

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

NIILO JÄÄSKINEN

esitatud 27. novembril 2012(1)

Kohtuasi C-85/11

Euroopa Komisjon

versus

lirimaa

Käibemaks – Direktiivi 2006/112/EÜ artiklid 9 ja 11 – Siseriiklikud õigusnormid, mis lubavad mittemaksukohustuslastel kuuluda käibemaksugruppidesse – Kooskõla Euroopa Liidu käibemaksuõigusega

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas menetluses palub komisjon tuvastada, et lubades mittemaksukohustuslastel kuuluda käibemaksugruppi (mis on käibemaksuga maksustamisel üksainus käibemaksukohustuslane), onirimaa rikkunud oma kohustusi, mis tulenevad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklitest 9 ja 11.(2)
2. Käesoleva menetlusega samal ajal algatas komisjon Rootsi Kuningriigi vastu rikkumismenetluse seoses artikli 11 rikkumisega, kuid teistsugustel põhjendustel. Nimetatud kaebust käsitlen eraldi ettepanekus.

II. Õiguslik raamistik

A. Euroopa Liidu õigus

3. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 on maksukohustuslase mõiste käibemaksuga maksustamise osas määratletud järgmiselt:

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

„Majandustegevus” on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.”

4. Käibemaksudirektiivi artiklis 11 on sätestatud õigusnormid, mis käsitlevad käibemaksuga

maksustamisel rohkem kui ühe isiku käsitamist üheainsa üksusena (edaspidi „ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine”), 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

5. Seaduse Value-Added Tax Consolidation Act 2010 (edaspidi „käibemaksu konsolideerimise seadus”) – mis jõustus 1. novembril 2010 ja pärast seda algavate maksustamisperioodide suhtes – §-s 15 on sätestatud:(3)

„(1) Kui maksuhaldur on veendunud, et kaks või rohkem isikut, kelle asukoht on lirimaal ja kellest vähemalt üks on maksukohustuslane, on rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud ning nad peavad seda maksu tõhusa haldamise (sealhulgas kogumise) huvides vajalikuks või asjakohaseks, võib maksuhaldur, arvestades lõikes 2 sätestatud, kas nende isikute nimel esitatud taotluse või muul alusel:

(a) igale sellisele isikule sellekohast kirjalikku teadet (edaspidi „ühe maksukohustuslasena registreerimise teade”) saates käsitada neid üheainsa maksukohustuslasena (käesolevas paragrahvis edaspidi „käibemaksugrupp”) ning selliselt teavitatud isikuid peetakse seejärel käibemaksugruppi kuuluvateks niikaua, kui käesolev lõige on neile kohaldatav, kuid igale grupiliikmele kohaldatakse § 65; ja

(i) üks nendest isikutest, kes saab maksuhaldurilt sellekohase teate, vastutab käesoleva seaduse sätete täitmise eest käibemaksugrupi nimel, ja

(ii) kõik käibemaksugrupi tehingute suhtes käesolevast seadusest tulenevalt tekkivad õigused ja kohustused määratakse kindlaks sellele vastavalt,

ning

(b) pidada iga käibemaksugruppi kuuluvat isikut solidaarselt vastutavaks käesoleva seaduse ja tema suhtes kohaldatavate määruste sätete (sealhulgas maksu tasumist nõudvad sätted) täitmise eest, ning kohaldada talle käesolevast seadusest tulenevaid karistusi, mis oleksid talle kohaldatavad juhul, kui ta oleks kohustatud ise tasuma maksuhaldurile kogu tasumisele kuuluva maksu, mitte arvestades käesolevas paragrahvis sätestatud:

[...]”

III. Kohtueelne menetlus ja menetlus Euroopa Kohtus

6. Komisjon saatis 18. septembril 2008 lirimaale märgukirja väitega, et mitu lirimaa õigusnormi ei ole käibemaksudirektiivi artiklitega 9 ja 11 kooskõlas, sest need lubavad mittemaksukohustuslastel moodustada käibemaksugruppe.

7. lirimaa ametiasutused vastasid 27. jaanuari 2009. aasta kirjas, et nende arvates on lirimaa õigusaktid käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

8. Komisjon saatis 20. novembril 2009 lirimaale põhjendatud arvamuse, korrates oma seisukohta. Iirimaa vastas 19. jaanuari 2010. aasta kirjas väitega, et nemad on tõlgendanud käibemaksudirektiivi õigesti.

9. Jäämata Iirimaa vastusega rahule, esitas komisjon käesoleva rikkumishagi, mis laekus Euroopa Kohtusse 24. veebruaril 2011. Iirimaa väidete toetuseks on menetlusse astunud Taani Kuningriik, Tšehhi Vabariik, Soome Vabariik ja Ühendkuningriik. Kohtuistungil, mis peeti 5. septembril 2012, olid esindatud nimetatud liikmesriigid ja komisjon.

10. Iirimaa palub Euroopa Kohtul hagi vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata, sest hagiavalduse ese on laiem haldusmenetluses komisjoni sõnastatud etteheidetest. Teise võimalusena palub Iirimaa jätta hagi põhjendamata.

IV. Hagi vastuvõetavus

11. Iirimaa väitel erinevad komisjoni nõuded Euroopa Kohtu menetluses oluliselt komisjoni märgukirjas olnud algsetest etteheidetest Iirimaaale. Iirimaa sõnul piirdus komisjoni algne etteheide argumendiga, et käibemaksudirektiivi artiklid 9 ja 11 tähendavad õigesti tõlgendatuna seda, et mittemaksukohustuslane ei tohi „moodustada” käibemaksugruppi. Veel väidab Iirimaa, et just see oli etteheide, millele ta märgukirjale saadetud vastuses vastas, ning et ka komisjoni põhjendatud arvamuses piirdus etteheide sellesamaga. Ent Euroopa Kohtu menetluses väidab komisjon, et Iirimaa on rikkunud käibemaksudirektiivi artikleid 9 ja 11 sellega, et „luba[b] mittemaksukohustuslastel kuuluda käibemaksugruppi”.

12. Iirimaa väidab vastu, et kui komisjoni väited paika peaksid, oleks Iirimaal kohustus mitte ainult reguleerida ja valvata käibemaksugruppide moodustamisel seda, et mittemaksukohustuslaste kuulumine sinna oleks täielikult välistatud, vaid ka asuda valvama olemasolevaid heakskiidetud käibemaksugruppe. Iirimaa jaoks tähendab see, et komisjoni väited on ulatuselt laiemad haldusmenetluse etapis esitatutest, kusjuures Iirimaa ei antud selles etapis võimalust esitada seisukohti niisuguse ulatuslikuma etteheite tagajärgede kohta, mis on Iirimaa jaoks olulised.

13. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt peab hagi rajanema samadel põhjendustel ja alustel nagu põhjendatud aramus.⁽⁴⁾ Väidet, mis põhjendatud arvamuses ei sisaldu, ei saa selles osas lugeda Euroopa Kohtu menetluses vastuvõetavaks.

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

15. Käesolev rikkumismenetlus puudutab ennekõike käibemaksudirektiivi artikli 11 tõlgendamist. Artikli 11 esimeses lõigus on antud liikmesriikidele võimalus käsitada eri isikuid ühe maksukohustuslasena. Artikli 11 teise lõigu kohaselt võib esimeses lõigus sätestatud võimalust kasutav liikmesriik võtta maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise takistamiseks vajalikud meetmed.

16. Nii ei sõltu käibemaksudirektiivi artikli 11 kohaldatavus sellest, kas käibemaksugrupp moodustatakse või sellesse kuulutakse. Artikli 11 teine lõik lihtsalt annab liikmesriikidele õiguse võtta meetmed, mida on vaja selleks, et takistada maksudest kõrvalehoidmist ja maksustamise vältimist. Teisisõnu on käibemaksudirektiivi artiklis 11 ammendavalt sätestatud tingimused eraldi isikute käsitamiseks ühe maksukohustuslasena ning see ongi käesolevas rikkumismenetluses

keskne küsimus.

17. Käesolevas asjas ei muutnud ega isegi piiranud etteheite ümbersõnastamine hagiavalduses menetluse eset, mis tuleneb põhjendatud arvamusest. See ei muutnud lirimaa kaitseõigust, sest komisjoni algatatud menetluse ese seisneb selles, kes võivad kuuluda käibemaksugruppi, mitte niisuguse grupi kontrollimises liikmesriigi ametiasutuste poolt.

18. Niisiis ei tähenda see, et komisjoni põhjendatud arvamuses ei olnud eristatud käibemaksugruppe moodustavaid mittemaksukohustuslasi nendest mittemaksukohustuslastest, kes jätkuvalt nendesse kuuluvad, et komisjon on esitanud uue väite, mida Euroopa Kohus ei saa käsitleda.

19. Seega tuleb vastuvõetamatuse kohta esitatud vastuväide tagasi lükata.

V. Poolte argumendid

20. Komisjoni ja lirimaa vahelise lahkavamuse võib kokku võtta järgmiselt.

21. Komisjon on seisukohal, et ehkki käibemaksudirektiivi artiklis 11 on kasutatud sõnastust „isikuid, kes”, mitte sõnastust „maksukohustuslasi, kes”, kuuluvad selle sätte kohaldamisalasse käibemaksudirektiivi artiklist 11 tulenevalt ainult käibemaksudirektiivi artiklis 9 määratletud „maksukohustuslased”. Vastasel juhul saaks käibemaksugrupp koosneda ka ainult mittemaksukohustuslastest. Komisjoni jaoks tähendab ühe maksukohustuslasena registreerimine seda, et kõik artikliga 11 lubatud gruppi kuuluvad isikud peavad kuuluma käibemaksuga maksustamisel ühte ja samasse kategooriasse. Liiatigi, kuna artikkel 11 on erand üldreeglist, et iga maksukohustuslast tuleb pidada eraldi üksuseks, tuleb artiklit 11 tõlgendada kitsalt.

22. Komisjon põhjendab, et tema tõlgendus käibemaksudirektiivi artiklile 11 on kooskõlas ühe käibemaksukohustuslasena registreerimist käsitlevate sätete esmaste eesmärkidega, milleks on lihtsustada haldust ja võidelda kuritarvitustega. Lihtsustamine seisneb ennekõike eraldi aruannete ja käibedeklaratsioonide esitamisega seotud haldus- ja raamatupidamiskoormuse kergendamises. Kuna selliseid aruandeid ja deklaratsioone peavad esitama üksnes maksukohustuslased, ei saa lihtsustamises seisneva eesmärgiga põhjendada mittemaksukohustuslaste hõlmamist käibemaksugruppi. Kuritarvituste osas on kuuenda käibemaksudirektiivi seletuskirjas mainitud üksnes eesmärki takistada ettevõtjaid ära kasutamast maksustamise protsentuaalseid künniseid ühe äriühingu mitmeks eraldi isikuks jagamise teel. Komisjon näib vihjavat, et see välistab igasuguse mittemaksukohustuslaste osalemise. Komisjon väidab siiski ka seda, et artiklit 11 ei saa kasutada takistamaks maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist(6) näiteks seeläbi, et käibemaksugruppi lubatakse artikli 11 kohaselt hõlmata valdusühinguid, mis on artikli 9 kohaselt mittemaksukohustuslased.

23. Lisaks põhjendab komisjon, et tema etteheidet toetab, ehkki kaudselt, Euroopa Kohtu praktika, eeskätt otsus kohtuasjas C-162/07: Ampliscientifica. Nimetatud kohtuasjas märkis Euroopa Kohus, et käibemaksugruppide korra kehtestamise mõju seisneb selles, et „rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega seotud maksukohustuslasi ei tule käibemaksu maksmise eesmärgil käsitada enam eraldi maksukohustuslastena, vaid neid saab käsitada üheainsa maksukohustuslasena”.(7) Komisjoni arvates kajastab see tekstilõik koostoimes kohtujurist Van Gervenit ettepanekuga kohtuasjas C-60/90: Polysar(8) juhtmõtet, et „üheainsa maksukohustuslase” liikmeteks võivad olla üksnes maksukohustuslased.

24. Iirimaa jällegi asub seisukohale, et käibemaksudirektiivi artiklit 11 tuleb tõlgendada grammatiliselt ning et sõna „isikuid”, mitte sõna „maksukohustuslasi” kasutamine oli tahtlik. Kui seadusandja oleks soovinud viidata artiklis 11 maksukohustuslastele, oleks ta käibemaksudirektiivi

ümbersõnastatud redaktsioonis seda sõna kasutanud.

25. Irimaa põhjendab, et „ühe maksukohustuslasena registreerimise” kontseptsioon, millele komisjon tugineb, on pelgalt kirjeldav ning käibemaksudirektiivis endas seda kasutatud ei ole. Seetõttu ei saa see ka olla aluseks käibemaksudirektiivi artikli 11 tõlgendamisel. Liati, ehkki üksnes mittemaksukohustuslastest koosnev käibemaksugrupp on teoreetiliselt võimalik, on see väga ebatõenäoline ning kõigele lisaks Irimaa õigusaktides sõnaselgelt välistatud.(9)

26. Irimaa väitel on käibemaksudirektiivi artiklisse 11 teise lõigu lisamisega laiendatud selle sätte eesmärki, et liikmesriigid võiksid võtta käibemaksugruppide osas meetmeid kuritarvitustega võitlemiseks, käibemaksuga maksustamise lihtsustamiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise takistamiseks.(10) Irimaa väidab, et kui mittemaksukohustuslastel, eriti valdusühingutel(11) lubatakse kuuluda käibemaksugruppi, võib see edendada maksudest kõrvalehoidumise ja/või maksustamise vältimise takistamist. Sellest tekkiva kasu hulka kuulub Irimaa sõnul võimalus muuta valdusühing solidaarselt vastutavaks, kui kontserni ettevõtlusega tegelevatel liikmetel tekib raskusi käibemaksu tasumisega.

27. Lõpuks vaidlustab Irimaa komisjoni väidete põhjenduseks viidatud kohtupraktika asjakohasuse. Kohtuasjas Ampliscientifica ei kaalunud Euroopa Kohus küsimust, kas käibemaksugruppi võivad kuuluda üksnes maksukohustuslased. Seoses kohtujurist Van Gerveni ettepanekuga kohtuasjas Polysar märgib Irimaa, et nii selles kohtuasjas kui ka edaspidistes kohtuasjades C-155/94: Wellcome Trust(12) ning C-80/95: Harnas & Helm(13) otsustas Euroopa Kohus kohtujuristi ettepanekut mitte arvestada.

VI. Analüüs

28. Kõigepealt tasub meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb Euroopa Liidu õigusnormi tähenduse kindlaksmääramisel arvesse võtta nii selle eesmärke, konteksti kui ka sõnastust.(14) Käsitlen esiteks artikli 11 sõnastust, arvestades selle sätestuslugu, ning seejärel selle konteksti ja eesmärke.

A. Õigusakti kujunemislugu ja sõnastus

29. Aastal 1967 sätestati teise käibemaksudirektiiviga Euroopa Liidu õiguses ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine. Teise käibemaksudirektiivi(15) A lisa punkt 2 lubas liikmesriikidel käsitada seal sätestatud nõuetele vastavaid iseseisvaid eri isikuid üheainsa käibemaksukohustuslasena. Hiljem reguleeris seda võimalust kuues käibemaksudirektiiv(16) ning veel hiljem praegu kehtiv käibemaksudirektiiv. Selle vorm aga on muudatuste tegemise käigus muutunud.

30. Teise käibemaksudirektiivi A lisa punktis 2 lubati liikmesriikidel „käsitada isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid majanduslike, rahaliste või organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega orgaaniliselt seotud, mitte eraldi maksukohustuslastena, vaid üheainsa maksukohustuslasena”. Sõna „eraldi” kasutamine näitas, et liikmesriikidel oli võimalus käsitada maksukohustuslasi eraldiseisvatena või üheainsa maksukohustuslasena. Sama tähendus nähtus ka teise käibemaksudirektiivi prantsuskeelsest ja saksakeelsest versioonist.

31. Kuuendas käibemaksudirektiivis aga oli ühe käibemaksukohustuslasena registreerimist käsitlev säte sõnastatud teisiti. Selle direktiivi vastavas sättes, nimelt artikli 4 [lõike 1] teises lõigus ei viidatud käibemaksugrupi liikmetele kui „eraldi” maksukohustuslastele, vaid pelgalt kui „isikutele”.(17)

32. See muudatus paistis selgemini välja kuuenda direktiivi nendes keeleversioonides, kus

mõistete „maksukohustuslane” ja „isik” tähistamiseks kasutatakse eri sõnu. Üheks näiteks on prantsuse keel. Seal kasutatakse esimese kohta sõna *assujeti* ja teise kohta sõna *personne*.

33. Ümbersõnastatud käibemaksudirektiivis on artikli 11 sõnastus enamikus keeleversioonides sama, erandiks on ingliskeelne versioon.(18) Ingliskeelses versioonis on lisatud sõna *person* („isik”) ette sõna *any* („mis tahes”), mille eesmärk on lirimaa, Soome ja Ühendkuningriigi valitsuste sõnul lihtsalt toonitada, et käibemaksugruppi kuuluv „isik” ei pea olema maksukohustuslane.

34. Sellist õigusakti kujunemislugu arvestades on mul raske komisjoni argumentidega nõustuda. Nagu lirimaa on osutanud, on muudes käibemaksudirektiivi sätetes selle kohta, kui teatav üksus tegeleb käibemaksudirektiivi tähenduses majandustegevusega, kasutatud terminit „maksukohustuslane”, mitte „isik”. Kuigi õigusakti kujunemislugu ei ole määrav, võib see anda tunnistust, et seadusandja soovis laiendada käibemaksugruppidesse kuuluvate isikute ringi.

35. Peale selle ei kuulu mittemaksukohustuslaste vahelised kaubatarned ja teenuste osutamine käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse, olenemata sellest, kas need isikud moodustavad käibemaksugrupi või mitte. Seega ei puutu asjasse komisjoni hüpoteetiline mure, et käibemaksugrupp võiks koosneda üksnes mittemaksukohustuslastest.

36. Järelikult võimaldab käibemaksudirektiiv liikmesriikidel käsitada „ühe maksukohustuslasena” selle liikmesriigi territooriumil asuvaid mis tahes õiguslikult iseseisvaid isikuid, kui nad on rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud. See järeldus on kooskõlas õiguskindluse põhimõttega, mis on eriti oluline maksunduses, kus mitte ainult maksukohustuslastel ja maksuhalduritel, vaid ka liikmesriikidel on vaja tugineda asjakohaste Euroopa Liidu õigusnormide selgele ja täpsele sõnastusele.(19) Sellepärast teen ettepaneku jätta komisjoni hagi rahuldamata.

B. *Ühe käibemaksukohustuslasena registreerimist käsitlevate sätete eesmärgid ja kontekst*

37. Kui Euroopa Kohus nõustub eespool selgitatud analüüsiga, mis põhineb artikli 11 sõnastusel, ei ole tal tingimata vaja kaaluda selle konteksti ega eesmäärke.(20) Käsitlen siiski ka neid küsimusi, juhuks, kui Euroopa Kohus ei nõustu minu järeldusega artikli 11 sõnastuse kohta.

38. Kuuenda direktiivi ettepaneku seletuskirjas on märgitud, et „[...] halduse lihtsustamise [ja] kuritarvitustega (nt ühe ettevõtja jagamine mitmeks maksukohustuslaseks nii, et igaüks neist võiks teatavast eriskeemist kasu saada) võitlemise huvides ei ole liikmesriigid kohustatud käsitama maksukohustuslastena neid, kelle „iseseisvus” on puhtalt õiguslik formaalsus.”(21) Käibemaksugrupid kehtestanud õigusnormide kujunemisloost ei nähtu teisi eesmäärke. Komisjoni arvates välistavad need eesmärgid mittemaksukohustuslaste hõlmamise käibemaksugruppidesse.

39. Selleks et mõista ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise eesmärki käibemaksukorralduse kontekstis laiemalt, tuleb arvestada käibemaksugruppide mõju neutraalsele maksustamisele. Selleks tuleb kaaluda käibemaksugrupi registreerimise tegelikku mõju. See on oluline, sest niisugune mõju võib motiveerida ettevõtjaid osalema käibemaksugrupis, kui neil on kohaldatavate siseriiklike õigusnormide kohaselt selline valikuvõimalus.(22)

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

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

41. 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.(23) Käibemaksuga maksustamise korra tulemuseks peaks olema konkurentsi neutraalsus selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus tootmis- ja turustusketi pikkusest olenemata.(24) Optimaalselt toimides ei tohiks see nn neutraalne maksustamine mõjutada konkurentsi ega ettevõtjate otsuseid tegevuse korraldamisel näiteks seoses õigusliku vormi või organisatsiooni struktuuriga.(25)

42. Käibemaksugrupi loomisega tekib käibemaksugrupi maksukohustus ning lakkab nende grupiliikmete maksukohustus, kes olid enne selle grupiga liitumist käibemaksukohustuslased.(26) 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 käibemaksugrupi-siseseid tehinguid käibemaksuga maksustamise seisukohast olemas.

43. Kui käibemaksugrupp tegutseb käibemaksuga maksustamise korra reeglitega kooskõlas, siis käibemaksugruppi kuuluvate isikute õigused ostutehingute käibemaksu mahaarvamisel ei laiene.(27) 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, mille eesmärk on käibemaksust vabastatud tegevus.

D. Ühe käibemaksukohustuslasena registreerimist käsitlevate sätete eesmärk

44. Arvestades ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise eesmärki ja konteksti, mida olen eespool üldjoontes kirjeldanud, ei saa ma nõustuda komisjoni argumendiga, et mittemaksukohustuslaste kuulumine sinna peab olema välistatud. Olen jõudnud nendele järeldustele järgmistel põhjustel.

45. Ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine ei tekita majanduslikku kasu, kui ostutehing tehakse käibemaksuga maksustatava tegevuse tarvis, sest ostjal on õigus tasutud käibemaks maha arvata. Sellises olukorras ei puutu põhimõtteliselt asjasse see, kas ostutehing tehakse käibemaksugrupi sees ilma käibemaksu tasumata või partneriga väljaspool käibemaksugruppi, tasudes käibemaksu. Kuna aga käibemaksugrupi-siseseid tehinguid käibemaksuga maksustamisel ei arvestata, võib ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine anda ettevõtjatele rahavooleeliseid käibemaksuga maksustava tegevuse osas.

46. Teatavates olukordades võivad käibemaksugrupi liikmed saada sellesse gruppi kuulumisest majanduslikku kasu.(28) See on minu arvates lihtsalt paratamatu tagajärg, mis tuleneb liikmesriigi rahanduspoliitilisest alusotsusest lubada ühe käibemaksukohustuslasena registreerimist.

47. 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.

48. 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 tüdarettevõtjalt ja ikkagi saada sellesama eelise.

49. Seega saab käibemaksukohustus mõjutada ja ka mõjutab majandustegevuse struktuuri ja toimimist. Kuid ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine võimaldab liikmesriikidel kahandada käibemaksu mõju sellele, kuidas ettevõtjad end korraldavad. Seda näiteks selle kaudu, et väheneb teenuse ettevõttesisese tootmise ja õiguslikus mõttes eraldiseisvalt, kuid sõltuvalt teenuseosutajalt ostmise maksumuste vahe. Nii toetab ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine neutraalset maksustamist, võimaldades asjakohaseid ettevõtlusstruktuure, ilma et sellest tekiks käibemaksukohustuse osas ebasoodsaid tagajärgi. Liiasi asetab võimalus hõlmata käibemaksugruppi ka mittemaksukohustuslasi niisuguseid isikuid hõlmavad äriühingustruktuurid teiste äriühingustruktuuridega samale tasandile. Näiteks võib tuua niisugused kontsernid, kus valdusühingu valduses on kõikide teiste kontserni kuuluvate äriühingute enamusosalused.

50. Meenutan, et maksukohustuslase staatuse käibemaksuga maksustamisel määrab tema tegevus, mitte õiguslik vorm. Selleks et tuvastada ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise tegelik mõju neutraalsele maksustamisele, on vaja uurida käibemaksugrupi liikmete tegevust.

51. Näiteks ei olene õiguslikult iseseisva valdusühingu tegevuse maksustatavus või mittemaksustatavus sellest, kas see ühing kuulub käibemaksugruppi või mitte.(29) Sellegipoolest saab käibemaksugruppi kuuluv valdusühing osta maksustatavaid kaupu ja teenuseid ilma käibemaksuta, samal ajal kui käibemaksugruppi mitte kuuluv valdusühing seda ei saa. Käibemaksugruppi kuulumise kaudu muutub mittemaksukohustuslane üksuseks, kelle suhtes kehtib Euroopa Liidu käibemaksukord.

52. Olen siiski arvamusel, et mittemaksukohustuslaste võimalus kuuluda käibemaksugruppi ei ole anomaalia. Põhjus on selles, et iga maksukohustuslane võib teha tehinguid, mis kuuluvad, ja tehinguid, mis ei kuulu käibemaksuga maksustamisele.(30) Selles suhtes ei saa eristada tavalist maksukohustuslast käibemaksugrupist.

53. Seega ei teki mittemaksukohustuslaste käibemaksugruppi hõlmamisel neutraalse maksustamise seisukohast mingit erinevust ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise korra eesmärkide saavutamisel. Peale selle olen arvamusel, et olukord, kus mittemaksukohustuslane saab käibemaksugrupi sees käibemaksuta ostutehinguid sooritades majanduslikku kasu, ei erine olukorrast, kus käibemaksugruppi kuuluv, käibemaksust vabastatud tehinguid tegev maksukohustuslane võib osta maksustatavaid kaupu või teenuseid käibemaksugrupi sees ilma käibemaksuta.

54. Kokkuvõttes järeldan, et käibemaksuga maksustamise korra raames ei toeta ühe käibemaksukohustuslasena registreerimine seisukohta, et mittemaksukohustuslasi ei saa direktiivi artikli 11 kohaselt käibemaksugruppidesse hõlmata.

VII. Ettepanek

55. Nendel põhjustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada, et lubades mittemaksukohustuslastel kuuluda käibemaksugruppi, ei ole lirimaa rikkunud oma kohustusi, mis tulenevad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist

käibemaksusüsteemi, artiklitest 9 ja 11. Sellest tulenevalt tuleb komisjoni hagi jätta rahuldamata ning mõista kohtukulud välja komisjonilt, jättes menetlusse astunud liikmesriikide kohtukulud nende endi kanda.

1 – Algkeel: inglise.

2 – ELT 2006, L 347, lk 1. Komisjon on algatanud samalaadsed rikkumismenetlused Tšehhi Vabariigi, Taani Kuningriigi, Soome Vabariigi, Madalmaade Kuningriigi ning Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendkuningriigi vastu. Vt kohtuasjad C-109/11: komisjon vs. Tšehhi Vabariik; C-95/11: komisjon vs. Taani; C-74/11: komisjon vs. Soome; 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-480/10: komisjon vs. Rootsi, kus ma esitan oma ettepaneku käesoleva ettepanekuga ühel ajal.

3 – Sisuliselt samasuguseid sätteid sisaldas varem § 8 lõike 8 punkt a seaduses Value Added Tax Act 1972, mida on viimati muudetud seadusega Finance Act 2008.

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 otsus kohtuasjas C-458/08 (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 – Komisjon väidab, et kui liikmesriik soovib teha sel eesmärgil erandi käibemaksudirektiivi harilikest sätetest, peab ta järgima käibemaksudirektiivi artiklis 395 sätestatud korda.

7 – 22. mai 2008. aasta otsus (EKL 2008, lk I-4019, punkt 19).

8 – Kohtujurist Van Gerven jäeldas oma ettepaneku punktis 9, et „[t]ekib küsimus, kas see võimalus lubab liikmesriigil käsitada kahte tihedalt üksteisega seotud isikut üheainsa maksukohustuslasena, kui on tuvastatud, et ühel nendest isikutest puudub „majandustegevus” direktiivi artikli 4 tähenduses. Minu arvates tuleb sellele küsimusele vastata eitavalt.” (EKL 1991, lk I-3111).

9 – Iirimaa viitab käibemaksu konsolideerimise seaduse § 15 lõikele 1, mille kohaselt peab vähemalt üks käibemaksugrupi liige olema maksukohustuslane käibemaksudirektiivi III jaotise tähenduses.

10 – Edasi kummutab Iirimaa argumendi, et artiklil 11 põhinevad meetmed tuleb vastu võtta vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 395.

11 – Mis puudutab valdusühinguid käibemaksuga maksustamise seisukohast, vt nt otsus kohtuasjas Polysar ja 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: SKF (EKL 2009, lk I-10413).

12 – Kohtuasjas Wellcome Trust, milles otsus tehti 20. juunil 1996, oli küsimus selles, kas mõistet „majandustegevus” kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab tegevust, mis seisneb aktsiate ja muude väärtpaperite müügis ja ostmises usaldusisiku poolt heategevusliku trusti varade majandamise käigus (EKL 1996, lk I-3013).

13 – Kohtuasjas Harnas & Helm, milles otsus tehti 6. veebruaril 1997, oli küsimus selles, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et pelgalt obligatsioonide omandamist ja valdamist – tegevust, mis ei ole mõeldud teenindama ühtegi muud majandustegevust – ja sellest

tulu saamist ei tule pidada majandustegevuseks, millest tulenevalt asjaomane isik on maksukohustuslane (EKL 1997, lk I-745).

14 – Vt 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).

15 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teine direktiiv 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (EÜT 1967, 71, lk 1303).

16 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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).

17 – Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus oli sätestatud: „[...] võib iga liikmesriik riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.”

18 – Vt käibemaksudirektiivi põhjendus 3: „Et tagada sätete selgel ja otstarbekal kujul esitamine kooskõlas parema õigusliku reguleerimise põhimõttega, on sobilik muuta direktiivi struktuuri ja sõnastust, kuigi see ei too põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi olemasolevates õigusaktides. Ümbertegemisega kaasneb sellegipoolest piiratud arv sisulisi muudatusi. Kõik sisulised muudatused on täielikult ära toodud direktiivi ülevõtmist ja jõustumist käsitlevates sätetes.”

19 – 15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-582/08: komisjon vs. Ühendkuningriik (EKL 2010, lk I-7195, punktid 49–51).

20 – Otsus kohtuasjas komisjon vs. Ühendkuningriik, eriti selle punkt 51. Vt samuti minu 20. mai 2010. aasta ettepanek selles kohtuasjas, punkt 52.

21 – Vt kuuenda käibemaksudirektiivi ettepaneku seletuskiri (KOM(73) 950, 20. juuni 1973).

22 – Ühe käibemaksukohustuslasena registreerimise rakendamine praktikas on varieeruv. Mõnes liikmesriigis, kus see on sätestatud, on see nõuetele vastavate isikute jaoks kohustuslik, teistes aga vabatahtlik.

23 – Vt käibemaksudirektiivi põhjendus 5.

24 – Vt käibemaksudirektiivi põhjendus 7.

25 – Terra, B. ja Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012 p. Chapter 7.3.

26 – Vt otsus kohtuasjas *Ampliscientifica*, punktid 19 ja 20.

27 – Mahaarvamissüsteemi kokkuvõtet vt 6. septembri 2012. aasta otsusest kohtuasjas C-324/11: Tóth (punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 – Vt komisjoni teatis nõukogule ja Euroopa Parlamendile nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikliga 11 ettenähtud võimaluse kohta kehtestada käibemaksugrupp, lk 11 ja 12.

29 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Polysar, punktid 15-17.

30 – Vt 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-77/01: EDM (EKL 2004, lk I-4295, punkt 49) ja 13. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-437/06: Securenta (EKL 2008, lk I-1597, punkt 26). „Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetest nähtub, et Securenta tegevus jaguneb kolme liiki: esiteks mittemajanduslik tegevus, mis ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse, teiseks majandustegevus, mis kuulub selle direktiivi kohaldamisalasse, kuid on käibemaksust vabastatud, ja kolmandaks maksustatav majandustegevus. Seoses sellega tõusetub niisiis küsimus, kas ja kui, siis millises ulatuses, on sellisel maksukohustuslasel õigus maha arvata sisendkäibemaksu, mis kaasnes selliste kulutustega, mida ei saa seostada konkreetsete müügitehingutega.”