

**Kohtuasi C-141/20****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

23. märts 2020

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

11. detsember 2019

**Vastustaja ja kassatsioonkaebuse esitaja:**

Finanzamt Kiel

**Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:**

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

**Põhikohtuasja ese**

Käibemaks – Direktiiv 77/388 – Liikmesriigi õigus teha erand direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teises lõigus ette nähtud õiguslikust tagajärjest – Isiku võimalus tugineda riigisisese erandi vastuolule liidu õigusega – Riigisisese erandi vajalikkuse hindamisel kohaldatav kriteerium – Liikmesriikide õigus tugineda sellise erandi tegemisel direktiivi 77/388 artikli 4 lõikele 1 või lõike 4 esimesele lõigule

**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 (edaspidi

- „kuues käibemaksudirektiiv“) 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. Kas juhul, kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, saab tugineda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 4 lõike 4 teisele lõigule koosmõjus artikli 21 lõike 1 punktiga a ja lõikega 3?
  3. Kas Euroopa Kohtu 16. juuli 2015. aasta otsuse *Larentia + Minerva* (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 44 jj) punktis 46 ette nähtud hindamisel, kas käibemaksuseaduse (*Umsatzsteuergesetz*) § 2 lõike 2 punkti 2 esimeses lauses sisalduv rahalise seotuse nõue kujutab endast vajalikku ja sobivat meetet, et ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega, tuleb kohaldada ranget või vähem ranget kriteeriumi?
  4. Kas direktiivi 77/388/EMÜ artikli 4 lõiget 1, lõike 4 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et viidatud sätted lubavad liikmesriigil tüpiseerimise kaudu käsitada isikut direktiivi 77/388/EMÜ artikli 4 lõike 1 tähenduses mitteiseseisvana, kui isik on teise ettevõtja (käibemaksugrupi moodustamise seisukohast ühendava ettevõtja) ettevõttega rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt seotud sellisel viisil, et ühendav ettevõtja saab isiku puhul läbi suruda omaenda tahet ja seeläbi takistada isikul kujundada teistsugust tahet?

### **Viidatud liidu õigusnormid**

Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta direktiiv 67/228/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad (EÜT 1967, L 71, lk 1303; edaspidi „teine käibemaksudirektiiv“), eelkõige A lisa punkt 2

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda 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; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv“), eelkõige artiklid 4 ja 21

### **Viidatud riigisiseseid õigusnormid**

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

### **Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 Pooled vaidlevad selle üle, kas 2005. aastal (vaidlusalune aasta) moodustasid A kui ühendav ettevõtja (*Organträger*) ja kaebaja kui ühendatav ettevõtja (*Organgesellschaft*) käibemaksugrupi (*Organschaft*).
- 2 Kaebaja on piiratud vastutusega äriühing (osaühing). Tema osanikud on A (51%) ja C e.V. (49%). A on avalik-õiguslik juriidiline isik. C e.V. on registreeritud ühing. Vaidlusalusel aastal oli kaebaja ainuke juhataja E, kes oli ühtlasi ka A ainuke juhataja ja moodustas C e.V. juhatus.
- 3 Kaebaja juures korraldatud maksukontrolli käigus jõudis vastustaja järeldusele, et vaidlusalusel aastal ei moodustanud kaebaja ja A käibemaksugruppi, kuna kaebaja ei olnud A ettevõttega rahaliselt seotud. A-le kuulus kaebaja osakapitalis küll 51% enamusosalus, kuid ühingulepingu sätetest tulenevalt ei olnud tal häälteenamust, mistõttu ei saanud ta kaebaja juures läbi suruda otsuseid.
- 4 Finanzgericht (maksukohus) rahuldab maksukontrolli tulemuste peale esitatud kaebuse. Vastustaja esitas maksukohtu otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

### **Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte**

#### ***Hindamine riigisisese õiguse alusel***

- 5 Riigisisese õiguse alusel oleks kassatsioonkaebus põhjendatud, kuna puudub häälteenamuses väljenduv rahaline seotus, mis on käibemaksugrupi olemasoluks vajalik vastavalt USStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimesele lausele.

#### ***Eelotsuse küsimused***

##### *Direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teist lõiku puudutavad eelotsuse küsimused*

- 6 Euroopa Kohus sedastas 16. juuli 2015. aasta otsuse Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) resolutsiooni punktis 2 muu hulgas, et kuuenda direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisese õigusnormid, mis annavad võimaluse moodustada selles sättes nimetatud käibemaksugrupp üksnes neile üksustele, mis on sellist gruppi ühendava ettevõtjaga seotud alluvussuhte kaudu, välja arvatud juhul, kui see nõue kujutab endast vajalikku ja sobivat meetet, et ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega, viimast tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.
- 7 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on kaheldav, kas – ja kui jah, siis millistel tingimustel – võib liikmesriik jätta direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4

teises lõigus ette nähtud õigusliku tagajärje kohaldamata. Sellest tuleneb **esimene eelotsuse küsimus**.

- 8 Euroopa Kohtu märkustest kohtuotsuses Larentia + Minerva (EU:C:2015:496, punktid 41 ja 42) nähtub, et vaidlusalusel aastal võis olla lubatud anda mõistele „muu maksukohustuslane kui käibemaksugrupp“ direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teisest lõigust kõrvale kaldudes teistsugune määratlus, et ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või takistada maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist.
- 9 Selle järelduse vastu võib rääkida Euroopa Kohtu 17. septembri 2014. aasta otsus Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), mille kohaselt vastutab käibemaksu tasumise eest käibemaksugrupp, kui see on olemas, samuti 22. mai 2008. aasta otsus Amplisientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 20), mille kohaselt tuleneb direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teisest lõigust imperatiivne nõue, et riigisisised rakendussätted näevad ette üheainsa maksukohustuslase.
- 10 Peale selle võib liikmesriikide õigus määrata maksu tasumise eest vastutavaks isikuks liidu õiguse kohaselt määratletud maksukohustuslase asemel muu isiku minna vastuollu direktiivi 77/388 artikli 21 lõike 1 punktiga a. Sellist õigust viidatud sättest ei nähtu. Direktiivi 77/388 artikli 21 lõike 3 kohaselt on lubatud vaid see, et muu isik kui maksukohustuslane vastutab maksu tasumise eest solidaarselt.
- 11 Samuti ei ole selge, kuivõrd oleks juhul, kui käibemaksugrupi asemel peetaks maksu tasumise eest vastutatavaks isikuks grupi üht liiget, võimalik ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või takistada maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist. Seepärast on kaheldav, kas selline põhjendus üldse lubab erandit teha.
- 12 Kui Euroopa Kohus peaks vastama esimesele eelotsuse küsimusele nii, et liidu õigus ei luba liikmesriigil määrata maksu tasumise eest vastutatavaks isikuks käibemaksugrupi asemel grupi üht liiget, siis peab eelotsusetaotluse esitanud kohus lisaks kaheldavaks, kas isik võib tugineda riigisisese õigusliku tagajärje vastuolule liidu õigusega. Sellest tuleneb **teine eelotsuse küsimus**.
- 13 Sellise õiguse olemasolu ei toeta Euroopa Kohtu sedastus kohtuotsuse Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) resolutsiooni punktis 3, mille kohaselt tuleb direktiivi 77/388 artikli 4 lõiget 4 tõlgendada nii, et sellel sättel ei ole vahetut õigusmõju, mis võimaldaks maksukohustuslastel nõuda liikmesriigilt selle sätte kohaldamist juhul, kui asjaomase liikmesriigi õigusnormid ei ole sellega kooskõlas ja neid ei saa tõlgendada sellega kokkusobivana.
- 14 Teistsugune järeldus võiks aga tuleneda kohtuotsuse Amplisientifica ja Amplifin (EU:C:2008:301) punktist 20 (vt eespool, punkt 9).

- 15 Peale selle võib isikul olla võimalik tugineda direktiivi 77/388 artikli 21 lõike 1 punktile a, sest muu maksukohustuslase määratlusest tuleneb see, kuidas määratleda muud maksu tasumise eest vastutavat isikut.
- 16 Peale selle ei ole seoses hindamisega, kas riigisisene rahalise seotuse nõue on kohtuotsuse Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) punktide 45 ja 46 tähenduses vajalik, liidu õigust arvestades selge, kui range peab olema riigisisese erandi vajalikkuse hindamisel kohaldatav kriteerium. Seda puudutab **kolmas eelotsuse küsimus**.
- 17 Riigisisene õigus näeb nimelt ette, et ühendav ettevõtja saab oma õigusi, mis on seotud kohustusega tasuda käibemaksu ühendatava ettevõtja eest, maksuma panna selle ettevõtja vastu kaebuse esitamisega. Seepärast ei pruugi riigisisene erand olla vajalik, kui lähtuda rangest kriteeriumist.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus võtab arvesse, et kohtuotsuse Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) punktis 46 jättis Euroopa Kohus asjaomase hindamise liikmesriigi kohtute ülesandeks. Eelotsusetaotluse esitanud kohus saab aga talle kohustuseks seatud hindamise teha alles siis, kui on selge, millist kriteeriumi tuleb vajalikkuse hindamisel kohaldada.
- 19 Euroopa Kohus märkis 25. aprilli 2013. aasta otsuses komisjon vs. Rootsi (C-480/10, EU:C:2013:263), et komisjon ei ole veenvalt tõendanud, et maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist silmas pidades oli Rootsi Kuningriigi võetud meede põhjendamatu. See võib toetada järeldust, et liikmeriikidel on erandite tegemiseks ulatuslik õigus.
- 20 Siiski märgib Euroopa Kohus oma väljakujunenud praktikas, et proportsionaalsuse põhimõtet arvestades tuleb liidu või liikmesriikide õigusnorme hinnates lähtuda sellest, et õigusnorm ei tohi minna kaugemale sellest, mis on taotletud eesmärgi saavutamiseks (tingimata) vajalik (vt nt 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 25; 14. detsembri 2017. aasta kohtuotsus Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, punkt 44; 20. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punkt 46 jj, punkt 52; 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33; 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punktid 26 ja 27). See võiks pigem toetada järeldust, et vajalikkusele esitatavad nõuded peavad oleval ranged või väga ranged.
- 21 On võimalik, et arvesse tuleb võtta ka seda, et direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teine lõik on erand direktiivi 77/388 artikli 4 lõikes 1 sätestatud põhimõttest. Eranditest tehtavaid erandeid, mis toovad kaasa üldnormi taaskehtestamise, ei tule ka direktiivi 77/388 artikli 4 puhul tõlgendada mitte kitsalt, vaid laialt (vt 16. septembri 2008. aasta kohtuotsus Isle of Wight Council jt, C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 60; 4. juuni 2009. aasta otsus SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, punktid 67 ja 68), mis räägib

omakorda selle kasuks, et vajalikkust tuleb hinnata pigem vähem rangete kriteeriumide alusel.

- 22 Peale selle on vaja välja selgitada, mil määral võib hindamisel arvesse võtta õiguskindluse põhimõtet või haldamise lihtsustamise eesmärki. Seda Euroopa Kohus kohtuotsuse Larentia + Minerva (EU:C:2015:496) punktis 46 ei nimetanud; lisandub see, et riigisisese õiguse kohaselt ei ole käibemaksugrupi eesmärk mitte haldamise lihtsustamine, vaid asjatu halduskoormuse vältimine suhetes ettevõtjatega.
- 23 Peale selle kaldub eelotsusetaotluse esitanud kohus asuma seisukohale, et õiguskindluse põhimõte ja käibemaksugrupi eesmärk ei suuda põhimõtteliselt põhjendada seotusele esitatavaid sisulisi nõudeid. Nimelt näiteks kui rahalise seotuse puhul ei nõutaks häälteenamust, vaid piirduks enamusosalusega, oleks see tunnus tuvastatav samasuguse õiguskindlusega nagu häälteenamust. Samuti oleks täidetud tingimus, mis nõuab haldamise lihtsustamist või asjatu halduskoormuse vältimist suhetes ettevõtjatega.

*Direktiivi 77/388 artikli 4 lõiget 1 ja lõike 4 esimest lõiku puudutav eelotsuse küsimus*

- 24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab vajalikuks esitada direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 1 ja lõike 4 esimese lõigu kohta täiendav eelotsuse küsimus, sest riigisisene arusaam käibemaksugrupi moodustumisest lähtub mõisteliselt, süstemaatiliselt ja ajalooliselt iseseisvuse tunnusest, mistõttu võiks see olla põhjendatud ka lubatud tõlgenduse või tüpiseerimisena direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 1 ja lõike 4 esimese lõigu alusel. Sellest tuleneb **neljas eelotsuse küsimus**, mis esitatakse sõltumatult esimesest kuni kolmandast eelotsuse küsimusest.
- 25 Saksa käibemaksugrupp (*Organschaft*) põhines algselt eeldusel, et ühendataval äriühingul ei ole „oma taht“. Esialgne põhjendus, mis tugineb iseseisvuse puudumisele „oma tahte“ puudumisel, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukohast selgelt sarnane arutluskäiguga, mida Euroopa Kohus järgis iseseisvuse hindamisel 29. septembri 2015. aasta otsuses Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 30 jj) ja 29. oktoobri 2015. aasta otsuses Saudacor (C-174/14, EU:C:2015:733, punktid 60, 63 ja 67). Viidatud otsustes lähtus Euroopa Kohus olemasolevast alluvussuhtest (vt kohtuotsus Gmina Wrocław, EU:C:2015:635, punktid 33, 34 ja 36) ning organisatsioonilisest seosest (kohtuotsus Saudacor, EU:C:2015:733, punkt 67).
- 26 Ka hindamisel, kas füüsiline isik on iseseisev direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 1 ja lõike 4 esimese lõigu tähenduses, on tegemist „alluvussuhtega“ (vt 27. jaanuari 2000. aasta kohtuotsus Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 18, 18. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, punkt 18 jj, ning 13. juuni 2019. aasta kohtuotsus IO, C-420/18, EU:C:2019:490, punktid 32, 38 ja 39).

- 27 Arvestades kohtuotsust Gmina Wrocław (EU:C:2015:635, punkt 35), ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates välistatud, et alluvussuhte (väga ranged) kriteeriumid, mida nägi Saksamaa ette käibemaksugrupi olemasolu eeldamiseks, ei ole küll põhjendatud direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teise lõiguga, kuid on põhjendatud sama direktiivi artikli 4 lõikega 1 ja artikli 4 lõike 4 esimese lõiguga. Direktiivi artikli 4 lõike 1 või artikli 4 lõike 4 esimese lõigu kohaselt võib olla lubatud, et Saksamaa ei pea ühendatavat äriühingut – nagu on ette nähtud UStG § 2 lõike 2 punktis 2 – ühendavale äriühingule allumise tõttu iseseisvaks direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses.
- 28 Seejuures on kaheldav, kas liikmesriigid võivad kindlaks määrata, millistel juhtudel võib harilikult lähtuda sellest, et isikul „puudub oma tahe“, mistõttu ei ole ta iseseisev direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 1 tähenduses. Selline käsitlus on ette nähtud Saksa käibemaksuseaduse (UStG) praegu kehtiva redaktsiooni § 2 lõike 2 punkti 2 esimeses lauses.
- 29 Euroopa Kohus on tunnistanud, et selliste üldnormide kehtestamine, mida ettevõtjatel on lihtne kohaldada ja mida pädevad riigisisised asutused saavad hõlpsalt kontrollida, kujutab endast seadusandja jaoks õiguspärast eesmärki, isegi kui nende normide puhul esineb teatav ebatäpsus (vt 24. veebruari 2015. aasta kohtuotsus Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punktid 35 ja 36, samuti 7. märtsi 2017. aasta kohtuotsus RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punktid 57, 58 ja 60). Kuna maksu tasumiseks kohustatud isiku kindlaksmääramine võib kaasa tuua rahalise koormuse, peab asjaomastel isikutel olema võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust juba enne tehingu tegemist (vt 21. veebruari 2006. aasta otsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 72, samuti 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 48).
- 30 Puuduva iseseisvuse tüpiseerimine, mida on teinud Saksamaa, võib seega olla liidu õiguse kohaselt lubatav. Nimelt kui Saksa kohtud jätaksid – direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 1 kohaselt ette nähtud – hindamisel, kas juriidilisel isikul puudub enda tahe, millest tulenevalt ei ole isik asjaolusid kogumina arvesse võttes iseseisev, tuginemata seaduses määratletud koosseisutunnustele, siis võiks see kaasa tuua tagajärje, et tegutsevatele isikutele jäävad nende maksuõiguslikud kohustused selgusetuks.
- 31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei jäta tähelepanuta, et direktiivi 77/388 artikli 4 lõikes 1 viidatud iseseisvuse tunnus on liidu õiguse mõiste, mis tekitab küsimuse, kas võimalik tüpiseerimise õigus on ka liikmesriigi seadusandjal.
- 32 Selle kasuks võiks rääkida süstemaatiline tõlgendus, sest direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 esimene lõik lähtub samuti „alluvussuhtest“, kusjuures alluvus viitab iseseisvuse puudumisele. Selles võib väljenduda üldine õiguspõhimõte.
- 33 Peale selle võiks seda toetada ajalooline tõlgendus. Direktiivi 67/228 A lisa punkti 2 põhjal võiks teha järelduse, et käibemaksugrupp kujutab endast iseseisvuse puudumise juhtumit. Näib, et direktiivi 67/228 A lisa kasutati muu

hulgas selleks, et käibemaksugruppi reguleerivaid Saksa õigusnorme liidu õiguse alusel legitimeerida. See võib oluline olla veel ka praegu.

- 34 Selline tõlgendus ei ole vastuolus ka direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teise lõiguga; eelkõige ei kao sätte eesmärk: seal ette nähtud käibemaksugrupi liikmete ühise maksustamise ja Saksa käibemaksugrupi vahel on nimelt nii koosseisutunnuste kui ka õiguslike tagajärgede poolest väga suured erinevused.

TÖÖDOKUMENT