

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

LAILA MEDINA

esitatud 27. jaanuaril 2022(1)

Kohtuasi C-269/20

Finanzamt T

versus

S

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

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Käibemaksugrupid – Käibemaksugrupi liikme määramine maksukohustuslaseks – Teenuste osutamine käibemaksugrupi sees – Teenused, mida osutab käibemaksugrupi liige, kes on riigisisene avalik-õiguslik sihtasutus – Teenuste tasuta osutamine – Tegutsemine lisaks majandustegevusele ka ametivõimuna

1. Käesolev Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) eelotsusetaotlus puudutab nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(2) artikli 4 lõike 4 ja artikli 6 lõike 2 punkti b esimese lause tõlgendamist ning on esitatud liikmesriigi avalik-õigusliku sihtasutuse S ja Finanzamt T (maksuamet, T, Saksamaa; edaspidi „maksuamet“) vahelises kohtumenetluses. Vaidlus on seotud: esiteks sellega, et S (kui ühendav äriühing) määrati käibemaksuga maksustamisel koos talle puhastusteenust pakkuva äriühinguga ainukeseks maksukohustuslaseks; ja teiseks küsimusega, kas teenuste tasuta osutamist eesmärgil, mis kuulub S sellise tegevuse valdkonda, mida ta teostab ametivõimuna (ja milleks ta on kohustatud avaliku võimu kandjana), võib kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b esimese lause alusel maksustada käibemaksuga.

2. Käesolevat ettepanekut tuleks lugeda koos minu 13. jaanuari 2022. aasta paralleelse ettepanekuga kohtuasjas C-141/20: Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie eelkõige seetõttu, et käesolevas asjas Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) V kolleegiumi esitatud esimene eelotsuse küsimus vastab kohtuasjas C-141/20 XI kolleegiumi esitatud esimesele eelotsuse küsimusele.

I. Õiguslik raamistik

3. Kuues direktiiv asendati alates 1. jaanuarist 2007 nõukogu direktiiviga 2006/112/EÜ(3).
Ratione temporis

on kuues direktiiv põhikohtuasjas jätkuvalt kohaldatav.

4. Kuuenda direktiivi artiklis 2 nähti ette, et „käibemaksuga maksustatakse: 1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

5. Selle direktiivi artiklis 4 oli 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 suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel.

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

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

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

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

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

6. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b esimeses lauses oli ette nähtud, et tasu eest teenuste osutamisenä käsitatakse järgmist:

„maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil“.

II. Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused

7. Põhikohtuasja kaebaja S on avalik-õiguslik sihtasutus ja sellise ülikooli sponsor, kus on olemas ka arstiteaduskond. Ta on maksukohustuslane ja osutab tasu eest teenuseid (patsientide ravimine). Avalik-õigusliku juriidilise isikuna tegutseb ta ka ametivõimuna (üliõpilaste õpetamine), millega seoses ei ole ta maksukohustuslane.

8. S on nii ülikooli arstiteaduskonna kui ka äriühingu U?GmbH ühise maksualase üksuse ühendav ettevõtja (*Organträgerin*). S on käibemaksukohustuslane seoses majandustegevusega, mida ta teostab tasu eest, aga on käibemaksust vabastatud seoses tegevusega, mida ta teostab avaliku võimu kandjana.

9. Maksuameti esitatud vaidlustamata tõendite kohaselt on S äriühingu U?GmbH suhtes ühendav ettevõtja. U?GmbH pakkus S?le puhastus-, hügieeni- ja pesumaja- ning patsiendiveoteenust. U?GmbH puhastusteenuseid osutati S ruumides, seega hoonekompleksis, kus asus ülikooli arstiteaduskond ja mis hõlmas lisaks palatitele ka koridore ja operatsioonisaale, auditooriume ja laboreid. Kui haigla ruumid on mõeldud patsientide ravimiseks ja see kuulub S majandustegevuse raamidesse, siis auditooriumeid, laboreid jmt kasutatakse üliõpilaste õpetamiseks ja seega kuuluvad need selliste tegevuste raamidesse, mida teostab S kui avaliku võimu kandja.

10. Avaliku võimu kandja tegevusega seotud ala moodustab puhastamisele kuulunud ala kogupindalast 7,6%. Asjassepõlvuval aastal (2005) sai U?GmbH kõigi S?le osutatud puhastusteenuste eest tasu kokku 76 085,48 eurot. Ülikooli meditsiinilise tegevusega seotud käibedeklaratsioonis käsitles S kõiki talle U?GmbH poolt osutatavaid teenuseid mittemaksustatavate siseteenustena, mida on osutatud maksustamise seisukohalt ühise üksuse (käibemaksugrupi) kontekstis.

11. Maksuamet asus (maksukontrollile järgnenud) 2005. aasta maksu ümberarvutamise teates seisukohale, et S tegevus on käsitatav ühe ettevõtja tegevusena, mille puhul tuleks esitada ühine käibedeklaratsioon ja seetõttu tuli väljastada vaid üks maksuotsus. Sellega seoses asus maksuamet seisukohale, et puhastusteenust, mida U?GmbH osutas S?le seoses tema tegevusega avaliku võimu kandjana, osutati maksustamise seisukohalt ühe üksuse (käibemaksugrupi) raames. Puhastusteenus toetas tegevust, mis oli „muu kui [tema] majandustegevus“ ja seega oli S puhul tegemist teenuste tasuta osutamisega käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UstG“) § 3 lõike 9a punkti 2 tähenduses (millega võeti üle kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b esimene lause). Kuivõrd kõnealusel aastal U?GmbH poolt S?le osutatud puhastusteenuse kogumaksumus oli 76 065,48 eurot, asus maksuamet seisukohale, et arvestades, et ala, millel S tegutses ametivõimuna, moodustas 7,6% puhastatava ala kogupinnast, siis oli avaliku võimu kandja tegevusega seotud ala puhastamisega seotud osa 5782,50 eurot. Pärast seda, kui maksuamet arvas maha kasumi juurdehindluse suurus 525,66 eurot, määras ta tasuta osutatud teenuse maksustatavaks väärtuseks 5257 eurot ja suurendas seega käibemaksu 841,12 euro võrra.

12. Maksuotsuse peale esitatud vaide jättis maksuamet rahuldamata. Niedersächsisches Finanzgericht (Alam-Saksi liidumaa maksukohus, Saksamaa) esimeses astmes toimunud menetluses aga rahuldas kohtus S kaebuse. Selle kohtu hinnangul puudus kahtlus, et S kui ühendav ettevõtja ja U?GmbH kui ühendatav ettevõtja moodustasid käibemaksuga maksustamisel ühe üksuse (käibemaksugrupi). See käibemaksugrupp hõlmas ka neid tegevusi, mida S teostas avaliku võimu kandjana. UStG § 3 lõike 9a punktis 2 sätestatud teenuste tasuta osutamise tingimused ei ole aga täidetud.

13. Eelotsusetaotlus on esitatud kassatsioonkaebuse (*Revision*) raames, mille maksuamet esitas Bundesfinanzhofis (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) toimunud põhikohtuasjas.

14. Selle kaebuse kontekstis otsustas Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) V kolleegium menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõike 4 teise lõiguga liikmesriigile antud õigust käsitada tema territooriumil asuvaid õiguslikult iseseisvaid, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud isikuid ühe maksukohustuslasena tuleb teostada nii,

- a) et maksukohustuslasena käsitatakse nendest isikutest ühte, kes on maksukohustuslane nende isikute kõikide tehingute osas, või nii,
- b) et maksukohustuslasena käsitamise tulemusel tekib tingimata – põhjustades märkimisväärse saamata jäänud maksutulu – üksteisega tihedalt seotud isikutest eraldiseisev käibemaksugrupp, mille puhul on tegemist just käibemaksu kohaldamiseks loodava fiktiivse üksusega?

2. Kui õige on esimesele küsimusele punktis a pakutud vastus: Kas Euroopa Kohtu praktikast, mis käsitleb teenuste osutamist muul kui majandustegevuse eesmärgil [kuuenda direktiivi] artikli 6 lõike 2 tähenduses (Euroopa Liidu Kohtu 12. veebruari 2009. aasta otsus VNLTO, C?515/07, EU:C:2009:88), tuleneb, et maksukohustuslane,

- a) kes esiteks tegeleb majandustegevusega ja seejuures tarnib kaupa või osutab teenuseid tasu eest [kuuenda direktiivi] artikli 2 punkti 1 tähenduses ning
- b) kes teiseks tegeleb samal ajal tegevusega, milleks ta on kohustatud avaliku võimu kandjana (ametivõimuna) ja millega seoses ei käsitata teda maksukohustuslasena vastavalt [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõikele 5,

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

III. Analüüs

A. Poolte seisukohtade lühikokkuvõte

1. *Esimene küsimus*

15. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma esimese küsimusega sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis annavad võimaluse käsitada käibemaksukohustuslasena mitte käibemaksugruppi (*Organkreis*), vaid selle grupi konkreetset liiget, nimelt ühendavat ettevõtjat (*Organträger*).

16. Saksamaa valitsusesitab esimese küsimuse kohta samalaadseid väiteid nagu ta esitas paralleelses kohtuasjas C?141/20.(4) Ta väidab sisuliselt, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga liikmesriigile antud võimalust käsitada tema territooriumil asuvaid õiguslikult iseseisvaid, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud isikuid ühe maksukohustuslasena tuleb teostada nii, et ühe maksukohustuslasena käsitsemine puudutab (vaid) üht neist isikutest (st ühendavat äriühingut), kes on maksukohustuslane kõigi nende isikute tehtud tehingute jaoks.

17. Analüüsides esimest eelotsuse küsimust, esitab komisjonsamad seisukohad nagu paralleelses kohtuasjas C?141/20. Sisuliselt väidab ta, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga on vastuolus riigisisised õigusnormid, milles sätestatakse, et maksukohustuslaseks saab üksnes käibemaksugrupi ühendav ettevõtja, jättes kõrvale teised liikmed.

2. **Teine küsimus**

18. Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas juhul, kui üksus teostab esiteks majandustegevust, millega seoses ta on maksukohustuslane, ja teiseks tegevust, mille puhul ta teostab avalikku võimu, millega seoses on ta kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kohaselt käibemaksust vabastatud, võib selliste teenuste tasuta osutamist, mis kuuluvad tema majandustegevuse raamidesse ja on suunatud tema tegevusele avaliku võimu kandjana, kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 alusel maksustada.

19. Saksamaa valitsuse hinnangul tuleb sellele küsimusele vastata jaatavalt. Nimetatud valitsus leiab sisuliselt, et maksukohustuslase puhul, kes ühelt poolt teostab majandustegevust ja osutab tasu eest teenuseid kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses ja kes samal ajal tegutseb avaliku võimu kandjana, millisenä teda ei peeta selle direktiivi artikli 4 lõike 5 kohaselt maksukohustuslaseks, võib selle maksukohustuslase majandustegevuse valdkonnas teenuse tasuta osutamist kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b alusel maksustada.

20. Eelkõige väidab Saksamaa valitsus, et erinevalt lähenemisest, mida järgitakse kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a all, peaks „mittemajanduslikke“ vajadusi pidama hõlmatuks terminiga „muul kui majandustegevuse eesmärgil“ kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b esimese lause tähenduses ja seetõttu peavad need kuuluma nimetatud sätte kohaldamisalasse.

21. Sellega seoses leiab see valitsus, et tema lähenemine ei ole vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga mõiste „muud kui majandustegevuse eesmärgid“ tõlgendamisel kohtuasjades, mis puudutavad kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a esimest lauset tõlgendatuna koosmõjus artikli 17 lõikega 2.(5)

22. Saksamaa valitsus väidab teise võimalusena, et kui tasuta osutatud teenuste maksustamine ei ole kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b kohaselt lubatud, siis on see maksustamine igal juhul põhjendatud seoses teenustega, mis on osutatud sellise üksuse nagu S mittemajandusliku tegevuse raamides, tuginedes selle direktiivi artikli 6 lõike 2 teisele lausele, mille kohaselt võivad liikmesriigid selle direktiivi sätetest kõrvale kalduda.

23. Komisjoni hinnangul puudub vajadus vastata teisele küsimusele, selleks et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule kasulik vastus tema menetluses oleva kohtuasja lahendamiseks.

B. **Hinnang**

24. Käesolevas kohtuasjas peab Euroopa Kohus lahendama kaks põhiküsimust: i) küsimus selle kohta, kes tuleks kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu kohaselt määrata käibemaksugrupi maksukohustuslaseks (esimene eelotsuse küsimus) ja ii) kuidas käibemaksuga maksustamisel käsitada sellise juriidilise isiku osutatud teenuseid, kes tegutseb nii avalikus kui erasektoris, kui maksustamise mõttes moodustab see isik koos teise isikuga ühe üksuse (käibemaksugrupi). Eelkõige on küsimus selles, kas puhastusteenuse puhul, mida käibemaksugrupi liige osutas avalik-õiguslikule isikule, kelle tegevus ei kuulu maksustamisele – üksusele, mis omakorda on selle käibemaksugrupi liige ja ühendav ettevõtja –, on tegemist: a) mittemaksustatava siseteenuse osutamisega selle käibemaksugrupi kontekstis või b) teenusega, mida on osutatud „tasuta“ (mitterahaline hüve) mis kuulub käibemaksuga maksustamisele (teine eelotsuse küsimus).

1. **Esimene probleem (esimene eelotsuse küsimus)**

25. Esimene eelotsuse küsimus puudutab ühe maksukohustuslase määramist käibemaksugrupi kontekstis kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 alusel. See küsimus vastab sisuliselt paralleelses kohtuasjas C-141/20 esitatud esimesele eelotsuse küsimusele.
26. Oma paralleelses ettepanekus viidatud kohtuasjas selgitasin sisuliselt, et i) käibemaksugrupi liikmed ei lakka olemast „maksukohustuslased“, kuni käibemaksugrupi liikmed ei lõpeta tegelemast iseseisva majandustegevusega; ii) kui liikmesriigid kasutavad neile kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 4 antud võimalust ja kehtestavad käibemaksugruppide kohta teatavaid tingimusi ja nõudeid, ei tohi nad põhimõtteliselt muuta käibemaksugrupi mõiste sisu ega selle sätte eesmärki. Lisaks sellele ei või kuuenda direktiivi ülevõtmisel ning käibemaksugruppidele ja isikutele direktiivi artikli 4 lõikest 4 tuleneda võivate õiguste jõustamise korraldamine 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-141/20 kõne all olevate isikutega); iii) 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.
27. Kokkuvõttes tegin nimetatud ettepanekus järelduse, mille kohaselt tuleb kuuenda direktiivi asjassepuutuvat sätet tõlgendada nii, et: i) käibemaksugrupi omavahel tihedalt seotud liikmeid *võib* maksukohustuste täitmisel käsitada ühe maksukohustuslasena; aga samal ajal nii, et ii) liikmesriikidel *ei ole õigust* kehtestada sellist õigusnormi (nagu UStG § 2 lõike 2 punkt 2), mis määrab ainult gruppi ühendava ettevõtja – kellel on maksukohustuslaste grupis ühendatavas ettevõtjas enamusosalus ja häälteenamus – käibemaksugrupi esindajaks ja selle grupi maksukohustuslaseks, jättes kõrvale teised grupi liikmed.
28. Sama järeldus kehtib ka käesolevas asjas, kuivõrd asjassepuutuv Saksamaa õigusnorm on sama kui kohtuasjas C-141/20 (nimelt UStG § 2 lõike 2 punkt 2).
29. Nagu ma selles paralleelses ettepanekus selgitan, leian, et UStG kõnealune säte läheb omavahel seotud ettevõtjate maksustamise lihtsustamisest oluliselt kaugemale, nähes ette, et maksukohustuslaseks 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 avalik-õiguslikud asutused (nagu sihtasutus S põhikohtuasjas). Lisaks piirab UStG kõnealune säte (käibe)maksugrupi vabadust ise endale esindajat määrata.
30. Nagu komisjon on välja toonud, on kuuenda direktiivi artikli 4 lõikega 4 taotletava haldustoimingute lihtsustamise eesmärk määrata maksuametiga suhtlemise eesmärgil maksukohustuslane, kes peab esitama maksudeklaratsiooni ja tasuma käibemaksu. Sellega seoses asutab käibemaksugrupp nimetatud sätte tähenduses ühe maksukohustuslase, kes vastutab selle käibemaksugrupi käibedeklaratsiooni esitamise eest, kaotamata seejuures grupi teiste liikmete maksukohustusi.
31. Saksamaa avalik-õiguslik sihtasutus S ja äriühing U-GmbH olid üksteisega seotud, moodustades käibemaksuga maksustamisel ühe üksuse (käibemaksugrupi).
32. UStG § 2 lõike 2 punkt 2 näeb ette, et juriidiline isik (ühendatav ettevõtja), kes on rahanduslike, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete tõttu osa teisest isikust (ühendav ettevõtja), *ei teosta oma majandustegevust iseseisvalt*. Saksamaa õiguses peetakse seda ühendatavat ettevõtjat, kes eraldiseisvana on maksukohustuslane, nende sidemete tõttu lõpuks osaks ühendavast ettevõtjast (sarnaselt tütarettevõtjaga).

33. See mõjutab nii neid tegevusi, mis toimuvad ühendatava ettevõtja ja ühendava ettevõtja vahel, kui ka neid tegevusi, mida nimetatud ettevõtjad teostavad kolmandate isikute suhtes; nende tehingute eest tasumisele kuuluva käibemaksu tasumise eest vastutav maksukohustuslane on Saksamaa õigusnormide kohaselt ühendav ettevõtja, mitte ühendatav ettevõtja.

34. Viitan siin oma ettepanekule paralleelses kohtuasjas C-141/20 (punktid 71–80), kus toon praktilise näite, mis ilmestab seda, miks UStG § 2 lõike 2 punkti 2 puhul on tegemist kuuenda direktiivi ebaõige ülevõtmisega.

35. Nagu komisjon on esile toonud, tekib põhikohtuasja asjaolude korral UStG § 2 lõike 2 punkti 2 osas täiendavaid probleeme seoses kuuenda direktiiviga. Käesolevas asjas on ühendav ettevõtja S avaliku võimu kandja, kelle tegevustest osa on maksustatav ja osa mitte. Ühendatav äriühing U?GmbH osutab käibemaksuga maksustatavat puhastusteenust nii avaliku võimu kandja maksustatava tegevuse kui ka tema mittemaksustatava tegevuse jaoks. UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kohaldamise tulemusel, arvestades seda, et ühendatavat ettevõtjat ei käsitata enam maksukohustuslasena, vaid üksnes tütarettvõtjana, ei saa ta seoses oma muidu maksustatavate tegevustega enam väljastada arveid, millel oleks välja toodud käibemaks.

36. Arvan, et iseseisva maksukohustuslasena kajastas puhastusettevõtja U?GmbH oma käibedeklaratsioonis käibemaksu, mida ta arvestas nii S maksustatava kui ka mittemaksustatava tegevuse suhtes osutatud teenustega seoses. Nimetatud avaliku võimu kandja ei saa arvata maha käibemaksu, mida on arvestatud seoses teenustega, mida on osutatud tema mittemaksustatava tegevuse jaoks.(6)

37. Käibemaksugrupi eest esitatav käibedeklaratsioon peaks koondama kõigi grupiliikmete eraldiseisvaid käibedeklaratsioone. Seetõttu ei ole enam vajalik kajastada eraldiseisvalt kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b esimese lause alusel osutatud teenuseid, kuivõrd vastavaid teenuseid osutatakse tasuta. Seega, kui puhastusettevõtjat käsitatakse Saksamaa õigusnormide kohaselt avaliku võimu kandja tütarettvõtjana, peaks puhastusteenuse osutamise tarbeks ostetud kaupadega seotud käibemaks olema vastavuses ametiasutuse mittemajandusliku tegevusega.

38. Sellest tuleneb, et Saksamaa õigusnormide puhul ei ole tegemist mitte üksnes lihtsustusega, vaid nendega luuakse isikutele ja käibemaksugruppidele täiendav maksukoormus ja nad on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga.

39. Kui ühendava ettevõtja ainuõiguslik maksukohustus ühendatavate ettevõtjate eest UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kohaselt ei ole lubatud, sest see rikub liidu õigust, peavad ühendatavad ettevõtjad oma tehingute eest maksu tasuma.

40. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus välja tõi,(7) kui jõutakse järeldusele, et puudub *Organschaft* (käibemaksugrupi suhe) S (ühendava äriühingu) ja U?GmbH (ühendatava ähiühingu) vahel, siis peaks U?GmbH maksma käibemaksu seoses nende tegevustega, mida ta osutab näiteks avaliku võimu kandjale või teistele ettevõtjatele, kellel puudub maksude mahaarvamise õigus.

41. Viimaks sooviksin käsitleda – nagu tuli esile õiguskirjandusest – esimese eelotsuse küsimuse ja eelotsusetaotluse mõnevõrra üllatavat(8) sõnastust, osas, milles eelotsusetaotluse esitanud kohus (Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) V kolleegium) hoiatab esimese küsimuse vastuse eest teise võimalusena esitatud b) osas (seega vastuse eest, mille ma käesolevas ettepanekus välja pakun) „märkimisväärse saamata jäänud maksutulu põhjustamisega“ ja sellega, et „esimese küsimuse vastus on väga oluline mitte üksnes kõnesoleva juhtumi puhul, vaid ka Saksamaa maksutulu jaoks“ ja „selle küsimuse vastus b) alternatiivi kujul

mõjutaks oluliselt maksude laekumist“.

42. Tuletan lihtsalt meelde, et riigisiseses kohtupraktikas, liidu kohtupraktikas (näiteks 16. juuli 2015. aasta kohtuotsuses *Larentia + Minerva and Marenave Schiffahrts* (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496)) ja akadeemilistes ringkondades on juba mitu aastat väljendatud tõsisid kahtlusi Saksamaa käibemaksugrupi režiimi (*Organschaft*) kooskõla suhtes kuuenda direktiiviga.(9) Seega on Saksamaal olnud piisavalt aega, et teha samme *Organschaftiga* (käibemaksugrupiga) seotud probleemide lahendamiseks. Igal juhul ei saa liikmesriik jääda inertseks ning eirata sellist kohtupraktikat ja akadeemilist arvamust, väites seejärel, et kui Euroopa Kohus tunnistab tema õigusaktid liidu õigusega vastuolus olevaks, kaotab ta märkimisväärse maksutululu.(10) Igal juhul on Saksamaal juba tehtud mõned konkreetset sammud õiges suunas, et reformida *Organschafti* (käibemaksugrupi režiimi).(11)

43. Seega leian, et esimesele eelotsuse küsimusele tuleks sisuliselt vastata teise võimaluse b) kohaselt, seega, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga liikmesriigile antud õigust tuleb teostada nii, et ühe maksukohustuslasena käsitamise tulemusel tekib üksteisega tihedalt seotud isikutest eraldiseisev käibemaksugrupp, mille puhul on tegemist just käibemaksu kohaldamiseks loodava fiktiivse üksusega.

2. Teine probleem (teine eelotsuse küsimus)

44. Eelotsusetaotluse esitanud kohus seadis teisele küsimusele vastamise tingimuseks esimese küsimuse jaatava vastuse(12) ja samal ajal välistas võimaluse, et Saksamaal käibemaksuga maksustamise seisukohalt ühte üksust saaks pidada kuuenda direktiiviga kooskõlas olevaks, kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt. Sellest tuleneb, et arvestades vastust, mille esimesele küsimusele välja pakkusin, on teise küsimuse vastus hüpoteetiline ega ole põhikohtuasja lahendamiseks vajalik.

45. Terviklikkuse huvides esitan ma teise eelotsuse küsimuse kohta järgmised tähelepanekud.

46. Selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada(13), kas põhikohtuasjas võib S (kui avaliku võimu kandjat) kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 alusel maksustada.

47. Esiteks selgitas Euroopa Kohus 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsuses Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 38; viidatud ka kui „kohtuotsus VNLTO“), et „[kuuenda] direktiivi artikli 6 lõike 2 [punkti a esimese lausega] ei tahetud tegelikult kehtestada normi, mille kohaselt tehinguid, mis ei kuulu käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse [nagu mittemajanduslikud tehingud(14)], võib pidada tehtuks selle sätte mõttes „muul kui majandustegevuse eesmärgil“. Sellise tõlgenduse tagajärg oleks see, et direktiivi artikli 2 punkt 1 kaotaks mõtte.“

48. Leian, et see järeldus on *mutatis mutandis* kohaldatav ka kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b esimese lause suhtes.

49. Teiseks tuleb meeles pidada, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b esimene lause on seotud üksnes tehingutega, mida tehakse „tasuta“, mida käibemaksuga maksustamise huvides käsitletakse tasu eest tehtud tehingutena.(15)

50. Küll aga tuleneb eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas sai U-GmbH asjassepuutuva aasta puhastusteenuste eest S-ilt hüvitist – nii seoses tema majandustegevusega kui ka tegevusega avaliku võimu kandjana.(16)

51. Tõepoolest, nagu Niedersächsisches Finanzgericht (Alam-Saksi Liidumaa maksukohus, Saksamaa) põhikohtuasjas esimeses astmes otsustas, on tegevused, mida tehakse „muul kui majandustegevuse eesmärgil“, kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b esimese lause kohaselt teenused, mida maksukohustuslane osutab *tema enda* või tema töötajate *isiklikuks tarbeks*.

52. Küll aga kuulub ettevõtja tegevus *kitsas mõttes mittemajandusliku tegevuse* raamidesse (ja mitte „muul kui majandustegevuse eesmärgil“ tehtud tegevuse raamidesse), kui – nagu ka käesoleval juhul – avalik-õiguslik isik osutab teenust, mis kuulub avaliku võimu valdkonda.

53. Sellest tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b esimene lause ei ole mingil juhul kohaldatav S tegevusele avaliku võimu kandjana, st tema mittemajanduslikule tegevusele.

IV. Ettepanek

54. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Esimene küsimus:

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 teine lõik võimaldab seoses käibemaksukohustusega käsitada õiguslikult iseseisvaid, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud isikuid kui käibemaksugruppi ühe maksukohustuslasena.

Eespool nimetatud kuuenda direktiivi sätte ei välista, et iga käibemaksugrupi liige on jätkuvalt iseseisev maksukohustuslane.

Küll aga on kuuenda direktiivi nimetatud sättega vastuolus riigisisised õigusnormid, milles sätestatakse, et maksukohustuslaseks saab üksnes käibemaksugrupi ühendav ettevõtja, käsitades teisi selle grupi liikmeid mittemaksukohustuslastena.

Teine küsimus:

Arvestades minu vastust esimesele küsimusele, ei ole teisele küsimusele vastamine vajalik. Igal juhul ei ole kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti b esimene lause kohaldatav S tegevusele ametiasutusena, st tema mittemajanduslikule tegevusele.

1 Algkeel: inglise.

2 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (edaspidi „kuues direktiiv“).

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

4 Vt nende väidete kokkuvõtet minu ettepanekus nimetatud kohtuasjas, punktid 24–28.

5 Ta viitab 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsusele Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88) ja 15. septembri 2016. aasta kohtuotsusele Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

- 6 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkt b.
- 7 Vt eelotsusetaotluse punkt 28.
- 8 Vt nt Grambeck, H.-M., *Umsatzsteuerliche Organschaft - jetzt im Doppelpack beim EuGH*, USt direkt digital, NWB KAAAH-56792, jaotis II.
- 9 Vt 8. joonealune märkus (riigisisene kohtupraktika) ja 9. joonealune märkus (akadeemiline arvamus) minu paralleelses ettepanekus kohtuasjas C-141/20.
- 10 Veel enam, on võimalik tõmmata paralleel Euroopa Kohtu praktikaga, milles on „välja kujunenud” [...] et maksutulu vähenemist ei saa pidada üldiste huvide ülekaalukuse põhjuseks, millele tuginedes võiks põhjendada põhivabadustega üldiselt vastuolus olevaid meetmeid”. Vt 7. septembri 2004. aasta kohtuotsus Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 49).
- 11 Eriotstarbeline föderaalne ja liidumaade töögrupp „Käibemaksu *Organschafti* reform” on oma töö juba lõpetanud. Vt <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (aprill 2021).
- 12 Teine küsimus algab järevalt „Kui õige on esimesele küsimusele punktis a pakutud vastus”, vt käesoleva ettepaneku punkt 14.
- 13 Vt teise küsimuse kokkuvõtet käesoleva ettepaneku punktis 18.
- 14 Vt selle kohta 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 30) ja 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687, punkt 30) ja seal viidatud kohtupraktika.
- 15 20. jaanuari 2005. aasta kohtuotsus *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 24).
- 16 Vt käesoleva ettepaneku punktid 10 ja 11.