

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

LAILA MEDINA

esitatud 13. jaanuaril 2022(1)

Kohtuasi C-141/20

Finanzamt Kiel

versus

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Käibemaksugrupid – Käibemaksugrupi liikme määratlemine maksukohustuslasena – Iseseisev majandustegevus – Kohtuotsus Larentia + Minerva (C-108/14 ja C-109/14)

1. Käesoleva eelotsusetaotluse on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(2) artikli 4 lõigete 1 ja 4 ning artikli 21 lõike 1 punkti a ja lõike 3 tõlgendamise kohta. See on esitatud kohtumenetluses, mille pooled on Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (edaspidi „NGD“) ja Finanzamt Kiel (Kieli maksuamet, Saksamaa; edaspidi „Finanzamt“) ja kus on arutusel käibemaksugrupi liikme maksukohustuslasena määratlemise küsimus.

2. Käibemaksugrupid on kuuenda direktiiviga loodud käibemaksusüsteemis õiguslik fiktsioon, mis võimaldab neid gruppe kohelda samamoodi nagu ühtainsat eraldi registreeritud käibemaksukohustuslast. Käibemaksugruppide mõte on lihtsustada käibemaksunõuete täitmist (st oluliselt lihtsustada ettevõtete gruppide käibemaksuaruandlust, nii et gruppi kuuluvad ettevõtjad saavad kõigi grupi liikmete kohta esitada üheainsa konsolideeritud käibemaksudeklaratsiooni) ja võidelda maksudest kõrvalehoidumise vastu. Lisaks ei maksustata käibemaksuga kaupu ja teenuseid, mida grupi liikmed vahetavad omavahel.

3. Saksamaal kehtivat käibemaksukorda on aga õiguskirjanduses kirjeldatud millegi sellisena nagu vendade Grimmide muinasjutud: „[see kord] meenutab [üht] mürgiõuna, mille kuri kuninganna annab Lumivalgekeesele. Kuigi käibemaksugrupid on mõeldud käibemaksuaruandlust hõlbustama, on Saksamaa maksuhaldur hakanud auditeerima ennekõike neid [...] mis on viinud arvukate kohtuasjadeni [...] mille tõttu on tekkinud bürokraatlik džungel, kuhu eksinud maksumaksjad ei tea, kas nende väidetav käibemaksugrupp auditile vastu peab“.(3)

4. Käesolevat ettepanekut tuleks lugeda koos ühe teise ettepanekuga, mille esitan paralleelses kohtuasjas C-269/20, Finanzamt T, eelkõige sellepärast, et Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) XI koja esimene küsimus käesolevas asjas vastab sama kohtu V koja esimesele küsimusele kohtuasjas C-269/20.

I. Õiguslik raamistik

A. Euroopa Liidu õigus

5. Kuues direktiiv asendati alates 1. jaanuarist 2007 nõukogu direktiiviga 2006/112/EÜ.(4) Kuues direktiiv on käesolevas asjas jätkuvalt ajaliselt kohaldatav.

6. Kuuenda direktiivi artiklis 4 „Maksukohustuslased“ on sätestatud:

„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 sidemete 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.

[...]“

7. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 „Maksu tasumise eest vastutavad isikud“ lõikes 1 on sätestatud:

„1. Siseriikliku süsteemi alusel vastutavad käibemaksu tasumise eest järgmised isikud:

a) maksukohustuslane, kes teeb maksustatavaid kauba- või teenusetarneid, v.a punktides b ja c nimetatud juhud;

[...]

3. Lõigetes 1 ja 2 osutatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et maksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale maksu tasumise eest vastutava isiku.

[...]“

B. Saksa õigus

8. Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 2 „Ettevõtjad, ettevõtted“ näeb ette:

„(1) Ettevõtja on isik, kes tegutseb iseseisvalt majandus- või kutsetegevuse valdkonnas. Ettevõtte hõlmab ettevõtja kogu majandus- või kutsetegevust. Majandus- või kutsetegevus on igasugune tulu saamisele suunatud alaline tegevus, isegi kui kasumi saamise kavatsus puudub või kui isikuteühendus tegutseb vaid suhetes oma liikmetega.

(2) Majandus- või kutsetegevust ei teostata iseseisvalt,

[...]

2. kui tegeliku olukorra järgi hinnates on juriidiline isik rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt integreeritud ühendava ettevõtja ettevõttesse (maksugrupp, sks *Organschaft*). Maksugrupi mõju piirduv ettevõtja [Saksamaal] asuvate filiaalide vaheliste tehingutega. Neid filiaale tuleb kohelda ühe ettevõtjana. Kui ühendava ettevõtja juhatuse asub välisriigis, tuleb ettevõtjana käsitada ettevõtja [Saksamaal] territooriumil asuvat majanduslikult olulisimat filiaali.

[...]“.

II. Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused

9. Pooled vaidlevad selle üle, kas 2005. aastal (vaidlusalune aasta) moodustasid A kui ühendav ettevõtja ja põhikohtuasja kaebaja NGD kui ühendatav ettevõtja käibemaksugrupi.

10. NGD on Gesellschaft mit beschränkter Haftung (osaühing), mida reguleerib Saksamaa õigus ja mis asutati notariaalaktil 29. augustil 2005. Tema osanikud on A (51%) ja C eV (49%). A on avalik-õiguslik juriidiline isik ja C eV on registreeritud ühing. Vaidlusalusel aastal oli kaebaja ainus juhataja E, kes oli ühtlasi A ainus juhataja ja C eV juhatuse liige.

11. Enne NGD asutamist esitati Finanzamtile tema põhikirjast kaks versiooni, et Finanzamt saaks võtta seisukoha küsimuses, kas A ja C eV moodustavad käibemaksugrupi. Finanzamt andis NGD-le teada, et rahalise seotuse suhtes kehtivatele tingimustele vastab esitatud põhikirja versioonidest ainult teine. NGD asutati aga esimese alusel. Põhikirja teine versioon kinnitati notariaalaktil ja kanti äriregistrisse alles 2010. aastal.

12. NGD juures korraldatud välisauditi käigus jõudis audiitor järeldusele, et vaidlusalusel aastal ei moodustanud NGD ja A käibemaksugruppi, kuna NGD ei olnud rahaliselt A ettevõttesse integreeritud. A-le kuulus NGD osakapitalis küll 51% enamusosalus, kuid põhikirja sätetest tulenevalt ei olnud tal häälteenamust, mistõttu ei saanud ta kaebajale peale suruda oma otsuseid.

13. NGD esitas oma 2005. aasta käibemaksudeklaratsiooni 30. detsembril 2013. Deklaratsioonis esitas ta reservatsiooni mis tahes järelkontrollis üles kerkivale küsimusele, kas ta moodustab A-ga ühe ettevõtte.

14. Finanzamt kinnitas oma 30. mai 2014. aasta otsusega välisauditi tulemuse ja tühistas seetõttu reservatsiooni järelkontrolli kohta.

15. NGD esitas selle otsuse peale kaebuse, mille Finanzamt jättis 3. veebruaril 2017 rahuldamata põhjendusega, et NGD ja A ei moodusta maksugruppi, kuna nad ei ole rahaliselt integreeritud.

16. Ka selle otsuse peale esitas NGD kaebuse, mille Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht

(Schleswig-Holsteini maksukohus, Saksamaa) oma 6. veebruari 2018. aasta otsusega rahuldab ja määrab NGD?lt tasumisele kuuluva käibemaksu summaks 0 eurot. See kohus leidis, et ühendava ettevõttega A rahalise integreerituse tingimus oli täidetud ka NGD põhikirja esimese versiooniga, mis kehtis vaidlusalusel maksuaastal. Seepärast oli Finanzamt valesti järeldanud, et kõnealused ettevõtjad ei moodusta üht maksugruppi. Sellega seoses viitas nimetatud kohus 16. juuli 2015. aasta kohtuotsuse Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrts (C-108/14 ja C-109/14, edaspidi „kohtuotsus Larentia + Minerva“) punktidele 44 ja 45. Kokkuvõttes järeldas Schleswig-Holsteini kohus, et Finanzamti nõue, et ühendaval ettevõtjal ei pea NGDs olema ainult enamusosalus, vaid ka häälteenamus, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik kuritarvituste või kuritarvitusliku käitumise ennetamiseks või maksudest kõrvalehoidumisega ja maksustamise vältimisega võitlemiseks.

17. Finanzamt esitas selle otsuse peale kassatsiooni kaebuse (sks *Revision*) Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus, st eelotsusetaotluse esitanud kohus).

18. Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) XI koda märkis juba menetluse alguses, et kui põhikohtuasjas arutusel olev vaidlus tuleks lahendada ainult riigisisese õiguse alusel, oleks kaebus põhjendatud. Põhjus on selles, et maksugrupina määratlemine sõltub tingimusest, mis on seotud rahalise integreeritusega, mis eeldab seda, et ühendaval ettevõtjal on häälteenamus. Pärast kohtuotsust Larentia + Minerva õigusaktides muudatusi tehtud ei ole. Saksamaa õiguse kohaselt kehtib jätkuvalt nõue, et ühendava ettevõtja ja ühendatava ettevõtja vahel peab olema alluvussuhe, olgugi et Euroopa Kohus on nimetatud kohtuotsuses seda asjaolu selgitanud.

19. Neil asjaoludel on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud esiteks küsimus, kas Saksamaa maksugruppide (*Organschaft*) kord on kooskõlas Euroopa Liidu õigusega, ja eelkõige, kas Euroopa Liidu õigusega kooskõlas olevaks saab ikka pidada rahalise integreerituse tingimust, nagu see on sätestatud UStG § 2 lõike 2 punktis 2.(5) Teiseks küsib ta, kas Saksamaa maksugruppide kord saab olla põhjendatav kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 alusel lähtuvalt sama artikli lõike 4 esimesest lõigust.(6)

20. Seepärast otsustas Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) XI koda menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõike 4 teist lõiku koosmõjus artikli 21 lõike 1 punktiga a ja lõikega 3 tuleb tõlgendada nii, et need lubavad liikmesriigil määrata käibemaksugrupi (*Organkreis*) asemel maksukohustuslaseks käibemaksugrupi ühe liikme (*Organträger*, käibemaksugrupi moodustamise seisukohast ühendav ettevõtja)?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav: kas sellega seoses saab tugineda [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõike 4 teisele lõigule koosmõjus artikli 21 lõike 1 punktiga a ja lõikega 3?

3. Kas [kohtuotsuse Larentia + Minerva punktides 44 ja 45] ette nähtud hindamisel, kas [UStG] § 2 lõike 2 punkti 2 esimeses lauses sisalduv rahalise integreerituse nõue kujutab endast vajalikku ja sobivat meetet, et ennetada kuritegelikku praktikat või käitumist või võidelda maksudest kõrvalehoidumisega ja maksustamise vältimisega, tuleb kohaldada ranget või vähem ranget kriteeriumi?

4. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõiget 1 ja lõike 4 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et viidatud sätted lubavad liikmesriigil käsitada isikut [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõike 1 tähenduses mitteiseseisvana, kui isik on teise ettevõtja (*Organträger*, käibemaksugrupi moodustamise seisukohast ühendava ettevõtja) ettevõttega rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt seotud sellisel viisil, et ühendav ettevõtja saab isikule peale suruda omaenda tahet ja seeläbi

takistada isikul kujundada teistsugust tahet?”

III. Analüüs

21. Euroopa Kohtu palvel keskendun ainult esimesele ja neljandale küsimusele.

A. Poolte argumentide lühikokkuvõte

22. Kirjalikud seisukohad on esitanud NGD, Saksamaa ja Itaalia valitsus ning Euroopa Komisjon.

1. *Esimese küsimusega seotud argumendid*

23. NGD arvates on eelotsusetaotluse esitanud kohus õigesti järeldanud, et kohtuotsuse Larentia + Minerva punktide 45 ja 46 kohane hindamine – küsimuses, kas Saksa õiguses kindlaks määratud rahalise integreerituse tingimus on kuritarvituste ning maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ärahoidmiseks vajalik ja kohane – on asjakohane ainult siis, kui UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimene lause ei ole Euroopa Liidu õigusega vastuolus (kui selle alusel toimub maksukohustuslase määratlemine Euroopa Liidu õigusest kõrvale kaldudes). Kui seda arvamust uskuma jääda, tuleks Finanzamti kassatsioonkaebus kohe alguses rahuldamata jätta põhjendusega, et see säte on Euroopa Liidu õigusega vastuolus.

24. Saksamaa valitsus vaidlustab esimese küsimuse vastuvõetavuse. Tema väitel ei ole sellel seost põhikohtuasjas arutusel oleva vaidlusega, mis seisneb sisuliselt küsimuses, kas NGD ja ühendav ettevõtte A on või ei ole omavahel rahaliselt piisavalt integreeritud.

25. Teise võimalusena väljendab ta seisukohti nii küsimuses, mis on seotud Saksamaal maksugruppide (*Organschaft*) korra vastavusega Euroopa Liidu õigusele, kui ka küsimuses, mis on seotud selle korra õiguspärasusega, kui selle kohaselt saab käibemaksugrupi üht liiget määratleda ainsa grupi esindava maksukohustuslasena.

26. Mis puudutab esimest eelmises lõigus kirjeldatud küsimust, siis vastab Saksamaal ühiseid maksukohustuslasi reguleeriv kord, nagu see on ette nähtud UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimese lausega, igas suhtes korrale, mis tuleneb kuuenda direktiivi artikli 4 lõikest 4 koosmõjus artikli 21 lõike 1 punktiga a ja lõikega 3, mille kohaselt tuleb käibemaksugrupi kõiki liikmeid kohelda ühe maksukohustuslasena, kes peab esitama kogu grupi ühise käibemaksudeklaratsiooni. Asjaolu, et neid ülesandeid ei täida (käibe)maksugrupp ise, vaid seda ühendav ettevõtte, ei mõjuta kehtiva korra kooskõla Euroopa Liidu õigusega.

27. Mis puudutab teist küsimust käesoleva ettepaneku punktis 25, siis märgib Saksamaa valitsus, et käibemaksugruppide maksustamiskorra kehtestamine on liikmesriikidele vabatahtlik ja et selle korra üksikasjad on jäetud neile otsustada.

28. Seda seisukohta kinnitavad ka kuuenda direktiivi ettevalmistavad materjalid. Lisaks on ühendava ettevõtja määramine grupi ainsaks maksukohustuslaseks õige põhjusel, et grupi hierarhias teistest kõrgemal olevana on ta ainus ettevõtte, kes on võimeline tagama kogu grupi maksukohustuste tõhusat täitmist. Igal juhul ei mõjuta grupi maksukoormust küsimus, kas ainsaks maksukohustuslaseks on määratud käibemaksugrupp või seda ühendav ettevõtte.

29. Itaalia valitsus väidab sisuliselt, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt võivad liikmesriigid ühise maksukohustuslasena käsitada eraldiseisvat ettevõtet, isegi kui see on rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt perspektiivist vaadates teiste ettevõtetega tihedalt seotud, kui see on maksupettuste, maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ärahoidmisega seotud eesmärkidel põhjendatud.

30. Komisjon leiab sisuliselt, et kuigi käibemaksugruppi ühendav ettevõtte võib olla maksukohustuslane ja grupi ainus esindaja, on Saksa õiguses kehtiv nõue, et tal peab grupis olema häälteenamus, vastuolus kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga.

2. Neljanda küsimusega seotud argumendid

31. NGD leiab, et neljandale küsimusele tuleb vastata eitavalt, st nii, et kuuenda direktiivi kohaselt ei ole liikmesriikidel õigust tüpiseerimise põhjal otsustada, et teatavad üksused ei ole iseseisvad, kui nad on rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt integreeritud käibemaksugruppi ühendavasse ettevõtjasse.

32. Saksamaa valitsus väidab peamiselt, et ka neljas küsimus on vastuvõetamatu, kuna sellest ei saa järeldusi teha küsimuses, kas rahalise integreerituse nõue on täidetud näiteks käesolevas asjas kõne all olevas olukorras, kus ühendaval ettevõtja on küll grupis enamusosalus, kuid mitte häälteenamus. Seetõttu ei ole see küsimus põhikohtuasjas arutusel oleva vaidluse lahendamisel määrav.

33. Teise võimalusena leiab ta, et kui Euroopa Kohus peaks selle küsimuse tunnistama vastuvõetavaks, tuleks sellele vastata jaatavalt. Põhjus on selles, et liikmesriikidel on kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 ja lõike 4 esimese lõigu kohaselt õigus pidada ettevõtet tüpiseerimise põhjal artikli 4 lõike 1 tähenduses mitteiseseisvaks, kui see ettevõtte on rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt integreeritud mõnda teise ettevõtjasse (ühendav ettevõtja) nii, et viimane saab talle oma tahet peale suruda ning takistada tal muid samme astuda. Saksamaa valitsus lisab sellega seoses, et liikmesriikidel on selle sätte ülevõtmisel teatav kaalutlusõigus küsimuses, kui iseseisev ettevõtte oma majandustegevuses on.

34. Itaalia valitsus väidab sisuliselt, et neljas eelotsuse küsimus on vastuvõetamatu, kuna sel ei ole põhikohtuasjaga mingit faktilist seost. Kui aga Euroopa Kohus peaks selle küsimuse siiski vastuvõetavaks tunnistama, tuleks sellele vastata nii, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 1 ei saa tõlgendada nii, et see takistab majandustegevusega juriidiliselt iseseisvalt tegeleva ettevõtja pidamist maksukohustuslaseks, isegi kui see on rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt mõne teise ettevõtjaga nii tihedalt seotud, et ta on sellest sõltuv või sellesse majanduslikult integreeritud.

35. Komisjon on kõiki eelotsuse küsimusi käsitlenud koos ja ei ole selle küsimuse kohta eraldi seisukohti esitanud.

B. Hinnang

1. Vastuvõetavus

36. Saksamaa valitsus on vaidlustanud esimese ja neljanda eelotsuse küsimuse vastuvõetavuse (vt käesoleva ettepaneku punktid 24 ja 32), Itaalia valitsus aga neljanda oma.

37. Minu arvates tuleb need argumendid tagasi lükata. Esiteks on ilmne, et need küsimused on vajalikud põhikohtuasjas kõne all oleva vaidluse lahendamiseks. Teiseks näitab asjaolu, et koguni kaks Bundesfinanzhofi (Saksamaa kõrgeim maksukohus) koda (käesolevas asjas XI koda ja

kohtuasjas C-269/20 V koda) on jõudnud kuuenda direktiivi asjakohaste sätete tõlgendamisel risti vastupidistele järeldustele,(7) et Euroopa Kohtul on tõepoolest vaja anda nende sätete tõlgendamiseks juhiseid. Sellele viitab ka asjaolu, et nii kõrge kohtu mõlema koja praktika on väga erinev (eriti küsimuses, kuidas tuleb riigisisises õiguses rakendada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku). Lisaks rõhutab seda ka õiguskirjandus, millele Bundesfinanzhof (Saksamaa kõrgeim maksukohus) mõlemas eelotsusetaotluses viitab.

2. *Sisu*

38. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma esimese küsimusega sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku koosmõjus artikli 21 lõike 1 punktiga a ja lõikega 3 tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt ei saa liikmesriik käibemaksugrupi maksukohustuslasena määratleda gruppi ennast (*Organkreis*), vaid peab selleks määrama mõne selle liikme, eelkõige ühendava ettevõtja (*Organträger*).

39. Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 1 koosmõjus artikli 4 lõike 4 esimese lõiguga tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt võib liikmesriik tüpiseerimise põhjal otsustada, et teatavad ettevõtjad ei ole iseseisvad, kui nad on rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt integreeritud käibemaksugruppi ühendavasse ettevõtjasse.

40. Neid küsimusi sobib analüüsida koos ja seepärast analüüsin nende aluseks olevaid teemasid järgnevalt kolmes etapis. Esimeses etapis kirjeldan Euroopa Liidu õigusest tulenevaid tingimusi käibemaksugruppide moodustamisele. Teises etapis käsitlen eeskirju, mis on seotud käibemaksugrupi ja selle liikmete seisundiga, kui grupp on moodustatud ja tegutseb, kaasa arvatud grupi suhteid maksuhalduriga, ja seda, kes grupi liikmetest vastutab grupi käibemaksuvõla eest. Viimases, kolmandas etapis analüüsin küsimust, kas Saksamaa valitsus võib oma käibemaksugruppide korra säilitamiseks Euroopa Liidu õiguses käibemaksugruppide kohta kehtivatest eeskirjadest kõrvale kalduda.

a) *Sissejuhatavad märkused*

41. Vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu kindlatele järeldustele eelotsusetaotluses on neile järgnenud põhjendused Saksa maksugruppide olemasolu kohta kontseptuaalselt ja ajalooliselt ning Saksa õiguse üldise ülesehituse perspektiivist vaadates seotud majandustegevuse iseseisvusega.

42. UStG asjakohaste sätete kooskõlas kuuenda direktiiviga on juba aastaid tõsiseid kahtlusi väljendatud nii Saksa kohtute praktikas(8) kui ka õiguskirjanduses.(9) Nagu ma käesolevas ettepanekus näitan, on need kahtlused põhjendatud.

43. Osa käesolevas asjas asjakohasest Euroopa Kohtu praktikast on seotud direktiivi 2006/112 artikliga 11, kuivõrd kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu sõnastus vastab sellele sättele.

44. Rõhutan alustuseks, et Euroopa Liidu õigusnormi kohaldamisala kindlaksmääramiseks tuleb arvesse võtta nii selle sõnastust, konteksti kui ka eesmärke.(10)

b) *Esimene etapp: Euroopa Liidu õiguses käibemaksugruppide kohta kehtestatud tingimused*

45. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik on sõnastatud järgmiselt: „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“.

46. Kuues direktiiv annab liikmesriikidele üpris vähe juhiseid, kuidas käibemaksugruppide korda riigisisises õiguses rakendada. Paljud üksikasjad on jäetud liikmesriikide otsustada, mis seab ohtu käibemaksu ühetaolise kohaldamise kogu Euroopa Liidus. Direktiiv 2006/112 ei ole seda olukorda parandanud. Liikmesriikide vahel on tõepoolest märgatud suuri erinevusi.(11)

47. Saksa õiguse (UStG) puhul seisneb probleem eelkõige selles, et kuuenda direktiivi kohaselt ei kaota iseseisvad ettevõtjad, kes on käibemaksu arvestamisel omavahel tihedalt seotud, oma seisundit maksukohustuslastena pelgalt selle seose tõttu. Käibemaksugrupi mõte ei ole sugugi selles, et üksainus grupi liige asendab iga sellesse gruppi kuuluvat maksukohustuslast.

1) Vaidlusaluste sätete kontekst ja sõnastus

48. Euroopa Kohus on juba selgitanud, et „kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 esimeses lõigus ja direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 kasutatud sõnastus, eelkõige sõnad „iga isik“ [annavad] mõistele „maksukohustuslane“ *laia tõlgenduse*, mis on keskendunud majandustegevusega tegelemisel sõltumatusele selles tähenduses, et käibemaksukohustuslasena käsitatakse iga isikut, nii füüsilisi kui ka avalik- ja eraõiguslikke juriidilisi isikuid, samuti üksusi, mis ei ole juriidilised isikud, kes objektiivselt vastavad selles sättes toodud kriteeriumidele“.(12)

49. Lisaks peab asjaomane isik tegutsema oma nimel, enda arvel ja oma vastutusel ning kandma oma tegevusega seotud majanduslikku riski.(13)

50. Peale selle on kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 1 sätestatud, et „maksukohustuslane“ teostab mis tahes paigas iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

51. Arvestades, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 1 ja artikli 4 lõike 4 esimene lõik määratlevad väljendi „teostab *iseseisvalt*“(14) [...] majandustegevust“ kohaldamisala, tuleneb artikli 4 lõike 4 teises lõigus sisalduvast viitest „käibemaksugrupi mõistele“, et seda mõistet tuleb käsitada sellisena, mis konkretiseerib *iseseisva* majandustegevuse mõistet.

52. Teisisõnu määratleb kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 4 oma esimeses lõigus täpsemalt mõiste „iseseisvalt“ ja viitab seejärel teises lõigus käibemaksugrupina käsitamise võimalusele, mille rakendamine on jäetud liikmesriikidele nende kaalutusõiguse alusel.

53. Asjaolust, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiku on lisatud käibemaksugrupina käsitamise võimalus, tuleneb, et seda mõistet tuleb tõlgendada kooskõlas direktiivi üldise ülesehitusega iseseisvuse mõiste konkretiseeringuna. Selle direktiivi artikli 4 lõike 4 kohaselt võib juriidiliselt iseseisvaid isikuid ühe maksukohustuslasena käsitada ka olukorras, kus maksukohustus ei ole artikli 4 lõike 1 kohaselt põhjendatud, kuna nende isikute vahel puudub piisav seos.

54. Järgmiseks on tähtis võrrelda UStG asjakohaste sätete sõnastust kuuenda direktiivi omaga.

55. UStG § 2 lõike 2 punkti 2 sõnastuses ei ole arvestatud asjaoluga, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 4 ei ole ette nähtud täiendavaid tingimusi käibemaksugrupi liikmete seisundile maksukohustuslastena. Eelkõige ei tulene sellest direktiivi sättest, et grupi nimel ja eest tegutsev liige saab olla ainult emaettevõtja, kellel on grupis enamusosalus ja häälteenamus, ega üldse mingeid tingimusi tema õigus- ja teovõime, omandisuhete või neist tulenevate õiguste kohta.

56. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus on sätestatud, et „iga liikmesriik [võib] riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja

organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena“.

57. UStG § 2 lõike 2 punktis 2 on aga sätestatud, et „majandus- või kutsetegevust ei teostata iseseisvalt, [...] 2. kui tegeliku olukorra järgi hinnates on *juriidiline isik* [(i)] rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt *integreeritud* [(ii)] käibemaksugrupi moodustamise seisukohast *ühendava ettevõtja ettevõttesse* [(iii)] (*Organschaft*). Maksugrupi mõju piirneb ettevõtja [Saksamaal] asuvate filiaalide vaheliste tehingutega. Neid filiaale tuleb kohelda ühe ettevõtjana. [...]“(15)

58. On selge, et Saksa õigusakt, millega kuues direktiiv üle võeti, on liiga piirav, kuna selles nähakse ette, et ainus maksukohustuslane on käibemaksugrupp (ja ülevõtmise tõttu seda ühendav ettevõtte), samal ajal kui kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik on üldisem, kuna selles lubatakse käibemaksu arvestamisel ühe maksukohustuslasena käsitada ka isikuid, kes on iseseisvad, kuid üksteisega rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu seotud.

59. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 4 on sõnastatud nii: „iga liikmesriik [võib] riigi territooriumil asuvaid *isikuid* [(i)], kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu *tihedalt üksteisega seotud* [(ii)], *käsitada ühe maksukohustuslasena* [(iii)]“(16)

60. Kõnealuste sätete sõnastuse analüüsimisel ilmnevad järgnevad erinevused: „juriidiline isik“ ja „isik“ (i);(17) „ühendavasse ettevõttesse *integreerimine*“ ja „juriidiliste isikute tihe *seotus* üksteisega“ (ii); ning üks maksukohustuslane on „ainult ühendav ettevõtja“ ja „käibemaksugrupp“ (iii).

61. Kõik kolm kirjeldatud erinevust Saksa sätete ja kuuenda direktiivi sõnastuse vahel näitavad, et UStG läheb kuuenda direktiiviga ette nähtust kaugemale.

62. Sellega seoses johtub Euroopa Kohtu praktikast, et kui liikmesriigid kasutavad neile kuuenda direktiivi artikli 4 lõikega 4 antud võimalust ja kehtestavad käibemaksugruppide kohta teatavaid tingimusi ja nõudeid, ei tohi nad põhimõtteliselt muuta käibemaksugrupi mõiste sisu(18) ega selle sätte eesmärki.(19) Analoogia võib leida Euroopa Kohtu praktikast(20) selle kohta, et kuuenda direktiivi ülevõtmisel ning käibemaksugruppidele ja isikutele direktiivi artikli 4 lõikest 4 tuleneda võivate õiguste jõustamise korraldamine ei või viia selleni, et teatavad käibemaksugrupid ja isikud, kes muidu vastavad direktiivist tulenevatele asjakohastele nõuetele, jäävad nendest õigustest ilma (nagu on juhtunud käesolevas asjas ja kohtuasjas C-269/20 kõne all olevate isikutega). Nagu õiguskirjanduses märgitud, peaksid liikmesriigid käibemaksugruppide võimalust rakendades neile direktiiviga antud seadusandlikku vabadust kaaluma, et mitte seda ületada.(21)

63. Tegelikult on asjaolu, et UStG ja Saksamaa kohtupraktika on liiga piiravad, juba tõestatud ühes teises käibemaksugruppidega seotud olukorras: Euroopa Kohtul on olnud võimalus pärast seda, kui talle esitati käesolevas asjas eelotsusetaotlus, teha otsus, et UStG keelab õigusvastaselt kuuluda käibemaksugruppi isikuühingutel, kes ei ole ainult rahaliselt ühendavasse ettevõtjasse integreeritud isikud. See oli kohtuotsuse M-GmbH teema.

c) Teine etapp: Käibemaksugrupi ja selle liikmete seisund, kui grupp on moodustatud ja tegutseb, kaasa arvatud grupi suhted maksuhalduriga

64. Kuuenda direktiivi sätetest käibemaksugrupi ja selle liikmete seisundi kohta tuleneb, et käibemaksugruppi kuuluvad maksukohustuslased jäävad maksukohustuslaseks ka üksikult. Käibemaksukohustused on igal isikul eraldi (st väljaspool käibemaksugruppi). Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu alusel moodustatud käibemaksugrupi mõte on ainult lihtsustada käibemaksu arvestamist. Praktikast peaks maksuhaldur saama üheainsa

käibemaksudeklaratsiooni, mille puhul on tegemist kõigi gruppi kuuluvate maksukohustuslaste deklaratsioonide koondiga.

1) Seadusandlik kujunemislugu

65. Teise direktiivini viinud komisjoni ettepaneku(22) A lisa punktis 2, mis viitas ettepanekus sõnastatud artiklile 2(23), määras ELi seadusandja kindlaks, et direktiivi alusel ei tohi maksugruppide korda võrdsustada iseseisvuse puudumisega.

66. Selles punktis on märgitud: „Väljend „enda arvel“ on lisatud eelkõige selleks, et vältida töölepingu alusel oma tööandjaga seotud palgatöötajate, kaasa arvatud oma kodust töötavate isikute maksustamist. See sõnastus jätab liikmesriikidele ka võimaluse käsitada isikuid, kes on juriidiliselt iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega seotud, mitte iseseisvate maksumaksjatena, vaid ühe maksumaksjana. Seda võimalust kaaluvad liikmesriigid peaksid siiski algitama artikli 13 kohased konsultatsioonid.“

67. On tõsi, et kuuenda direktiivi vastuvõtmise ajal oli eesmärk legitimeerida Euroopa Liidu õiguses liikmesriikide õigusnorme, nagu näiteks Saksa maksukohustuslaste ühendamise kord, et vältida vajadust määratleda Saksa õiguses käibemaksugrupi mõiste.

68. Eespool viidatud komisjoni ettepanekus teise direktiivi kohta oli jaotises „Artikli 2 kohta“ selgitatud:

„Praegu teatavates liikmesriikides kehtivate õigusaktide kohaselt käsitatakse isikuid, kes on juriidiliselt iseseisvad, kuid majanduslike, rahaliste ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega olemuslikult seotud, ühe maksukohustuslasena, mille tõttu ei ole nende omavahelised tehingud maksustatavad. Seda arvestades kehtivad nn *Organschaft*’i moodustavate ettevõtjate suhtes samad maksustamistingimused kui ühestainsast juriidilisest isikust koosnevatele ettevõtjatele.

Tuleb märkida, et kui käibemaksusüsteemi kohaldatakse õigesti, ei anna eespool viidatud maksustamiskord konkurentsieelist võrreldes maksusüsteemiga, kus *Organschaft*’i liikmeid koheldakse eraldi maksukohustuslastena.

Neil asjaoludel paistab, et ei ole suur probleem, kui ühed liikmesriigid käsitavad *Organschaft*’i ka edaspidi ühe maksukohustuslasena, teised aga mitte. Esimesed peaksid aga korraldama eelkonsultatsiooni, et selgitada välja, kas soovitatav kord võib tekitada häireid liikmesriikidevahelises konkurentsisis [KOM(65) 144 (lõplik), lk 7 ja 8].“

69. Teine direktiiv asendati kuuendaga ja need argumendid jäid kehtima (nagu need kehtivad endiselt ka omakorda kuuenda direktiivi asendanud direktiivi 2006/112 puhul).

70. Kuuenda direktiivi artikli 4 seadusandlikust kujunemisloost nähtub selgesti, et maksugruppide liikmed ei lakka selle mõiste olemasolu tõttu iseseisva majandustegevusega tegelemast ja et direktiivi artikli 4 lõige 1 ei välista olukorda, kus ettevõtja jääb käibemaksukohustuslaseks isegi siis, kui ta kuulub mõne teise ettevõtja ettevõttesse.

2) Praktiline näide käibemaksugrupi kohta

71. Selles suhtes on õpetlik ainult kahest liikmest koosneva käibemaksugrupi lihtne näide, mille on toonud komisjon. Ettevõtte A omab ettevõtet B; B ostab kolmandast isikust maksukohustuslaselt kaupa 100 euro eest, millest võib maha arvata käibemaksu 20 eurot (maksumääraga 20%). B müüb selle kauba ostuhinnaga A-le. Pärast seda müüb A kauba 200 euro eest füüsilistele isikutele, kes ei ole maksukohustuslased, ja lisab arvele käibemaksu 40 eurot. Käibemaksugrupi

moodustavate ettevõtete poolt tasumisele kuuluv käibemaks määratakse järgmiselt, kui kogu grupi eest tehakse üks makse.

72. i) B arvas kolmandatelt isikutelt ostetud kauba eest maha 20 eurot (miinus 20 eurot); ii) B müüb kauba ostuhinnaga A-le ja saab tagasi 20 eurot (pluss 20 eurot); iii) A kannab B-lt ostetud kauba oma raamatupidamisse ja arvab maha 20 eurot (miinus 20 eurot); A kannab oma raamatupidamisse kolmandatele isikutele edasi müüdud kauba hinnale lisatud käibemaksu ($200 \times 20\% = 40$; seega pluss 40 eurot). Järelikult kuulub kogu grupil tasumisele 20 eurot käibemaksu.

73. A täidab grupi maksukohustuse ja maksab käibemaksusumma ära. Punktides ii ja iii osutatud maksukohustuslaste vahelised tehingud on täielikult neutraliseeritud. Kui B müüb kaupa A-le, saab ta kaubale lisada sama palju käibemaksu, kui A saab maha arvata. Seepärast ei võeta neid tehinguid arvesse kogu käibemaksugrupi poolt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamisel. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 1 tegeleb A majandustegevusega iseseisvalt. Maksukohustuslasena sai ta 40 eurot käibemaksu. Ta müüs kauba lõpptarbijatele ja sai oma ostu pealt maha arvata 20 eurot sisendkäibemaksu. Selle tehingu eest peab ta maksma 20 eurot käibemaksu. B ei pea edasimüügi pealt käibemaksu maksma, sest ta müüs kauba edasi ostuhinnaga.

74. Käibemaksugrupi käibemaksuvõla eest vastutavad solidaarselt kõik grupi liikmed, isegi kui praktikas maksab (ühiselt) tasumisele kuuluva käibemaksu ainult grupi esindajaliige. Kuues direktiiv ei reguleeri käibemaksugrupi liikmete vastutuse jagamist grupi poolt tasumisele kuuluva käibemaksu suhtes või selle vastutuse tingimusi.

75. Kuuenda direktiiviga loodud käibemaksusüsteemis vastutab iga maksukohustuslane oma käibemaksukohustuste eest ise. Arvestades, et tulenevalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 4 sisalduvatest eeskirjadest ei lakka käibemaksugrupi liikmed üksikult olemast maksukohustuslased, on käibemaksukohustuste jagamine käibemaksugrupi liikmete vahel küsimus, mis tuleb lahendada riigisisises lepingu- ja võlaõiguses.

76. Vastupidiselt kuuenda direktiiviga loodud käibemaksugruppide korrale nähakse UStG § 2 lõike 2 punktiga 2 loodud korras ette, et käibemaksugrupi liikmeid ei käsitata enam maksukohustuslastena – isegi kui nad müüvad ka edaspidi kaupu ja osutavad tasu eest teenuseid ning teevad seda iseseisvalt ja kui igaüks neist tegutseb maksukohustuslasena kuuenda direktiivi artikli 2 tähenduses.

77. Selles suhtes jagan komisjoni arvamust, et selles riiklikus süsteemis ei peetaks ettevõtet B eespool kirjeldatud näites käibemaksu arvestamisel (üldse) maksukohustuslaseks. Teda käsitataks kõigest ettevõtja A tütarettevõtjana. B aga ostab kaupa maksukohustuslasena, kes tegutseb sellena kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses. Sellise käibemaksugrupi ainus maksukohustuslane oleks A. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu kohaselt ei ole aga võimalik, et B-d kui käibemaksugrupi liiget ei käsitata enam maksukohustuslasena, kuivõrd ta tegeleb ka edaspidi iseseisva majandustegevusega direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses.

78. Seega on tähtis meele pidada, et käibemaksugrupi liikmed ei kaota maksukohustuslase seisundit seni, kuni nad ei lakka tegelemast iseseisva majandustegevusega. Nagu eespool märkisin, ei ole kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt välistatud, et üks ettevõtja jääb maksukohustuslaseks ka olukorras, kus ta on mõne teise ettevõtja kontrolli all võib kuulub täielikult või osaliselt sellele.

79. Kui käibemaksugrupi mitu juriidiliselt iseseisvat liiget moodustavad koos ühe maksukohustuslase, peab grupil olema esindaja, kes täidab maksuhalduri ees grupi käibemaksukohustusi. Seda ülesannet võib (Saksa õiguse kohaselt) täita ühendav ettevõtja. Leian

aga (sarnaselt komisjoniga), et nõue, et käibemaksugrupis peab ühendaval ettevõtjal peab olema ühendatavas ettevõtjas enamusosalus ja häälteenamus, on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga.

80. Nagu eespool mainitud, võib ühendav ettevõtja täita käibemaksugruppi kuuluvate maksukohustuslaste maksukohustusi. Kuuendast direktiivist ei tulene aga tingimust, et suhetes maksuhalduriga saab käibemaksugruppi esindada ainult seda ühendav liige. Näiteks eespool punktides 71–73 toodud lihtsas näites on võimalik, et ettevõtjal B on suurem likviidsus. Seepärast on grupi ülejäänud liikmed, kel on võib-olla vähem likviidsust, huvitatud sellest, et B maksab ära kogu grupi käibemaksu. Grupi liikmed võivad isegi sõlmida lepingulise kokkuleppe, mis määrab kindlaks esindaja tasustamise maksuhalduriga suhtlemise eest.

3) *Euroopa Liidu õigusest tulenevad nõuded küsimuses, kes on käibemaksugrupi maksukohustustlane*

81. Komisjon nimetab käibemaksugruppe oma teatises(24) „väljamõeldud konstruktsioonideks“.

82. Nagu selgub, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus seega õigesti ebaoluliseks asjaolu, et Saksa seadusandja ei ole veel riigisisises õiguses määratlenud käibemaksugruppi ühinguvormina.

83. Ka komisjoni märkus eespool osutatud teatises, et „käibemaksugruppi [võib] kirjeldada käibemaksu maksmise eesmärgil loodud väljamõeldud konstruktsioonina, mille puhul majanduslik sisu on õiguslikust vormist olulisem. Käibemaksugrupp on teatud liiki maksukohustustlane, kes eksisteerib üksnes käibemaksu maksmise eesmärgil. See põhineb äriühingutevahelistel tegelikel rahalistel, majanduslikel ja organisatsioonilistel sidemetel. Iga grupiliige säilitab oma õigusliku vormi, kuid üksnes käibemaksu maksmise eesmärgil on käibemaksugrupi moodustamine olulisem nt tsiviil- või äriühinguõiguse kohastest õiguslikest vormidest [...]“, annab õigesti tunnistust Euroopa Liidu käibemaksuõiguse esimesest liikmesriikide tsiviil- või lepinguõiguse suhtes (mida arvab ka eelotsusetaotluse esitanud kohus: vt eelotsusetaotluse punkt 58).

84. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on ise märkinud, nähtub esiteks Euroopa Kohtu praktikast, et kui liikmesriik kasutab talle kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõiguga antud kaalutusõigust, peab tema rakendusõigus võimaldama käsitada iga käibemaksugruppi kuuluvat maksukohustuslast kogu gruppi esindava maksukohustustlasena ja registreerida käibemaksukohustustlasena kogu gruppi.(25) Kuigi sellest praktikast ei johtu, et see maksukohustustlane peab olema üks konkreetne isik, on Euroopa Kohus oma hilisemas praktikas siiski märkinud, et käibemaksugrupi olemasolu korral vastutab käibemaksu eest see grupp ise.(26)

85. Seega vastutab Euroopa Liidu õiguses käibemaksu tasumise eest käibemaksugrupp ise ja mitte seda ühendav ettevõtja ehk grupi konkreetne liige, nagu on ette nähtud Saksa õiguses. Nii ongi paljud Saksa õigusteadlased märkinud, et sel põhjusel on UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimene lause kuuenda direktiiviga vastuolus.(27)

86. Lisaks leian, et UStG kõnealune säte läheb omavahel seotud ettevõtjate maksustamise lihtsustamisest oluliselt kaugemale, nähes ette, et maksukohustustlaseks on käibemaksugruppi ühendav ettevõtja. UStG sellises sõnastuses ei ole esiteks arvestatud asjaoluga, et omavahel seotud ettevõtjad on iseseisvad juriidilised isikud, ja teiseks asjaoluga, et nad võivad olla ametiasutused (mida tõstan esile ettepanekus, mille esitan paralleelselt käesoleva kohtuasjaga kohtuasjas C?269/20). Lisaks piirab UStG kõnealune säte (käibe)maksugrupi vabadust ise endale esindajat määrata.

4) *Neutraalse maksustamise põhimõtte võimalik rikkumine*

87. Võib öelda, et UStG § 2 lõike 2 punkt 2 on vastuolus ka neutraalse maksustamise põhimõttega, millest tuleneb, et „ettevõtjatel peab olema võimalus valida oma tegevuse korraldamise mudel, mis kitsalt majanduse vaatenurgast neile kõige rohkem sobib, ilma et neil tekiks oht, et nende tehingud jäävad kuuenda[s] direktiivi[s...] sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalast välja“. (28)

88. Euroopa Kohus on ise märkinud, et „tootja või teenuse osutaja samasus ning nende juriidiline laad [on] põhimõtteliselt asjassepuutumatud“, (29) kui kuuendast direktiivist või kohtupraktikast ei tulene teisiti.

89. Sellega seoses nõustun kohtujurist Mengozziga: „Mul on sarnaselt eelotsusetaotluse esitanud kohtule ja komisjonile raske mõista, mille poolest on vahetegemine õigusliku vormi järgi või see, kas ettevõtjad on juriidilised isikud või mitte, maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise vastu võitlemisel oluline [...] niisugune vahetegemine [on] minu arvates vastuolus ka neutraalse maksustamise põhimõttega [...] Jätta osad ettevõtjad nendest eelistest ilma õigusliku vormi tõttu, mille abil mõni nendest ettevõtjatest oma tegevusalaga tegeleb, viib aga selleni, et samalaadseid ettevõtjaid, kes seega üksteisega konkureerivad, koheldakse erinevalt, kusjuures unustatakse, et käibemaksukohustuslast iseloomustav tunnus ongi just majandustegevus, mitte õiguslik vorm [...] Käibemaksugrupi mehhanism peab edendama neutraalset maksustamist, peegeldades majanduslikku reaalsust. See ei tohi [...] viia selleni, et luuakse kunstlik vahetegemine õigusliku vormi põhjal, mille abil ettevõtjad oma tegevusalal tegutsevad“. (30) Seepärast leian sarnaselt eespool tsiteeritud tingimustega ettevõtjate õigusliku vormi ja selle kohta, kas nad on juriidilised isikud, et tingimused, nagu käesolevas asjas näiteks UStGga kehtestatud (mille kohaselt saab käibemaksugrupi esindaja ja maksukohustuslane olla ainult seda gruppi ühendav ettevõtja, kellel selles grupis on ühendatavas ettevõtjas enamusosalus ja häälteenamus, ja mitte ükski teine grupi liige), lähevad arvatavasti kaugemale sellest, mis on vajalik kuuenda direktiiviga püstitatud eesmärkide saavutamiseks.

d) Kolmas etapp: Kas Saksamaa valitsus saab oma korra põhjendamiseks tugineda käibemaksugruppe reguleerivatest Euroopa Liidu õigusnormidest tulenevale erandile?

90. Euroopa Liidu õiguse üldreeglina peab maksukohustuslane olema kuuendas direktiivis määratletud isik ja seepärast analüüsin küsimust, kas Saksa õigusnormid, mille kohaselt saab maksu tasumise eest vastutav isik olla ainult ühendav ettevõtte, täidavad maksude kuritarvituste ennetamise eesmärgi.

91. Euroopa Kohus on märkinud kohtuotsuses Larentia + Minerva (punkt 40), et „komisjoni esitatud kuuenda direktiivi ettepanekust (KOM(73) 950 (lõplik)[(31)]) [tuleneb], et liidu seadusandja soov selle direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu 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“.

92. Lisaks märkis Euroopa Kohus nimetatud kohtuotsuses, et „kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis annavad võimaluse moodustada selles sättes nimetatud käibemaksugrupi üksnes neile üksustele, mis on juriidilised isikud ja seotud sellist gruppi ühendava ettevõtjaga alluvussuhte kaudu, välja arvatud juhul, kui need kaks nõuet kujutavad endast vajalikku ja sobivat meetet, et ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega“ (kohtuotsuse Larentia + Minerva punkt 46)(32).

93. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu eesmärk on ennetada kuritarvitusi ning

võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega ning lihtsustada haldustoiminguid, vabastades grupisisesed tehingud käibemaksust.

94. Seega on nende sätete eesmärk määratleda üks maksukohustuslane, kes esitab kogu käibemaksugrupi maksudeklaratsiooni ja maksab ära selle käibemaksu, kaotamata seejuures grupi teiste liikmete maksukohustusi. See säte ei ütle aga midagi sellise konsortsiumi liikmete solidaarvastutuse kohta. Selles suhtes nähtub aga kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punktist a, et liikmesriigid võivad ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale kõnealuse maksukohustuslase. Sellest järeldeb, et käibemaksugruppi esindav liige võib olla solidaarselt vastutav ka käibemaksu tasumise eest.

95. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on märkinud, on liikmesriikidel kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti a alusel õigus määrata käibemaksu tasumise eest solidaarselt vastutavaks ainult täiendavaid isikuid. Neil ei ole selle sätte alusel õigust määrata käibemaksu tasumise eest vastutavaks ühtki teist isikut peale käibemaksugrupi enda. Ka kohtupraktikast tuleneb, et liikmesriikidel ei ole õigust kehtestada direktiivi 2006/112 artikli 11 (ja seetõttu ka kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4) rakendamiseks täiendavaid tingimusi.(33)

96. Järgmiseks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas Euroopa Kohtu põhjendusi kohtuotsuses Larentia + Minerva tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigid võivad kuritarvituste ennetamiseks või maksudest kõrvalehoidumisega ja maksustamise vältimisega võitlemiseks käsitada käibemaksugruppi esindava liikmena ainult gruppi ühendavat ettevõtjat. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et häälteenamusega seotud tingimuse mõte oli hõlbustada käibemaksugrupi liikmete omavahelist koostööd tagamaks, et nad täidavad oma maksukohustused.

97. Leian (nagu ka komisjon), et tingimus, et gruppi ühendaval ettevõtjal peab grupis olema häälteenamus, ei taotle kuritarvituste ennetamise või maksudest kõrvalehoidumisega ja maksustamise vältimisega võitlemise eesmärki.

98. Nagu Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Schleswig-Holsteini maksukohus, Saksamaa) on käesolevas asjas otsustanud, ei ole põhikohtuasjas esiteks esitatud ühtki argumenti väite toetuseks, et asjaomane säte on põhjendatud Euroopa Liidu õigusega, täpsemalt eesmärgiga ennetada kuritarvitusi ning võidelda maksudest kõrvalehoidumisega ja maksustamise vältimisega, ning ka kohtu käsutuses olnud dokumentides ei olnud midagi, mis oleks viidanud sellele, et kõnealuse käibemaksugrupi moodustavad ettevõtjad sedasi käituvad.

99. Teiseks nõustun eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvamusega, kes „ei saa aru, kuidas saab asjaolu, et maksukohustuslasena käsitatakse käibemaksugrupi [enda] asemel selle üht [konkreetset] liiget, ennetada kuritarvitusi või võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega, arvestades et [...] kõik grupi liikmed vastutaksid selle maksu tasumise eest [igal juhul] solidaarselt. Seepärast on kaheldav, kas selline põhjendus annab alust erandi tegemiseks“ (eelotsusetaotluse punkt 56). Lisaks juhib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma taotluses tähelepanu, et „riigisisese õiguse kohaselt ei ole käibemaksugrupi eesmärk mitte haldamise lihtsustamine, vaid asjatu halduskoormuse vältimine suhetes ettevõtjatega“.

100. Lõpetuseks lisan, et Euroopa Kohus on argumendid, nagu neid tõstatab Saksamaa valitsus, juba tagasi lükanud kohtuotsuses M-GmbH, kus ta märkis, et maksudest kõrvalehoidumise vältimise eesmärgiga ei saa põhjendada liiga piiravaid eeskirju Saksamaa käibemaksugruppide kohta.

101. Selles kohtuotsuses on Euroopa Kohus märkinud, et „selle järeldamiseks, et tegemist on kuritarvitava praktikaga, peab mitmest objektiivsest tegurist nähtuma, et asjaomaste tehingute

peamine eesmärk on saavutada maksueelis [...] ja seega ei saa maksupettuste või maksustamise vältimise risk [direktiivi 2006/112] artikli 11 [(mis vastab kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 4)] kohaselt olla lihtsalt teoreetiline“.(34)

102. Euroopa Kohtu praktikast johtub, et selle tõestamiseks, et UStGga Saksamaa käibemaksugruppidele kehtestatud piiravad tingimused teenivad ka tegelikult maksudest kõrvalehoidumisega ja maksustamise vältimisega võitlemise eesmärki, on vaja esitada konkreetsed põhjendused. Leian sarnaselt kohtuotsuses M-GmbH esitatule, et Saksamaa valitsuse argumendid selle kohta ei ole käesolevas asjas veenvad.

IV. Ettepanek

103. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa kõrgeim maksukohus) esitatud esimesele ja neljandale eelotsuse küsimusele järgmiselt:

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 käibemaksugrupi omavahel tihedalt seotud liikmeid võib maksukohustuste täitmisel käsitada ühe maksukohustuslasena.

Ühtlasi tuleb seda sätet tõlgendada nii, et liikmesriikidel ei ole õigust kehtestada õigusnormi, mis määrab ainult gruppi ühendava ettevõtja – kellel on maksukohustuslaste grupis ühendatavas ettevõtjas enamusosalus ja häälteenus – käibemaksugrupi esindajaks ja selle grupi maksukohustuslaseks, jättes kõrvale teised grupi liikmed.

1 Algkeel: inglise.

2 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), mida on muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ (EÜT 2000, L 269, lk 44; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv“).

3 Müller-Lee, J., Imhof, P., „VAT group requirements: a German fairy tale“ – *International Tax Review*, 2014, lk 48. Käibemaksugruppide kohta üldiselt vt Pfeiffer, S., „VAT Grouping from a European Perspective“ – *IBFD Doctoral Series*, vol. 34, 2015.

4 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

5 Need küsimused on kolme esimese eelotsuse küsimuse teema.

6 See teema on tekkinud seoses neljanda eelotsuse küsimusega.

7 Vt mh Geraats, M., „Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C?868/19“ – *Steueranwaltsmagazin*, nr 3/2021, lk 87.

8 Vt Geraats, M., *op. cit.* lk 87. See kajastub mõningal määral ka eelotsusetaotlustes, mis olid kohtuotsuse Larentia + Minerva ja ka 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsuse M-GmbH (C?868/19, EU:C:2021:285; edaspidi „kohtuotsus M-GmbH“) aluseks.

9 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu viide: Birkenfeld, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, lk 120 ja 126. Võin omalt poolt lisada järgmised: Stadie – Rau/Dürrwächter (eds.), *Umsatzsteuergesetz*, § 2

, juuli 2011, punktid 915 ja 993; Reiss – Reiss/Kraeusel/Langer, *UStG*, § 2 *UStG*, punktid 98.6 ja 98.17; Klenk – Sölch/Ringleb, *UStG*, § 2 *UStG*, punkt 89, Korn – Bunjes, *UStG*, § 2 *UStG*, 2013, punkt 110, Scharpenberg – Hartmann/Metzenmacher, *UStG*, § 2 *UStG*, punkt 325, Radeisen – Schwarz/Widmann/Radeisen, *UStG*, § 2 *UStG*, 2011, punkt 179, Meyer – Offerhaus/Söhn/Lange, *UStG*, § 2 *UStG*, 2011, punkt 64, Korf, *MwStR*, 2016, lk 257, ka Lange, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2016, lk 297, 299 ja 302. Vt ka Rust, M., *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft*, Sächsischer Steuerkreis, 18. mai 2021.

10 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark (C?174/08, EU:C:2009:669, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 Vt Gryziak, B., „VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis“ – *International VAT Monitor*, vol. 32, 2021, lk 205. Vt komisjoni teatis nõukogule ja Euroopa Parlamendile ühist käibemaksusüsteemi käsitleva nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikliga 11 [endine kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 4] ette nähtud võimaluse kohta kehtestada käibemaksugrupp (KOM(2009) 0325 (lõplik), lk 1).

12 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl jt (C?340/15, EU:C:2016:764, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika; kohtujuristi kursiiv).

13 Vt selle kohta 27. jaanuari 2000. aasta kohtuotsus Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46, punkt 18) ja 18. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, punkt 23).

14 Kohtujuristi kursiiv.

15 Kohtujuristi kursiiv.

16 Kohtujuristi kursiiv.

17 Vt kohtuotsus Larentia + Minerva, punktid 45 ja 46.

18 Vt selle kohta 4. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 34) ja 5. juuli 2012. aasta kohtuotsus DTZ Zadelhoff (C?259/11, EU:C:2012:423, punkt 34).

19 Sterzinger, C., „Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis“ – *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, lk 139.

20 Vt analoogia alusel 26. juuni 2001. aasta kohtuotsus BECTU (C?173/99, EU:C:2001:356, punkt 52 jj).

21 Korf, R., „Organschaft – *quo vadis?*“ – *Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht*, 2008, lk 179.

22 Komisjoni ettepanek nõukogule: teine direktiiv käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (KOM(1965) 144 (lõplik)).

23 Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teine direktiiv 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (EÜT 71, 14.4.1967, lk 1303–1312).

24 Vt komisjoni teatise KOM(2009) 325 (lõplik) punkti 3.2 teine lõik.

- 25 22. mai 2008. aasta kohtuotsus Ampliscentifica ja Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, punkt 20).
- 26 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, punktid 29, 35, 37 ning resolutiivosa).
- 27 Vt käesoleva ettepaneku 8. ja 9. joonealune märkus.
- 28 3. aprilli 2008. aasta kohtuotsus J.C.M. Beheer (C?124/07, EU:C:2008:196, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka nt 7. septembri 1999. aasta kohtuotsus Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, punkt 20) ja 23. oktoobri 2003. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C?109/02, EU:C:2003:586, punkt 23).
- 29 Vt selle kohta 10. novembri 2011. aasta kohtuotsus The Rank Group (C?259/10 ja C?260/10, EU:C:2011:719, punkt 46). Vt ka 17. veebruari 2005. aasta kohtuotsus Linneweber ja Akritidis (C?453/02 ja C?462/02, EU:C:2005:92, punkt 25).
- 30 Vt kohtujurist Mengozzi 26. märtsi 2015. aasta ettepanek kohtuasjas Larentia + Minerva (C?108/14 ja C?109/14, EU:C:2015:212, punktid 80–83).
- 31 Komisjoni ettepanek võtta vastu nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine [käibemaksu]süsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1973, C 80, lk 1).
- 32 Vt ka kohtuotsuse M-GmbH punkt 47.
- 33 Vt selle kohta kohtuotsuse M-GmbH punkt 53.
- 34 Vt kohtuotsuse M-GmbH punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika.