

Kohtuasi C-269/20**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

18. juuni 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

7. mai 2020

Vastustaja ja kassatsioonkaebuse esitaja:

Finanzamt T

Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:

S

Põhikohtuasja ese

Käibemaks – Direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teine lõik – Liikmesriigi õigus käsitada tema territooriumil asuvaid õiguslikult iseseisvaid, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud isikuid ühe maksukohustuslasena – Direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkt b – Majandustegevuse teostamise kõrval ametivõimuna tegutsemine

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas 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 maksukohustustlane 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 Liidu Kohtu praktikast, mis käsitleb teenuste osutamist muul kui majandustegevuse eesmärgil nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 6 lõike 2 tähenduses (Euroopa Liidu Kohtu 12. veebruari 2009. aasta otsus VNLTO, C-515/07, EU:C:2009:88), tuleneb, et maksukohustustlane,

a) kes esiteks tegeleb majandustegevusega ja seejuures tarnib kaupa või osutab teenuseid tasu eest nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta 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 nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 4 lõikele 5,

jäetakse nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 6 lõike 2 punkti b kohaselt käibemaksuga maksustamata osas, milles ta oma majandustegevuse käigus osutab tasuta teenust tegevuse tarbeks, mida ta teeb ametivõimuna?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, eelkõige artikli 4 lõike 4 teine lõik ja artikli 6 lõige 2

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikkel 11

Viidatud riigisiseseid õigusnormid

Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“), eelkõige § 2 lõike 2 punkt 2 ja § 3 lõige 9a

Maksukorralduse seadustik (Abgabenordnung, edaspidi „AO“), § 73 esimene lause

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja on avalik-õiguslik sihtasutus ja sellise ülikooli pidaja, kus on olemas ka arstiteaduskond. Kaebaja on maksukohustuslane ja ta osutab teenuseid tasu eest (patsientide ravimine). Avalik-õigusliku juriidilise isikuna tegutseb ta ka ametivõimuna (üliõpilaste õpetamine), millega seoses ei ole ta maksukohustuslane.
- 2 Vastavalt UStG § 2 lõike 2 punktile 2 on kaebaja käibemaksugrupi moodustamise seisukohast äriühingut U-GmbH ühendav ettevõtja (*Organträgerin*). Äriühing U-GmbH osutas kaebajale muu hulgas puhastusteenuseid. Puhastusteenused hõlmasid arstiteaduskonna hoonete kompleksi tervikuna, seega nii patsientide ravimiseks kasutatavaid ruume (palatid, koridorid ja operatsioonisaalid), mis on seotud kaebaja majandustegevusega, mille puhul on kaebaja maksukohustuslane, kui ka ruume, kus kaebaja tegutseb ametivõimuna, st üliõpilaste õpetamiseks kasutatavaid ruume (auditooriumid ja laborid), millega seoses ei ole kaebaja maksukohustuslane.
- 3 Maksukontrolli tulemusel asus maksuhaldur (Finanzamt) seisukohale, et kaebaja käitatavad üksused moodustavad ühe ettevõtte. Maksuhaldur leidis, et puhastusteenused, mida osutas äriühing U-GmbH ametivõimuna tegutsevale kaebajale, on osutatud kaebaja ja äriühingu U-GmbH vahelise käibemaksugrupi (*Organschaft*) raames. Maksuhalduri hinnangul olid puhastusteenused osutatud muul kui majandustegevuse eesmärgil ja tähendasid kaebaja jaoks teenuste osutamist tasuta vastavalt UStG § 3 lõike 9a punktile 2 (direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkt b). Lähtudes puhastatud pindade sellest osast, millega seoses tegutses kaebaja ametivõimuna, osutus tasuda tulev käibemaks 841,12 euro võrra suuremaks. Maksuotsuse peale esitatud vaide jättis maksuhaldur rahuldamata.
- 4 Finanzgericht (maksukohus) rahuldab kaebuse. Tegemist on käibemaksugrupiga (*Organschaft*), mille raames on kaebaja kui ühendav ettevõtja (*Organträgerin*) ja äriühing U-GmbH kui ühendatav ettevõtja (*Organgesellschaft*) ühendatud üheks ettevõtjaks. Käibemaksugrupp laieneb ka tegevusele, mida kaebaja teeb ametivõimuna. UStG § 3 lõike 9a punkti 2 kohased teenuste tasuta osutamise tingimused ei ole aga täidetud. Vastustaja esitas maksukohtu otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

Esimene eelotsuse küsimus

Õiguslik olukord riigisisese õiguse alusel

- 5 **UStG § 2 lõike 2 punkt 2** võtab riigisisessesse õigusesse üle direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teise lõigu ja näeb ette, et juriidiline isik (ühendatav ettevõtja), kes on rahanduslike, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt seotud teise ettevõtjaga (ühendav ettevõtja), ei teosta oma majandustegevust iseseisvalt. Direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teisel lõigul põhineva UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kohaselt on ühendatava ettevõtja ja ühendava ettevõtja vahelised tehingud tehtud ühe maksukohustuslase siseselt (UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kolmas lause). Selliseid niinimetatud sisetehinguid ei maksustata käibemaksuga. Käesolevas asjas on sellisteks sisetehinguteks puhastusteenused, mida osutab kaebajale äriühing U-GmbH. **AO § 73 esimene lause** näeb seoses ühendava ettevõtja staatusega maksukohustuslasena ja sellest tulenevalt ühendava ettevõtja poolt tasumisele kuuluva käibemaksuga ette ühendatava ettevõtja vastutuse.

Selgitamist vajavad kahtlused liidu õiguse tõlgendamise suhtes

- 6 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on põhimõtteliselt seisukohal, et esimesele eelotsuse küsimusele tuleb anda punktis a pakutud vastus. Kahtlused liidu õiguse õige tõlgendamise suhtes esinevad siiski seetõttu, et – arvestades eelkõige Euroopa Kohtu 17. septembri 2014. aasta otsust Skandia America Corp. (USA), filiaal Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 28), mis puudutab käibemaksugruppi – on ebaselge, kas direktiivi sätted lubavad liikmesriigil määrata käibemaksugrupi asemel maksukohustuslaseks käibemaksugrupi ühe liikme (ühendava ettevõtja). Selle kohta on eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtule juba esitanud eelotsuse küsimuse (kohtuasi C-141/20).

Direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teise lõigu sõnastus ja eesmärk

- 7 Direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teise lõigu sõnastusest tulenev ühe maksukohustuslasena käsitamise nõue on täidetud sellega, et üksteisega tihedalt seotud isikud ühendatakse käibemaksugrupiks ja maksukohustuslasena käsitatakse ühte käibemaksugrupi liiget. Seda toetab ka viidatud sättega taotletud eesmärk lihtsustada haldust, nagu on märgitud Euroopa Kohtu praktikas (25. aprilli 2013. aasta otsus komisjon vs. Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 37). Liikmesriigi õigus lihtsustab käibemaksuõiguse kohaldamist, nähes UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kolmandas lauses ette mitme isiku käsitamise ühe maksukohustuslasena ja koondades maksustamise neist isikutest ühe juurde, kes on nagunii maksukohustuslane.

Esimesele eelotsuse küsimusele punktis b pakutud vastuse andmine

- 8 Kui esimesele eelotsuse küsimusele tuleb anda punktis b pakutud vastus, siis puudub kaebaja kui ühendava ettevõtja ja äriühingu U-GmbH kui ühendatava ettevõtja vahel **käibemaksugrupp** ning direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkti b kohaldamine langeks käesolevas asjas algusest peale ära. Käibemaksugrupi puudumise tõttu tuleks äriühingut U-GmbH pidada iseseisvaks maksukohustuslaseks, kes on osutanud kaebajale teenuseid, mis on käibemaksuga maksustatavad ja millega seoses on maksukohustuslane äriühing U-GmbH. **Käibemaksugrupi** moodustamist vaidlusalusel aastal liikmesriigi õigus ette ei näinud ega näe seda ette praegugi. Sellise käibemaksugrupi moodustamine, mille raames oleks üksteisega tihedalt seotud isikutel maksukohustuslastena solidaarvastutus, ei ole liikmesriigi õiguse kohaselt võimalik ka UStG § 2 lõike 2 punkti 2 tõlgendamise kaudu.
- 9 Esimesele eelotsuse küsimusele antav vastus omab käesolevast asjast kaugemale minnes suurt tähtsust Saksamaa maksutulu seisukohast, kuna UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kohaste ühendavate ettevõtjate kogumi tasutud käibemaks moodustab 10% kogu käibemaksutulust Saksamaal.
- 10 Kui esimesele eelotsuse küsimusele tuleb anda punktis b pakutud vastus, siis mõjutab see järelikult märkimisväärselt maksutulu laekumist, kuna sellisel juhul ei **peaks käibemaksu tasuma ühendav ettevõtja** – kes saab talle UStG § 2 lõike 2 punktist 2 tuleneva maksukohustuse vastu tugineda viitamisega kõnealuse sätte vastuolule liidu õigusega, mistõttu ei tuleks vähemasti ühendatava ettevõtja tehingutelt enam käibemaksu tasuda – **ega käibemaksugrupp või käibemaksugrupi liikmed** – kuna liikmesriigi seadusandja ei ole vastu võtnud asjaomaseid õigusnorme ja kõne alla ei tule liidu õiguse vahetu kohaldamine sellise üksuse kahjuks, mis on „fiktiivne“ ja mida seega ilma seadusliku aluseta ka ei eksisteeri – **ega ühendatav ettevõtja** – kes hoolimata AO § 73 esimesest lausest (kuna selles on ette nähtud ainult „ühendatava ettevõtja“ vastutus) võib siiski tugineda UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kohaldamisele.
- 11 Maksutulu selline saamata jäämine toimuks ka direktiivi 2006/112 kohaldamise korral, kuna selle artikkel 11 on sisuliselt vastavuses direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teise lõiguga.

*Teine eelotsuse küsimus**Mõiste „maksukohustuslane“ määratlus*

- 12 Tegevus, mida maksukohustuslane teostab maksukohustuslasena, on direktiivi 77/388 artikli 4 lõikes 1 nimetatud majandustegevus. Kõnealune tegevus seisneb kauba tarnimises või teenuste osutamises tasu eest direktiivi 77/388 artikli 2 punkti 1 tähenduses (12. mai 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Borsele ja Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 21).

Juriidiline isik maksukohustuslasena

- 13 Juriidiline isik saab – samamoodi nagu füüsiline isik – tegeleda muu tegevusega kui majandustegevus. Euroopa Kohus nimetab sellist tegevust „mittemajanduslikuks tegevuseks“ (12. veebruari 2009. aasta otsus Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88 [edaspidi „kohtuotsus VNLTO“], punkt 35 jj). Ka selline avalik-õiguslik juriidiline isik nagu kaebaja võib seoses oma tegevuse teatava osaga olla maksukohustuslane, kuid tegeleda selle kõrval ka tegevusega (ilma et sellel oleks tähtsust konkurentsi seisukohast), milleks ta on kohustatud avaliku võimu kandjana (ametivõimuna), mistõttu ei ole viimase puhul tegemist majandustegevusega.

Direktiivi 77/388 artikli 6 lõige 2 ja kohtuotsus VNLTO

- 14 Direktiivi 77/388 artikli 6 lõige 2, mille punktis a on viidatud ettevõtja vara hulka kuuluvate vahendite kasutamisele, ja punktis b teenuste tasuta osutamisele, sisaldab kahte koosseisutunnust. Ent üksnes punktis a, kus antakse õigus arvata kasutatud kauba või teenuse puhul maha sisendkäibemaks, lähtutakse lisaks tingimusele, et kaupa või teenust kasutatakse teatud eesmärgil, veel ühest tingimusest.
- 15 Kui juriidiline isik kasutab ostetud kaupa või teenust segaotstarbel, nimelt nii maksukohustuslasena teostatava majandustegevuse tarbeks kui ka „mittemajandusliku tegevuse tarbeks“ ja näiteks mittemateriaalsel otstarbel, ei luba Euroopa Kohus juriidilisel isikul erinevalt füüsilisest isikust ettevõtjast sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata (vt kohtuotsus VNLTO, punktid 37–39). Euroopa Kohus eitab direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkti a koosseisutingimuse täidetust põhjendusega, et kasutamine „mittemajandusliku tegevuse tarbeks“ ei tähenda kasutamist muul kui majandustegevuse eesmärgil viidatud sätte tähenduses. Kohtuotsuses VNLTO sedastas Euroopa Kohus, et direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkti a ja artikli 17 lõiget 2 ei kohaldata ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade ja teenuste kasutamisele muude tehingutega kui maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses ning et nende tehingutega seotud käibemaksu, mis kuulub tasumisele nende kaupade ja teenuste omandamisel, ei saa maha arvata.
- 16 Käesolevas kohtuasjas tekib sellega seoses küsimus, kas Euroopa Kohtu viidatud praktika puudutab vaid sisendkäibemaksu mahaarvamise ulatust või saab sellele tugineda ka direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkti b iseseisval kohaldamisel, kui seos sisendkäibemaksu mahaarvamise puudub. Viimati nimetatu tooks kaasa tagajärje, et ka direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkti b kohaldamisel ei saa „mittemajanduslikku tegevust“ pidada teostatuks „muul kui majandustegevuse eesmärgil“ ja viidatud sätte ei ole kohaldatav teenuse tasuta osutamisele mittemateriaalse või ametivõimuna teostatava tegevuse tarbeks.

Süsteemikohase maksustamise nõue

- 17 Kui maksukohustuslane kasutab näiteks oma majandustegevuse tarbeks tööle võetud töötajaid teenuste osutamiseks muul eesmärgil, tekib küsimus, kas füüsilistest isikutest maksukohustuslaste ja juriidilistest isikutest maksukohustuslaste puhul võivad maksustamisalased tagajärjed olla erinevad.
- 18 Kui maksukohustuslane on näiteks puhastusettevõtet pidav füüsiline isik, kes kasutab oma ettevõtte töötajaid puhastusteenuste osutamiseks oma isiklikus korteris ja oma isiklikuks tarbeks, toob see eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul kaasa maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamise tema enda isiklikuks tarbeks direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkti b tähenduses.
- 19 Kui maksukohustuslane on juriidiline isik, kes peab samuti puhastusettevõtet ja laseb – nagu käesolevas asjas – oma ettevõtte töötajatel puhastada ametivõimuna kasutatavaid ruume, siis on küsitav, kas see toob samamoodi nagu juhul, kui töötajaid kasutatakse füüsilisest isikust ettevõtja isiklikuks tarbeks, kaasa direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkti b kohaldatavuse, kuna sellisel juhul võib maksukohustuslane osutada teenust tasuta muul kui majandustegevuse eesmärgil.
- 20 Maksustamissüsteemi arvestades võiks mõlemal juhul asuda seisukohale, et direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkt b on kohaldatav. Selle kohaselt tuleks kasutamist „mittemajandusliku tegevuse tarbeks“, mis võib tähendada kasutamist avalik-õigusliku juriidilise isiku kui ametivõimuna teostatava tegevuse tarbeks, pidada kasutamiseks muul kui majandustegevuse eesmärgil direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkti b tähenduses. Seda võiks aga pidada kohtuotsusega VNLTO vastuolus olevaks, kusjuures viidatud kohtuotsus – nagu juba mainitud – tehti seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise, mistõttu on küsitav, kas see on määrav ka direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkti b iseseisval kohaldamisel, kui seos sisendkäibemaksu mahaarvamise puudub.