ettepanekule Rootsis ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise kohta saab maksimaalselt 20-30% tegevusest olla suunatud käibemaksugrupist väljapoole. Finantsteenuste tarvis tugiteenuseid osutavate ettevõtjate puhul oli nõue, et see peab olema nende põhitegevus, valitsuse seaduseelnõus õigustatud viitega vajadusele vähendada ühe

käibemaksukohustuslasena registreerimise ebasoodsat mõju konkurentsile väliste teenuseosutajatega. Vt Regeringensi väide 1997/98:148, lk 37.

35 – Siseriiklik ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine ainult mõnes sektoris võiks sattuda kriitika alla ka riigiabi seisukohast, sest annab niisugustes sektorites tegutsevatele ettevõtjatele valikulise eelise.