

Kohtuasi C-868/19

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

27. november 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Berlin-Brandenburgi maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse tegemise kuupäev:

21. november 2019

Kaebaja:

M-GmbH

Vastustaja:

Finanzamt für Körperschaften

Põhikohtuasja ese

Direktiiv 2006/112 – Artikkel 11 – Liikmesriigi õigusega artikli 11 esimese lõigu isikulise kohaldamisala piiramise lubatavus – Selliste sätete artikli 11 teise lõiguga põhjendatuse tingimused

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (käibemaksudirektiiv), artikli 11 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus Saksa käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) § 2 lõike 2 punkt 2 osas, milles see keelab käibemaksugrupis seotud ettevõtjana osaleda isikuühingul (käesolevas asjas

GmbH & Co. KG), mille osanikud ei ole lisaks ühendavale ettevõtjale ainult isikud, kes on UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kohaselt rahaliselt seotud ühendava ettevõtja ettevõttega?

2. Kui esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt:
 - a) Kas käibemaksudirektiivi artikli 11 lõiget 2 tuleb proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtet arvesse võttes tõlgendada nii, et sellega on põhjendatud esimeses küsimuses märgitud liiki isikuühingu väljajätmine käibemaksugrupist, sest isikuühingu ühingulepingu sõlmimiseks ja muutmiseks puudub liikmesriigi õiguses vorminõue ja ainult suulise kokkuleppe korral võib konkreetsel juhul olla raskendatud tõendada, et seotud ettevõtja on rahaliselt seotud?
 - b) Kas käibemaksudirektiivi artikli 11 teise lõigu kohaldamist takistab see, et liikmesriigi seadusandja ei sõnastanud eesmärki takistada maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist juba meetme võtmisel?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), eriti artikkel 11

Viidatud riigisisese õigusnormid

Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“), eelkõige § 2

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja on PD GmbH & Co. KG üldõigusjärglane. Nimetatud usaldusühingu osanikud olid asjaomasel ajavahemikul A-GmbH, kes oli täisosanik, ja D-GbR, [füüsilised isikud] C, D ja E ning M-GmbH, kes olid usaldusosanikud. Ühingulepingu kohaselt oli igal osanikul üks hääl, välja arvatud M-GmbH, kellel oli kuus häält. Peale mõne erandi võeti ühingu otsused enamasti vastu lihthääleteenamusega.
- 2 PD GmbH & Co. KG täisosaniku ja M-GmbH juhatuse liige oli asjaomasel ajavahemikul üks ja seesama isik. Lisaks olid PD GmbH & Co. KG ja M-GmbH vahel ulatuslikud ärisuhted.
- 3 Kuna PD GmbH & Co. KG ei esitanud vastustajale 2017. aasta detsembri kohta käibedeklaratsiooni, määras vastustaja 9. mai 2018. aasta maksuotsusega maksustatava summa ja nõudis sellelt kohe ka intressi. Selle peale esitas PD

GmbH & Co. KG vaide ja selle rahuldamata jätmise peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

Põhikohtuasja poolte peamised väited

- 4 Kaebaja leiab, et PD GmbH & Co. KG ja M-GmbH moodustasid alates 2017. aasta detsembrist käibemaksugrupi UStG § 2 lõike 2 punkti 2 tähenduses. Selle tulemusel tuleb 2017. aasta detsembri kogu käive ja sisendkäibemaks omistada PD GmbH & Co. KG asemel M-GmbH-le, kes oleks pidanud esitama vaidlusaluse deklaratsiooni.
- 5 Vastustaja seevastu leiab, et 2017. aasta detsembris ei moodustanud PD GmbH & Co. KG ja M-GmbH käibemaksugruppi. PD GmbH & Co. KG ja M-GmbH ei olnud rahaliselt seotud. Saksa õiguse järgi oleksid isikuühingu osanikud saanud olla lisaks ühendavale ettevõtjale ainult isikud, kes olid UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kohaselt ühendava ettevõtja ettevõttega rahaliselt seotud. Seega ei saaks rahaliselt seotud isikuühingu osanikud olla füüsilised isikud. Kuivõrd PD GmbH & Co. KG usaldusosanikud olid lisaks M-GmbH-le ka füüsilised isikud, siis ei ole rahaline seotus võimalik.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

Hinnang vaidlusele liikmesriigi õiguse alusel

- 6 Käesoleval juhul tekib küsimus, kas on täidetud käibemaksugrupi esinemise tingimused UStG § 2 lõike 2 punkti 2 tähenduses. Sellisel juhul ei oleks maksukohustuslane PD GmbH & Co. KG, vaid ühendav ettevõtja (käesolevas asjas M-GmbH), millest tulenevalt oleks 2017. aasta detsembri kohta pidanud deklaratsiooni esitada ainult M-GmbH.
- 7 UStG § 2 lõike 2 punkt 2 on sõnastatud järgmiselt: „*Majandus või kutsetegevust ei teostata iseseisvalt, [...] kui tegeliku olukorra järgi hinnates on juriidiline isik rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt seotud käibemaksugrupi moodustamise seisukohast ühendava ettevõtja ettevõttega (käibemaksugrupp). Käibemaksugrupi mõju piirdub ettevõtja riigi territooriumil asuvate filiaalide vaheliste tehingutega. Neid filiaale tuleb käsitada ühe ettevõtjana.*“
- 8 Seega saavad seotud ettevõtjad olla ainult juriidilised isikud. Bundesfinanzhof'i (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) V kolleegium järgis teleoloogilist laiendavat käsitlust ja otsustas, et ka isikuühingud saavad olla seotud ettevõtjad, kui lisaks ühendavale ettevõtjale on nende osanikud ainult isikud, kes UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kohaselt on ühendava ettevõtja ettevõttega rahaliselt seotud. Need ei saa olla füüsilised isikud.
- 9 Kuivõrd PD GmbH & Co. KG osanike hulgas oli ka füüsilisi isikuid, siis tulnuks kaebus Saksa õiguse järgi rahuldamata jätta, olgugi et muud rahalise seotuse

tingimused (lisaks sellele, et PD GmbH & Co. KG oli majanduslikult ja organisatsiooniliselt seotud, mille üle vaidlust ei ole) olid täidetud. Märgitud seotus tähendab, et ühendav ettevõtja saab häälteenamusega maksma panna oma tahte seotud ettevõtjas. Käesoleval juhul on see nii, sest M-GmbH omas ühendava ettevõtjana PD GmbH & Co. KG osanike koosolekutel häälteenamust (kuus üheteistkümnest häälest) ja ta sai PD GmbH & Co. KG juhtimisel oma tahte maksma panna.

Hinnang vaidlusele liidu õiguse alusel

- 10 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas liikmesriigi õiguse alusel kujundatud hinnang on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 11.

Esimene eelotsuse küsimus

- 11 Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei näe käibemaksudirektiivi artikli 11 esimene lõik liikmesriikidele sõnaselgelt ette võimalust sätestada käibemaksugrupi moodustamise täiendavaid tingimusi, eelkõige ei saa liikmesriigid nõuda, et käibemaksugrupi liikmed on ainult juriidilised isikud (vt 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 38, 25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 35, ja 9. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa, C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 36). Kohtuotsuse Larentia + Minerva põhjendustest järeldub, et liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi artikli 11 esimest lõiku liikmesriigi õigusesse üle võttes kohaldada piirangut ainult juhul, kui on täidetud käibemaksudirektiivi artikli 11 teise lõigu tingimused või kui Euroopa Kohus on andnud liikmesriikidele asjaomase täpsustamispädevuse. Isikulise kohaldamisala osas Euroopa Kohus aga liikmesriikidele sellist pädevust ei andnud. See lubab järeldada, et käibemaksudirektiivi artikli 11 esimese lõigu isikulist kohaldamisala võib piirata ainult käibemaksudirektiivi artikli 11 teises lõigus ette nähtud juhtudel.
- 12 Käibemaksualastes küsimustes pädevad Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kolleegiumid on siiski erinevatel seisukohtadel selles, kuidas tuleb rakendada sedastusi, mille tegi Euroopa Kohus kohtuasjas Larentia + Minerva.
- 13 Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) XI kolleegium peab Euroopa Kohtu sedastusi kohtuotsuses Larentia + Minerva absoluutselt siduvateks. Vastavalt Euroopa Kohtu märkustele tõlgendab ta käibemaksudirektiivi artiklit 11 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 meedet, et ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega, viimast tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud*

- kohtul*“ (16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, resolutsiooni punkt 2). Selle põhjal võiks teha järelduse, et XI kolleegiumi hinnangul on UStG § 2 lõike 2 punktis 2 kasutatava „seotud ettevõtja“ mõiste puhul isiku liigist tuleneva mis tahes piirangu rakendamine vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 11 esimese lõiguga, kui erandina ei ole täidetud käibemaksudirektiivi artikli 11 teises lõigus sätestatud tingimused.
- 14 Seevastu on Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) V kolleegium seisukohal, et käibemaksudirektiivi artikli 11 esimeses lõigus kasutatud mõiste „isikud“ piiramine eespool punktis 7 kirjeldatud tähenduses on vajalik õiguskindluse tagamiseks. Puutumus õiguskindlusega esineb juhul, kui isikuühinguid tuleks igal juhul pidada UStG § 2 lõike 2 punktis 2 märgitud seotud ettevõtjateks. Saksa õiguse kohaselt erinevad isikuühingud ja juriidilised isikud nimelt hääleõiguse õiguskindla määratletavuse poolest, mis omab tähtsust UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimese lause alusel nõutava rahalise seotuse hindamisel.
 - 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas kohtuotsuse Larentia + Minerva põhjal on lubatav liidu õiguse õiguskindluse põhimõttele tugineda käibemaksudirektiivi artikli 11 esimese lõigu isikulise kohaldamisala piiramise eesmärgil.
 - 16 Esiteks on Euroopa Kohus käibemaksudirektiivi artikli 11 esimeses lõigus kasutatud mõiste „isikud“ piiramise võimalusi ilmselt juba ammendavalt kontrollinud, millest tulenevalt tuleb asjaomane piirang kõne alla ainult käibemaksudirektiivi artikli 11 teise lõigu juhtudel (vt eespool punkt 10). Seega on Euroopa Kohus juba lõplikult hinnanud, kas selline piirang saab tugineda ainult õiguskindluse põhimõttele.
 - 17 Teiseks ei saa liikmesriik tugineda oma õiguskorras kehtivatele sätetele, tavadele või olukordadele, et põhjendada liidu õigusest tulenevate kohustuste täitmata jätmist (nii sõnaselgelt näiteks 12. novembri 2019. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa, C-261/18, EU:C:2019:955, punkt 89). See oleks Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) V kolleegiumi hinnangul nii, kui liikmesriigi ühinguõigus võimaldaks käibemaksudirektiivi artikli 11 esimese lõigu piiranguid.
 - 18 Sellest olenemata ei esine õiguskindluse põhimõtte rikkumist, mille esinemist eeldas Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) V kolleegium, isikuühingute puhul nagunii.
 - 19 Esiteks tuleb mees pidada, et ELi õiguses sätestatud õiguskindluse põhimõtte eesmärk ei ole kaitsta õigusnormide kohaldamisel haldusorganit, vaid maksukohustuslast, keda see norm koormab. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt rakendatakse liidu õigusega eraõiguslikele isikutele antud õigusi piisavalt täpselt, selgelt ja ootuspäraselt, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma õigusi ja kohustusi ning toimida neile vastavalt ning vajaduse

korral nendele sätetele liikmesriikide kohtutes tugineda (vt 7. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus *Safeway*, C-171/18, EU:C:2019:839, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika). Maksukohustuslasele on aga teada, kas isikuühingute puhul on rahalise seotuse tingimus täidetud, seega ei tähenda see tema jaoks õiguslikku ebakindlust.

- 20 Teiseks tekib kahtlus seisukoha suhtes, et suulised kokkulepped, mis on lubatud ainult isikuühingute, aga mitte juriidiliste isikute puhul, on vähem õiguskindlad kui kirjalikud ja seega esineb õiguskindluse põhimõtte rikkumine, sest see tooks kaasa olukorra, kus suulised kokkulepped ei omaks käibemaksuõiguses üldse mingit tähendust. Sellist kaugeleulatuvat järeldust ei tohiks ELi õiguse õiguskindluse põhimõttest siiski tuletada.

Teise eelotsuse küsimuse punkt a

- 21 Euroopa Kohus on otsustanud, et meetmeid käibemaksudirektiivi artikli 11 teise lõigu tähenduses võetakse ainult liidu õigust järgides ja ainult sel tingimusel on liikmesriikidel võimalik piirata käibemaksudirektiivi artikli 11 esimeses lõigus sätestatud korra kohaldamist, et võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega (vt 25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* *Rootsi*, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 38). Teine eelotsuse küsimus käsitleb selle tingimuse tõlgendamist.
- 22 Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) V kolleegiumi seatud tingimused võivad olla vastuolus liidu õigusest tulenevate proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtetega.
- 23 Proportsionaalsuse põhimõtte eeldab, et liikmesriigi meede on taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik. Eelkõige ei tohi meetme kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust, mis on üks liidu õigusega kehtestatud ühtse käibemaksusüsteemi aluspõhimõtteid (vt 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 24 Eelkõige on neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus, kui käibemaksuga maksustamisel koheldakse ühesuguseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt (vt 29. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Mensing*, C-264/17, EU:C:2018:968, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb seetõttu, kas käibemaksugrupist selliste isikuühingute väljajätmine, kus osanikud ei ole peale ühendava ettevõtja ainult isikud, kes on UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kohaselt ühendava ettevõtja ettevõttega rahaliselt seotud, on neutraalse maksustamise põhimõtte proportsionaalne piirang. Tehingute teostamise seisukohalt puuduvad käibemaksuõiguslikud erinevused ühelt poolt isikuühingute, kelle osanikud on lisaks ühendavale ettevõtjale ainult isikud, kes on UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kohaselt ühendava ettevõtja ettevõttega

rahaliselt seotud, ja teiselt poolt nende isikuühingute vahel, kes sellele tingimusele ei vasta. Pealegi on mõlemad samalaadseid tehinguid tehes otseselt konkurendid.

- 26 Lisaks tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlus, kas liikmesriigi meede käibemaksudirektiivi artikli 11 teise lõigu tähenduses, mis jätab käibemaksugrupist täielikult välja isikuühingud, kus osanikud ei ole peale ühendava ettevõtja ainult isikud, kes on UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kohaselt ühendava ettevõtja ettevõttega rahaliselt seotud, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik, et saavutada eesmärk takistada maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist. Ei ole välistatud, et leidub vähem rangeid meetmeid, mis on kaitseks maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise eest sama sobivad. Nii näiteks oleks mõeldav, et käibemaksugrupi mõju avalduks ainult asjaomase taotluse või maksuhalduri nõusoleku korral.
- 27 Lõpuks tuleb asjaomast (maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise) eesmärki kaaluda, arvestades neutraalse maksustamise põhimõtte piirangut. Seejuures tuleb arvesse võtta, et Saksa õiguskord, mis täielikult välistab, et seotud ettevõtjad võiksid olla isikuühingud, kus osanikud ei ole peale ühendava ettevõtja ainult isikud, kes on UStG § 2 lõike 2 punkti 2 kohaselt ühendava ettevõtja ettevõttega rahaliselt seotud, olenemata sellest, kas konkreetsel juhul on rahalise seotuse tingimus vaieldav või raskesti kindlaks määratav. Käibemaksudirektiivi artikli 11 teise lõigu kohaldamine tugineb lõpuks üksnes seisukohale, et suulised kokkulepped on kirjalikest kokkulepetest vähem õiguskindlad, mis võib kaasa tuua maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ohu. Selline seisukoht tekitab iseenesest kahtlust (vt eespool punkt 19). Lisaks puudub käibemaksugrupi puhul piiriülene olukord (erinevalt näiteks ühendusesisese tarnest või ekspordist), kus faktiliste asjaolude kindlaksmääramisel võib tekkida teatavaid raskusi. Käibemaksugrupi mõju piirdub ettevõtja riigi territooriumil asuvate filiaalide vaheliste tehingutega (UStG § 2 lõike 2 punkti 2 teine lause). See on kooskõlas liidu õiguse normiga käibemaksudirektiivi artikli 11 esimeses lõigus.

Teise eelotsuse küsimuse punkt b

- 28 Lisaks on kaheldav, kas seadusandja peab käibemaksudirektiivi artikli 11 teise lõigu kohased meetmed olema kindlasti võtnud seepärast, et need on maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise takistamiseks sobivad ja vajalikud, või piisab, kui asjaomane meede on olenemata seadusandja eesmärgist maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise takistamiseks objektiivselt sobiv ja vajalik.
- 29 Käibemaksudirektiivi artikli 11 teise lõigu sõnastus („meetmed, mis on vajalikud“) viitab sellele, et maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise takistamine peab olema seadusandliku meetme eesmärgipärane tulemus. Seda järeldust toetavad artikli 11 teise lõigu ingliskeelne ja prantsuskeelne sõnastus.

- 30 Seotud ettevõtja liiki sel viisil piiravat õigusnormi kehtestades, nagu näeb ette UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimene lause, ei olnud seadusandja eesmärk takistada maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist. Seaduseelnõu seletuskirja kohaselt lähtuti sellest, et isikuühingute tsiviilõigusliku ülesehituse tõttu ei sobi need käibemaksugrupi liikmeteks. UStG hilisemad muudatused ei järginud samuti eespool nimetatud eesmärki.
- 31 Lisaks pole eesmärgi tagantjärele täiendamine kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 11 teise lõigu sõnastusega. Seda järeldust toetab ka käibemaksudirektiivi artikli 11 esimene lõik, mis näeb ette käibemaksukomiteega konsulteerimise enne liikmesriigi õigusesse käibemaksugruppi käsitlevate sätete lisamist. Asjaomane konsulteerimise nõue osutub sisutuks, kui liikmesriigi seadusandja saab hiljem viidata maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise takistamise eesmärgile.