Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PAOLO MENGOZZI
esitatud 26. märtsil 2015 [1]

Liidetud kohtuasjad C-108/14 ja C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
versus
Finanzamt Nordenham (C-108/14)
ja
Finanzamt Hamburg-Mitte
versus
Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa))

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas — Emaettevõtja (valdusühing), kes ostis sisse käibemaksuga maksustatavaid teenuseid selleks, et soetada omavahendeid, mida ta kasutas selleks, et tagada osalused kahes tütarettevõtjas, millele sama emaettevõtja osutas hiljem tasulisi teenuseid — Siseriiklikud õigusnormid, millega maksualast seotust piiratakse nii, et seotuks loetakse ainult juriidilisi isikud, kes on rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt alluvussuhtes

I. **Sissejuhatus**

1. Käesolevad eelotsusetaotlused, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa), puudutavad esiteks selle sisendkäibemaksu mahaarvamise arvutamise meetodit, mille tasusid kaks valdusühingut, kui nad omandasid osalusi teiste ettevõtjate kapitalis, mille juhtimises need valdusühingud osalevad, ning teiseks küsimust, kas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas [2] (edaspidi „kuues direktiiv") artikli 4 lõike 4 teise lõiguga on vastuolus maksuõigusnormid, mis keelavad isikuühingutel osaleda „allutatud" üksustena käibemaksugrupis selle artikli tähenduses.

2. Need küsimused tekkisid kahe kohtuvaidluse raames, milles esimese pooled on Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (edaspidi „Larentia + Minerva") ja Finanzamt Nordenham (Nordenhami maksuamet) (C-108/14) ning teises Finanzamt Hamburg-Mitte (Hamburg-Mitte maksuamet) ja Marenave Schiffahrts AG (edaspidi „Marenave") (C-109/14) [3].

1 — Algkeel: prantsuse.

2 — (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23). Kuna põhikohtuasja faktilised asjaolud leidsid aset enne 1. jaanuari 2007, mil jõustus nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), ei ole see direktiiv kohaldatav.

3 — Euroopa Kohtu presidendi 26. märtsi 2014. aasta otsusega liideti need kohtuasjad kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ja kohtuotsuse tegemiseks.

3. Larentia + Minervale kuulub käesolevas kohtuasjas usaldusosanikuna 98% kahe usaldusühinguna (GmbH & Co. KG) asutatud tütarettevõtja osadest, kumbki nendest tütarettevõtjatest käitab laeva. Ta osutab neile ka „juhtimisfunktsiooniga valdusühinguna" tasulisi haldus- ja kaubandusteenuseid.

4. Larentia + Minerva arvas oma käibemaksuga maksustatavatelt teenustelt täielikult maha kogu sisendkäibemaksu, mis ta oli tasunud, kui hankis kolmandalt isikult kapitali, mida ta kasutas selleks, et rahastada oma osalusi tütarettevõtjates ja oma teenuste osutamisega seotud tegevust, eelkõige haldus- ja nõustamisteenuseid, mida ta tasu eest nendele tütarettevõtjatele osutas.

5. Finanzamt Nordenham (Nordenhami maksukeskus) aktsepteeris mahaarvamist ainult väga väikeses osas, 22% ulatuses ja suurem osa tütarettevõtjates osaluste omandamisega seotud kuludest kanti kuludesse, mis on seotud tegevusega, mis ei kujuta endast valdusühingu majandustegevust ja milleks on osaluste omamine tütarettevõtjates – tegevus, mis ei anna õigust mahaarvamisele. Larentia + Minerva vaidlustas 24. septembri 2007. aasta parandatud maksuteate 2005. aasta eest tasumisele kuuluva käibemaksu kohta Niedersächsisches Finanzgerichtis (Alam-Saksi maksukohus), kes jättis kaebuse rahuldamata. Larentia + Minerva esitas seejärel kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (föderaalne maksukohus).

6. Teises kohtuasjas suurendas Marenave 2006. aastal oma kapitali ja suurendamisega seotud aktsiate emiteerimise kuludelt tuli tasuda käibemaksu summas 373 347,57 eurot.

7. See äriühing omandas samal aastal valdusühinguna osasid neljas „laevausaldusühingus", mis on isikuühingud ja mille ärijuhtimises ta tasu eest osales. Käibemaksust, mis tuli tasuda juhtimistegevusest 2006. aastal saadud tuludelt, arvas ta maha eelkõige kogu sisendkäibemaksuks makstud 373 347,57 euro suuruse summa.

8. Finanzamt Hamburg-Mitte (Hamburg-Mitte maksukeskus) ei aktsepteerinud 15. jaanuari 2009. aasta otsuses selle summa mahaarvamist põhjendusel, et valdusühing ei sekku tegelikult tütarettevõtjate juhtimisse. Finanzgericht Hamburg-Mitte rahuldas siiski selle otsuse peale esitatud kaebuse, aktsepteerides Marenave tehtud mahaarvamist täielikult. Finanzamt Hamburg-Mitte esitas Bundesfinanzhofile Finanzgericht Hamburg-Mitte otsuse peale kassatsioonkaebuse.

9. Eelotsusetaotluse esitanud kohus arvab nendes kahes kohtuasjas, mis on selles kohtus algatatud, et teenuseid, mida valdusühingud sisse ostavad, kasutatakse samal ajal nii majandustegevuses kui ka tegevuses, mis ei kujuta endast majandustegevust, ja annavad seega õiguse mahaarvamisele vaid niivõrd, kuivõrd sellega seotud kulud tuleb arvata valdusühingute majandustegevusega seotute hulka. Eelotsusetaotluse esitanud kohus arvab niisiis, et täieliku mahaarvamise õigust ei ole, kuid ta palub siiski selgitada, ega see arvamus ei ole vastuolus põhimõtetega, mis Euroopa Kohus on sedastanud kohtuotsuses Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495). Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei esita Euroopa Kohtule siiski otseselt sellist küsimust. Tema esimeses küsimuses küsitakse ainult täpsustusi selle kohta, millisel viisil tuleks arvutada sisendkäibemaksu mahaarvatav summa, et see peegeldaks valdusühingute puhul objektiivselt seda, kuidas hankekulutused jagunevad majandustegevuse ja tegevuse vahel, mis ei ole majandustegevus. Kui valdusühingute sisendkäibemaksu mahaarvamise küsimus peaks lahendatama nii, et arvesse võetakse maksustatavaid tehinguid, mille tegid tütarettevõtjad kolmandate isikutega, tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul seejärel küsimus, milline ulatus on kuuenda direktiivi käibemaksugruppi käsitleva artikli 4 lõike 4 teisel lõigul, millele Larentia + Minerva ja Marenave tuginesid esimest korda kassatsioonimenetluses. Ta soovib selles küsimuses teada, kas siseriiklik õigus on selle sättega kooskõlas, kui selles on niisugune meede välistatud eelkõige isikuühingute puhul, ning kui ei ole kooskõlas, siis kas maksukohustuslased saavad kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teisele lõigule vahetult tugineda.

10. Selles olukorras otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Millise arvutusmeetodi järgi peab valdusühing välja arvutama teenustelt, mille ta ostis sisse tütarettevõtjates osaluste omandamise eesmärgil kapitali kaasamiseks, tasutud sisendkäibemaksu selle osa, mille ta võib maha arvata, kui valdusühing osutab tütarettevõtjatele hiljem mitmesuguseid [käibemaksuga] maksustatavaid teenuseid (nagu oli kavas algusest peale)?

2. Kas […] kuuenda direktiivi […] artikli 4 lõike 4 teises lõigus sisalduva sättega, mille kohaselt saab mitut isikut käsitada ühe maksukohustuslasena, on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt saab (esiteks) mõne muu maksukohustuslase (kes on käibemaksugrupi moodustamise seisukohast ühendav ettevõtja; *Organträger*) ettevõttega siduda ainult juriidilise isiku, mitte aga isikuühingu, ja mis (teiseks) eeldab, et kõnealune juriidiline isik on rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt (hierarhilise suhte tähenduses) „ühendava ettevõtja ettevõttega seotud”?

3. Kas juhul, kui eelmisele küsimusele vastatakse jaatavalt, saab maksukohustuslane vahetult tugineda […] kuuenda direktiivi […] artikli 4 lõike 4 teisele lõigule?”

11. Nende küsimuste kohta esitasid kirjalikke märkusi Larentia + Minerva, Marenave, Saksamaa, Iirimaa, Austria ja Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Komisjon. Peale Austria valitsuse – kes ei osalenud suulises menetluses – kuulati asjaomaste poolte ja Poola valitsuse suulised märkused ära kohtuistungil, mis toimus 7. jaanuaril 2015.

II. **Õiguslik analüüs**

A. *Esimene eelotsuse küsimus*

12. Nagu ma käesoleva ettepaneku punktis 9 märkisin, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimeses eelotsuse küsimuses lähtutud eeldusest, et põhikohtuasjades saab asjaomase kahe valdusühingu tasutud käibemaksu maha arvata üksnes osaliselt, sest Laurentia + Minerva puhul tütarettevõtjates osaluste omandamise ja Marenave puhul aktsiate emiteerimise kulud on valdavas osas seotud nende valdusühingute tegevusega, mis ei ole majandustegevus ning mis on suunatud osaluste omandamisele nende vastavates tütarettevõtjates ja nende osaluste haldamisele.

13. Lähtudes sellest eeldusest, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult täpsemaid juhiseid arvutusmeetodi kohta, mida oleks pidanud kasutama, et jaotada objektiivsemalt ja ühtlasemalt sisendkäibemaks, kui valdusühingu kulud jaotatakse majandustegevuse ja tegevuse vahel, mis ei ole majandustegevus.

14. Ehkki piirduma peaks rangelt vastamisega sellele küsimusele, leian nagu kõik käesolevasse menetluse astunud pooled, et Euroopa Kohus peaks asuma seisukohale, et ei ole pädev andma niisuguse arvutusmeetodi kohta täpsemaid juhiseid kui need, mis tulenevad juba tema praegusest praktikast.

15. Eelkõige tuleb meenutada, et kui Euroopa Kohtule esitati samalaadne küsimus kohtuasjas Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), märkis ta, et kuuendas direktiivis ei ole sätestatud nõudeid, mis käsitleksid meetodeid või kriteeriume, mida liikmesriikidel tuleks kohaldada, kui nad kehtestavad õigusnorme, mis lubavad sisendkäibemaksu jaotamist, lähtudes sellest, kas vastavad kulud on seotud majandustegevuse või tegevusega, mis ei ole majandustegevus, kuna kuuendas direktiivis sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamist käsitlevad eeskirjad on seotud üksnes majandustegevusega. [4]

4 — Vt selle kohta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 33).

16. Kuna kuues direktiiv ei sisalda täpsete arvutuste tegemiseks vajalikke juhiseid, peavad liikmesriigid ise kindlaks määrama selleks sobivad meetodid ja kriteeriumid, kasutades oma kaalutlusõigust ning võttes arvesse selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust, eelkõige järgides neutraalse maksustamise põhimõtet. [5]

17. Euroopa Kohus järeldas seega, et liikmesriigid on kohustatud kasutama oma kaalutlusõigust nii, et on tagatud käibemaksu mahaarvamine üksnes selles osas, mis vastab nende tehingute maksumusele, mille puhul tekib mahaarvamise õigus, jälgides seega, et majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse suhtarvu arvutamine peegeldaks objektiivselt kummakski tegevuseks tehtud tegelike kulutuste osa. Liikmesriigid võivad selle õiguse kasutamisel vajaduse korral kohaldada kas investeeringust lähtuvat jaotuspõhimõtet või tehingust lähtuvat jaotuspõhimõtet või muud sobivat jaotuspõhimõtet (mida oli nimetanud siseriiklik kohus kohtuasjas, mille tulemusena algatati kohtuasi Securenta) ega pea piirduma vaid ühe meetodi kasutamisega. [6]

18. Neid hinnanguid kinnitas Euroopa Kohus kohtuotsuse Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557) punktides 42 ja 47, meenutades sisuliselt, et sõltumata liikmesriikide valitavatest või kohaldatavatest arvutusmeetoditest, peavad need viisid objektiivselt peegeldama seda, kuidas hankekulud tegelikult jaotuvad majandustegevuse ja tegevuse vahel, mis ei ole majandustegevus.

19. Käesolevates kohtuasjades märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Saksamaa seadusandja ei ole praeguseks vastu võtnud mingit niisugust jaotamisjuhist, millele Euroopa Kohus kohtuotsuses Securenta viitab – olukord, mis toob kaasa tõsise õiguskindluse puudumise, mida peab tema arvates leevendama Euroopa Kohus.

20. Ma arvan, et Euroopa Kohus ei saa seda teha ei seetõttu, et liikmesriikidele on jäänud veel teatav pädevus, ega faktiliste olukordade mitmekesisuse ja keerukusega seotud praktilistel põhjustel, mis ei võimalda Euroopa Kohtul kuidagi eelistada ühte jaotamismeetodit või -juhist teisele.

21. Samalaadsetel põhjustel ei saa ka asjaolu, et siseriiklik seadusandja ei ole veel otsustanud ühe või teise meetodi kasuks, vaid on eelistanud – nagu rõhutavad eelotsusetaotluse esitanud kohus ja ka Saksamaa valitsus oma kirjalikes märkustes – jätta selle hindamise konkreetse juhtumi asjaolusid arvesse võttes maksukohustuslaste ja maksuameti hooleks, viia selleni, et Euroopa Kohus leiab, et ta võib astuda selle seadusandja asemele.

22. Siseriiklikud kohtud peavad seevastu kontrollima, kas võttes arvesse neile hindamiseks esitatud olukordi, peegeldab/peegeldavad arvutusmeetod(id), mille on valinud kas maksukohustuslane või asjakohasel juhul siseriiklik maksuamet, objektiivselt seda, kuidas jaotuvad hankekulud tegelikult maksukohustuslase majandustegevuse ja tegevuse vahel, mis ei ole majandustegevus.

23. Käesolevates kohtuasjades tuleb küsimust, kas selle meetodi kohaldamine, mida peab sobivaks maksuamet ja milleks on eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabe kohaselt investeeringu laadi põhjal jaotamise meetod, täidab seda eesmärki, hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

24. Minus tekitab küsimusi siiski eelotsusetaotluse esitanud kohtu arutluskäigu eeldus, sest ta leiab, et need kaks valdusühingut tegelevad osaliselt majandustegevuse ja osaliselt tegevusega, mis ei ole majandustegevus.

25. See küsimus läheb kaugemale küsimusest, milles palutakse lihtsalt hinnata põhikohtuasja faktilisi asjaolusid - mis kuulub ELTL artiklis 267 sätestatud koostöö raames eranditult eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevusse.

5 — *Idem* (punktid 34-36).

6 — *Ibidem* (punktid 37 ja 38).

26. Nagu märgivad Larentia + Minerva ja Marenave, tuleb selgitada välja, kas valdusühingute sekkumine tütarettevõtjate juhtimisse ei peaks viima vastavalt kohtuotsuses Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) sedastatud põhimõtetel mõttele, et niisugused valdusühingud tegelevad üksnes majandustegevusega ega tegele ühegi tegevusega, mis ei ole majandustegevus. Nende poolte arvates tuleneb sellest, et sisendkäibemaksu, mis tasuti nendele valdusühingutele nende tütarettevõtjates osaluste omandamise raames osutatud teenustelt, võib seega täielikult maha arvata.

27. Euroopa Kohus eristab oma praktikas, mis käsitleb valdusühingute staatust käibemaksu valdkonnas, kahte juhtumit sõltuvalt sellest, kas valdusühingud osalevad oma tütarettevõtjate juhtimises või mitte.

28. Esimesse kategooriasse kuuluvad need valdusühingud, kelle ainus tegevusala on omada ja hallata osalusi teistes äriühingutes, ilma et nad osutaksid viimastele mingeid tasulisi teenuseid ja sekkumata seega otseselt või kaudselt teiste ettevõtjate juhtimisse muul viisil, kui ainult neid õigusi kasutades, mis neil aktsionäridena on.

29. Need valdusühingud ei ole käibemaksukohustuslased kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses ning neil ei ole seega õigust teha sama direktiivi artiklis 17 ette nähtud mahaarvamist. Kohtupraktika kohaselt ei saa üksnes äriühingu aktsia või osa omandamist või omamist käsitada majandustegevusena kuuenda direktiivi mõttes, mis annab nende tehingute tegijale maksukohustuslase staatuse. Üksnes osaluse omandamine teises äriühingus ei tähenda vara kasutamist eesmärgiga saada kestvat tulu, kuna võimalik dividend osaluse viljana on üksnes vara omamise tulemus.[7]

30. Euroopa Kohus leiab sageli siiski, et „[*o*]*lukord on teistsugune* juhul, kui osalusega teises äriühingus kaasneb otsene või kaudne seotus asjaomase äriühingu juhtimisega, kahjustamata osaluse omaniku õigusi aktsionärina või osanikuna”.[8] Euroopa Kohus jätkab, et valdusühingu seotus selliste äriühingute juhtimisega, milles tal on osalus, kujutab endast majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses, kui see hõlmab direktiivi artikli 2 mõttes käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemist nagu valdusühingu poolt tütarettevõtjatele osutatavaid haldus-, finants- ja äriteenuseid ning tehnilisi teenuseid.[9]

31. Nagu ilmneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu koostatud valdusühingute tüpoloogiast, nimetatakse neid valdusühinguid „juhtimisfunktsiooniga” valdusühinguteks.

32. Ei ole vaidlustatud, et käesoleval juhul kuuluvad põhikohtuasjas vaadeldavad valdusühingud teise kategooriasse ja et nende teenuseid, mida nad oma tütarettevõtjatele tasu eest osutavad, maksustatakse seega käibemaksuga.

33. Eelotsusetaotluse esitanud kohus nõustub muide, et nendel valdusühingutel on õigus maha arvata sisendkäibemaks teenustelt, mis nad ostsid sisse kolmandatelt ettevõtjatelt tütarettevõtjates osaluste omandamise eesmärgil kapitali kaasamiseks. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on see mahaarvamine siiski ainult osaline. Teenuseid, mille valdusühingud kapitali omandamise raames sisse ostsid, kasutati tema sõnul eeskätt valdusühingute tegevuseks, mis ei ole majandustegevus, nimelt oma tütarettevõtjate kapitalis osaluste omandamiseks ja omamiseks, mida ei maksustata.

7 — Vt eelkõige kohtuotsused Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 19) ja Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 32).

8 — Vt eelkõige kohtuotsused Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 14); Floridienne ja Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 18); Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 20); SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 30) ning Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 33) (kohtujuristi kursiiv).

9 — Kohtuotsused Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 22) ja Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 34).

34. Selles küsimuses märgin kohe, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei kinnita, et neid teenuseid oleks kasutatud lihtsalt osaluste omamiseks teistes tütarettevõtjates, mille juhtimisse valdusühingud ei sekku – tegevus, mida ei saa pidada majandustegevuseks ja mis eeldab seega kohustust jaotada tasutud sisendkäibemaks ära nende valdusühingute majandustegevuse ja sellise tegevuse vahel, mis ei ole majandustegevus.

35. Seejärel arvan, et loogika, millel põhineb Euroopa Kohtu praktika ning mis käsitleb dihhotoomiat oma tütarettevõtjate juhtimises osalevate ja mitteosalevate valdusühingute vahel, toob kaasa tagajärjed, mis puudutavad valdusühingute hanketehingutena tehtud kapitalitehingutega seotud kulude kandmist nende majandustegevusega seotud kuludesse.

36. Kohtuotsuses Cibo Participations, mis käsitles põhikohtuasjades vaadeldavate olukordadega samalaadset olukorda, leidis Euroopa Kohus, et kulutused, mida valdusühing, kes osales tütarettevõtja juhtimises, tegi mitmesugusteks teenusteks, mis ta ostis sisse selles tütarettevõtjas osaluse omandamiseks, on maksukohustuslase üldkulud ja kujutavad endast *nendena* koostisosi, millest kujuneb tema toodete hind. Nendel teenustel on seega põhimõtteliselt otsene ja vahetu seos valdusühingu kogu majandustegevusega.[10]

37. Et Euroopa Kohus ei saanud eirata tõika, et niisugune valdusühing ka haldab oma laadi tõttu osalusi, mis ei kujuta endast majandustegevust, eeldab selles kohtuotsuses valitud lähenemine esiteks, et valdusühingu kulutused oma tütarettevõtjates osaluste omandamiseks on seotud ainult valdusühingu majandustegevusega, mitte – isegi osaliselt – tema tegevusega, mis ei ole majandustegevus ja seisneb osaluste haldamises, ning teiseks, et valdusühingul on põhimõtteliselt lubatud maha arvata kogu sisendkäibemaksu summa, mille ta hanketehingutelt tasus.

38. Seda hinnangut kinnitab sama kohtuotsuse Cibo Participations punkt 34, milles Euroopa Kohus viitab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus ette nähtud mahaarvamissüsteemile, mis puudutab ainult käibemaksu jagunemist hanketehingute vahel, mida kasutati samal ajal äritehinguteks, mis annavad õiguse käibemaksu mahaarvamisele, ja teiste tehingute vahel, mille puhul sellist õigust ei ole, st on õigus niisuguse käibemaksu mahaarvamisele, mis tasuti eranditult majandustegevusega seotud kuludelt.[11]

39. Tütarettevõtjates osaluste omandamisega seotud kulud, mida on kandnud valdusühing, kes osaleb nende juhtimises Euroopa Kohtu praktika tähenduses, kantakse seega selle valdusühingu majandustegevusega seotud kuludesse. Järelikult arvatakse nendelt kuludelt tasutud käibemaks kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 alusel täielikult maha, v.a juhul, kui hanketehingud on kuuenda direktiivi kohaselt käibemaksuvabad, millisel juhul kasutatakse mahaarvamisõigust selle direktiivi artikli 17 lõikes 5 ette nähtud proportsionaalsel meetodil.[12] Minu arvates tuleb kohtuotsust Cibo Participations tõlgendada nii.

40. Niisuguse analüüsi võib väga hästi laiendada kuludele, mis ei ole seotud mitte osaluste omandamisega tütarettevõtjates, vaid teiste kapitalitehingutega, mida juhtimisfunktsiooniga valdusühing teeb, näiteks oma osa- või aktsiakapitali suurendamine aktsiate emiteerimise teel, millega kokkuvõttes rahastatakse merelaevade ostu ja käitamist, nagu see näib olevat kohtuasjas C-109/14.

10 — Kohtuotsus Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 33). Vt ka eelkõige kohtuotsus SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 58).

11 — Vt selle kohta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 33) ja minu ettepanek kohtuasjas Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, punkt 79). Vt ka kohtuotsus Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 40).

12 — Kord, kuidas see suhe arvutatakse, kuulub liikmesriikide siseriiklike õigusaktide kohaldamise sfääri: vt selle kohta kohtuotsus Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punktid 30 ja 31).

41. Euroopa Kohus nõustus juba kohtuotsuses Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320), et aktsiaemissioon ei kuulu iseenesest kuuenda direktiivi kohaldamisalasse, kuid äriühing võib selle läbi viia selleks, et tugevdada oma kapitali oma üldise majandustegevuse huvides, mis eeldab, et nende teenuste kulud, mis see äriühing ostis asjaomase teenuse raames sisse, kuuluvad üldkuludesse ning moodustavad sellistena tema toodete hinna ühe koostisosa. Need teenused on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega. [13]

42. Mulle näib, et asjaolu, et vaidluses, mille tulemusena algatati kohtuasi C-109/14, viis aktsiaemissiooni läbi juhtimisfunktsiooniga valdusühing, mitte niisugune äriühing nagu Kretztechnick, kes tegeles ainult ettevõtlusega, ei too kohtuotsusest Cibo Participations tulenevaid juhiseid arvestades kaasa teistsuguseid tagajärgi õigusele arvata põhimõtteliselt maha kogu sisendkäibemaks.

43. Igal juhul ei soovitanud ei eelotsusetaotluse esitanud kohus ega käesoleva menetluse pooled, et juhtimisfunktsiooniga valdusühingu kulude maksustamisel tuleb teha vahet, kas need kulud on seotud osaluste omandamisega või muude kapitalitehingutega.

44. Nende kaalutluste põhjal arvan, et esimesele eelotsuse küsimusele tuleb vastata nii, et kapitalitehingutega seotud kulud, mida kannab valdusühing, kes sekkub otseselt või kaudselt oma tütarettevõtjate juhtimisse, on otseselt ja vahetult seotud selle valdusühingu kogu majandustegevusega. Seega ei ole nendelt kuludelt tasutud sisendkäibemaksu vaja jaotada majandustegevuse ja tegevuse vahel, mis ei ole majandustegevus. Kui valdusühing teeb käibemaksuga maksustatavaid tehinguid ja käibemaksuvabasid tehinguid, arvutatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus proportsionaalsel meetodil, mis on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5.

B. *Teine eelotsuse küsimus*

45. Teises küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga, milles on nähtud ette, et liikmesriigid võivad mitut isikut käsitada ühe maksukohustuslasena, on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid, millega esiteks piiratakse võimalust olla seotud teise maksukohustuslase (nn „ühendav" ettevõtja) ettevõttega nii, et see võimalus on ainult juriidilistel isikutel, ning teiseks nõutakse, et need juriidilised isikud oleksid ühendava ettevõtja ettevõttega rahanduslikult, majanduslikult ja organisatsiooniliselt seotud, st et nad oleksid hierarhilises suhtes.

46. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 4 teisest lõigust ilmneb, et viimane lubab igal liikmesriigil oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena. [14]

47. Selle õigusnormiga lisati seega liidu õigusaktidesse käibemaksugrupi kontseptsioon, mille eesmärk on – nagu on märgitud kuuenda direktiivi seletuskirjas [15] - võimaldada liikmesriikidel kas haldustegevuse lihtsustamiseks või teatavate kuritarvituste vältimiseks mitte pidada eraldi maksukohustuslasteks maksukohustuslasi, kelle iseseisvus on ainult õiguslik. [16]

13 — Vt kohtuotsus Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 36).

14 — Tuleb märkida, et see õigusnorm võeti hiljem samalaadses sõnastuses üle direktiivi 2006/112/EÜ artiklisse 11.

15 — Ettepanek: kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (KOM(73) 950, 20.6.1973).

16 — Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused komisjon *vs.* Iirimaa (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 47) ja komisjon *vs.* Rootsi (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 37).

48. Praktikas näeb see välja nii, et kuna käibemaksugruppi peetakse üheks käibemaksukohustuslaseks, ei esita sellesse kuuluvad üksused enam eraldi käibemaksudeklaratsioone ning neid ei peeta oma grupis ja väljaspool seda enam maksukohustuslasteks. [17]

49. Sellest järeldub, et käibemaksugrupisiseseid tehinguid, st tasulisi tehinguid sellesse gruppi kuuluvate üksuste vahel käibemaksustamise mõttes põhimõtteliselt ei eksisteeri. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus määratakse seega kindlaks mitte grupi liikmete vaheliste tehingute põhjal, vaid ainult nende tehingute põhjal, mida grupp teeb kolmandate isikute huvides. [18]

50. Käesoleval juhul tuleb märkida, et ehkki eelotsusetaotluse esitanud kohus ei väljenda mingit kahtlust, kas Saksamaa Liitvabariik kasutas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus pakutud võimalust – mida kinnitas muide Saksamaa valitsus oma kirjalikes märkustes –, tekib tal küsimus, kas valdusühingud ja nende vastavad tütarettevõtjad võivad saada käibemaksugrupi staatuse, nii et sellele grupile antakse tütarettevõtjate ja kolmandate ettevõtjate vahel tasu eest tehtavate tehingute puhul võimalus täielikult maha arvata sisendkäibemaks, mis on seotud valdusühingute kapitalitehingutega.

51. Kui niisugust täielikku mahaarvamist ei saa välistada juba vastuse põhjal, mille ma soovitan anda esimesele eelotsuse küsimusele, tuleb arutluskäigu selles etapis teha kaks märkust.

52. Esiteks on faktilised olukorrad, milles esitati kumbki kahest esimesest eelotsuse küsimusest, teineteist vastastikku välistavad. Teiste sõnadega võib märkida, et käibemaksugrupp kas eksisteerib või mitte. Valdusühing, kes osaleb oma tütarettevõtjate juhtimises, ei saa ühelgi juhul õigust arvata maha sisendkäibemaks, mille ta tasus kuludelt, mis on seotud kapitali sissemaksetega tema tütarettevõtjatesse, ning väita samal ajal, et ta moodustab nende tütarettevõtjatega käibemaksugrupi, milles tehingud jäävad – nagu ma juba märkisin – väljapoole käibemaksu kohaldamisala.

53. Teisalt ilmneb eelotsusetaotluses esitatud teabest, et käibemaksugrupi staatuse andmisega seotud probleemid tõstatati esimest korda alles eelotsusetaotluse esitanud kohtus, kes teeb kassatsiooni korras otsuse viimase kohtuastmena. Maksuametil ei olnud seega – nagu ka eelotsusetaotluse esitanud kohtust madalama astme kohtutel – võimalust võtta eelnevalt seisukoht küsimuses, kas Larentia + Minerva ja tema vastavad tütarettevõtjad võivad saada selle staatuse.

54. Need tõdemused võivad viia mõttele, et teises eelotsuse küsimuses taotletav kuuenda direktiivi tõlgendus ei ole lõpuks põhikohtuasjadega tegelikult üldse seotud või on hüpoteetiline ning seega tuleb see küsimus (nagu ka kolmas küsimus, mis on sellega tihedalt seotud) tunnistada vastuvõetamatuks. [19] Iirimaa valitsus avaldaski selles suhtes kahtlust nii oma kirjalikes märkustes kui ka kohtuistungil Euroopa Kohtus.

55. Hoolimata nendest asjaoludest arvan siiski, et käesolevale eelotsuse küsimusele oleks tarvilik anda sisuline vastus. Nagu soovitab eelotsusetaotluse esitanud kohus ja nagu Saksamaa valitsus kohtuistungil kinnitas, on käibemaksugrupi, kui maksustamisüksuse staatuse saamise tingimused objektiivsed ning nende täidetuse saab Saksamaa õiguses tuvastada iga kohus, sõltumata sellest, kas seda on taotletud. Küsimus, kas niisuguseks grupiks kvalifitseerumise piirangud, mis on Saksamaa õigusaktides sätestatud, on kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga kooskõlas, on seega põhikohtuasjade lahendamisel asjakohane, sest kui need piirangud saaks kõrvaldada, võiks tunnustada õigust sisendkäibemaksu summa täielikule mahaarvamisele.

17 — Vt selle kohta kohtuotsused Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19) ning Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 29).

18 — Vt selle kohta ka komisjoni teatis nõukogule ja Euroopa Parlamendile „Nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikliga 11 ette nähtud võimaluse kohta kehtestada käibemaksugrupp” (KOM(2009) 325 (lõplik), 2.7.2009, lk 11). Tuleb täpsustada, et tehingud grupi liikme ja kolmanda isiku vahel on grupi enda tehingud: vt kohtuotsus Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 29).

19 — Vt kohtupraktika kohta, mis käsitleb niisuguste eelotsusetaotluste vastuvõetamatust, mis ei ole vaidlustega tegelikult seotud või on hüpoteetilised, eelkõige kohtuotsus Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

56. Mis puudutab sisulisi küsimusi, siis eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsusetaotlus puudutab kahte küsimust. Esiteks on sisuliselt tegemist küsimusega, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga on vastuolus see, kui liikmesriik piirab käibemaksugruppide moodustamist nii, et neid saavad moodustada ainult juriidilised isikud, ning välistatud on seega niisugused isikuühingud nagu põhikohtuasjades vaadeldavad tütarettevõtjad, mis on asutatud usaldusühingute vormis. Teiseks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas liikmesriik võib nõuda, et käibemaksugrupisisesed suhted oleksid hierarhilised suhted, millega „alluvad" üksused on ühendava üksusega liidetud.

1. Tingimus, mille kohaselt peab käibemaksugrupp olema juriidiline isik

57. Saksa õiguses sätestab käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG") § 2 lõike 2 punkti 2 esimene lause, et 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).

58. Samas kui eelotsusetaotlusest ilmneb, et isikuühingud võivad Saksamaa õiguses moodustada maksustamise seisukohast ühtse ühendava ettevõtja, ei saa niisugused isikuühingud - eelkõige usaldusühingud - seetõttu, et nad pole juriidilised isikud, olla organisatsiooniliselt seotud ega saa seetõttu osaleda niisuguses käibemaksugrupis, nagu eksisteerib Saksamaal.

59. Minu arvates ei võimalda miski kuuendas direktiivis välistada isikuühingute osalemist käibemaksugrupis, nagu on õigesti väitnud Iirimaa valitsus ja komisjon.

60. Selline hinnang tuleneb juba kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu sõnastusest, milles on mainitud, et ühe maksukohustuslasena võib käsitada „isikuid" täiesti üldiselt, mis vastandub – nagu väga tabavalt märkis kohtujurist Jääskinen oma ettepanekus kohtuasjas komisjon *vs*. Iirimaa (C-85/11, EU:C:2012:753, punktid 30 ja 31) – õigusliku raamistikuga, mille lõi teine käibemaksudirektiiv[20]. Euroopa Kohus järeldas sellest, et direktiivi 2006/112 artikli 11 sõnastusega, millesse on samamoodi üle võetud kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu sõnastus, ei ole vastuolus see, kui liikmesriik näeb ette, et isikud, keda üksikult ei maksustata, võivad kuuluda käibemaksugruppi.[21] Kõikides teistes kohtuasjades on Euroopa Kohus täpsustanud – tõsi küll, möödaminnes –, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik on orienteeritud „isiku[tele], eelkõige äriühingu[tele]".[22]

61. Eelnimetatud kohtupraktika näitab, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu ulatus ei ole piiratud äriühingu konkreetse vormi ega sellega, kas käibemaksugruppi kuuluvad üksused on juriidilised isikud.

62. Ülejäänud osas tuleb märkida, et vastupidi artikli 4 lõike 4 teisele lõigule puudutavad selle direktiivi mõned sätted - näiteks artiklid 28a-28c – ainult „juriidilisi isikuid", mis tähendab ka, et liidu seadusandja ei soovinud piirata artikli 4 ulatust üksustega, mis on juriidilised isikud.

63. Ma arvan seega, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu kohaldamisala laieneb kõikidele isikutele.

64. See väide ei võimalda siiski lahendada eelotsusetaotluse esitanud kohtu teise eelotsuse küsimuse esimest osa.

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

21 — Kohtuotsus komisjon *vs*. Iirimaa (C-85/11, EU:C:2013:217, punktid 38-41). Vt ka kohtuotsused komisjon *vs*. Madalmaad (C-65/11, EU:C:2013:265, punktid 35-39); komisjon *vs*. Soome (C-74/11, EU:C:2013:266, punktid 30-34); komisjon *vs*. Ühendkuningriik (C-86/11, EU:C:2013:267, punktid 33-37), ja komisjon *vs*. Taani (C-95/11, EU:C:2013:268, punktid 34-38).

22 — Kohtuotsus Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19).

65. Selle lahendamine eeldab, et kõigepealt hinnataks, kas kuuenda direktiiviga on vastuolus see, et liikmesriik piirab selle direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu ulatust, kui kasutab talle jäetud võimalust lubada oma territooriumil moodustada käibemaksugruppe. Teiste sõnadega, tuleb selgitada välja, kas liikmesriikidele jääb teatav kaalutlusruum selles osas, milliste „isikute" osalemist käibemaksugrupis nad oma territooriumil aktsepteerivad.

66. Kohtupraktikat arvestades tuleb sellele küsimusele minu arvates vastata nüansseeritult.

67. Euroopa Kohus on tõesti juba leidnud direktiivi 2006/112 artikli 11 esimese lõigu kohta - millesse on üle võetud artikli 4 lõike 4 teise lõigu tekst -, et selle artikli kohaldamine ei sõltu, nagu tuleneb artikli sõnastusest, muude tingimuste täidetusest.[23] Euroopa Kohus on oma kohtuotsustes komisjon *vs.* Rootsi (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 35) ja komisjon *vs* Soome (C-74/11, EU:C:2013:266, punkt 63) täpsustanud, et see õigusnorm ei näe liikmesriikidele ette ka võimalust kehtestada ettevõtjatele muid tingimusi käibemaksugrupi moodustamiseks, kui tingimus tegeleda teatavat tüüpi tegevusega või kuuluda teatavasse tegevussektorisse.

68. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus (ja nüüd direktiivi 2006/112 artikli 11 esimeses lõigus) ette nähtud kord võib seega tunduda korrana, millega ei jäeta liikmesriikidele mingit kaalutlusruumi.

69. Euroopa Kohus nõustus siiski – ikka samades kohtuotsustes ja mitte enam kõnesoleva sätte sõnastuse põhjal, vaid selle eesmärkidest lähtudes –, et liikmesriikidel on võimalus piirata direktiivi 2006/112 artiklis 11 ette nähtud korra kohaldamist liidu õigust järgides.[24] Selle tõdemuse põhjal lükkaski Euroopa Kohus tagasi Rootsi Kuningriigile ja Soome Vabariigile ette heidetavad rikkumised, märkides, et komisjon ei ole tõendanud, et käibemaksudirektiivi artiklis 11 sätestatud korra kohaldamine üksnes finants- ja kindlustusvaldkonna ettevõtjatele - mida õigustab direktiivi 2006/112 artikli 11 teises lõigus nimetatud kavatsus takistada maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist - on vastuolus liidu õigusega.[25]

70. Näib, et selles kohtupraktikas - mis on minu arvates ülekantav kuuendale direktiivile - tunnustatakse seega liikmesriikide kaalutlusruumi selle artikli 4 lõike 4 teises lõigus ette nähtud võimaluse kasutamisel – kaalutlusruum, mis on siiski piiratud selle direktiivi artikli 4 lõikes 4 nimetatud eesmärkide taotlemisega liidu õigust järgides.

71. Praktikas peavad kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus ette nähtud piirangud olema minu arvates seega vajalikud ja sobivad juba mainitud eesmärgi seisukohast, milleks on ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või vältida maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist, järgides liidu õigust, st eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte.[26]

72. Käesoleval juhul peab isikuühingute käibemaksugrupis osalemise välistamine olema õigustatud eesmärkidega, mida kuuenda direktiivi artikli 4 lõikega 4 taotletakse, kusjuures samal ajal tuleb järgida neutraalse maksustamise põhimõtet.

23 — Vt eelkõige kohtuotsused komisjon *vs.* Iirimaa (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 36) ja komisjon *vs.* Rootsi (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 35).

24 — Kohtuotsused komisjon *vs.* Rootsi (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 38) ja komisjon *vs.* Soome (C-74/11, EU:C:2013:266, punkt 66).

25 — Kohtuotsused komisjon *vs.* Rootsi (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 39 ja 40) ja komisjon *vs.* Soome (C-74/11, EU:C:2013:266, punktid 67 ja 68).

26 — Selle kohta, et nimetatud põhimõte on aluspõhimõte, vt kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 59) ning kohtuotsus Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 25). Selle kohta, kuidas piirab neutraalse maksustamise põhimõte liikmesriikidepoolset niisuguste meetmete kasutamist, millega püütakse võidelda maksudest kõrvalehoidmise ja maksupettuse vastu, vt eelkõige kohtuotsus Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

73. Ehkki nende kahe küsimuse kontrollimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, tuleb märkida, et viimane on oma eelotsusetaotluses sisuliselt täpsustanud esiteks, et ta ei taju, kuidas on omavahel seotud UStG § 2 lõike 2 punktis 2 sätestatud nõue, mille kohaselt peavad käibemaksugrupi kõik liikmed olema juriidilised isikud, ja kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 4 nimetatud eesmärkide taotlemine, ning teiseks, et on võimalik, et selle nõudega eiratakse neutraalse maksustamise põhimõtet, sest see põhineb ainult õiguslikul vormil, mille põhjal välistatakse teatavate üksuste osalemine käibemaksugrupis.

74. Nõustun selle seisukohaga.

75. Tuleb siiski teha kaks järgmist märkust.

76. Maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemise eesmärkide kohta - mis on nüüd sätestatud, nagu märgitud, direktiivi 2006/112 artikli 11 teises lõigus - tuleb täpsustada, et alles 24. juuli 2006. aasta direktiivi 2006/69/EÜ[27] vastuvõtmisega lisas liidu seadusandja kuuenda direktiivi artikli 4 lõikesse 4 kolmanda lõigu, milles tunnustab sõnaselgelt, et liikmesriigid, kes kasutavad võimalust lubada oma territooriumil moodustada käibemaksugruppe, võivad „vastu võtta mis tahes meetmed, mis on vajalikud, et takistada maksudest kõrvalehoidmist või maksustamise vältimist [kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu] kasutamise abil”.

77. Vähemalt kohtuasja C-108/14 puhul on asjaomane majandusaasta 2005. aasta, st kuupäev, mis on palju varasem direktiivi 2006/69 vastuvõtmise ja jõustumise kuupäevadest.

78. Ma ei usu siiski, et see asjaolu tähendaks, et enne direktiivi 2006/69 jõustumist puudus liikmesriikidel võimalus võtta meetmeid niisuguste eesmärkide taotlemiseks, kui nad kasutasid võimalust, mille andis neile kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik.

79. Nagu komisjon ja Ühendkuningriigi valitsus oma kirjalikes märkustes õigesti väitsid, on Euroopa Kohus mitu korda muu hulgas rõhutanud, et maksustamise vältimise ja muude kuritarvituste vastane võitlus on kuuenda direktiiviga tunnustatud ja edendatud eesmärk,[28] sh olukordades, kus siseriiklikud maksuasutused ei saa tugineda mingile liidu seadusandja spetsiaalsele loale, mis oleks antud selle direktiivi konkreetsetes sätetes.[29]

80. 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.

81. Teiseks on niisugune vahetegemine minu arvates vastuolus ka neutraalse maksustamise põhimõttega, sest üksused, mida üksikult maksustatakse täielikult käibemaksuga – nagu Saksamaa valitsus kohtuistungil tunnistas –, ei saa oma konkreetse õigusliku vormi tõttu osaleda käibemaksugrupis.

27 — Nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiiv 2006/69/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ teatavate meetmete osas, mille eesmärk on lihtsustada käibemaksustamise menetlust ja aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist ning millega tunnistatakse kehtetuks teatavaid erandeid lubavad otsused (ELT L 221, lk 9).

28 — Vt eelkõige kohtuotsused Gemeente Leusden ja Holin Groep (C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 76); Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71); Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446); Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 29), ning R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punkt 36).

29 — Vt eelkõige kohtuotsused Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121), mis käsitles maksudest kõrvalehoidmist ja kuritarvitusi, ning Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446), mis puudutas maksupettust.

82. Selles küsimuses tuleb meenutada, et käibemaksugrupi kasutamine võib tuua oma liikmetele rahalisi eeliseid, sest niisugused grupisisesed tehingud, mida maksustatakse põhimõtteliselt käibemaksuga, jäävad väljapoole selle maksu kohaldamisala.[30] 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.[31]

83. Käibemaksugrupi mehhanism peab edendama neutraalset maksustamist, peegeldades majanduslikku reaalsust. See ei tohi minu arvates viia selleni, et luuakse kunstlik vahetegemine õigusliku vormi põhjal, mille abil ettevõtjad oma tegevusalal tegutsevad.

84. Teen seega ettepaneku vastata teise eelotsuse küsimuse esimesele osale nii, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga on vastuolus see, kui liikmesriik kehtestab selle õigusnormiga antud võimalust kasutades käibemaksugrupi moodustamiseks tingimuse, et selle grupi kõik liikmed peavad olema juriidilised isikud, v.a juhul, kui see tingimus on õigustatud kuritarvituste ennetamise ning võitlusega maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu neutraalse maksustamise põhimõtet järgides - mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

2. Kas käibemaksugrupi liikmete vahel peavad valitsema hierarhilist laadi suhted?

85. Nagu märgitud, lubab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

86. UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimeses lauses on nõutud, et üksused oleksid rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt seotud ühendava ettevõtja ettevõttega.

87. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul eeldab selles sättes nõutav seotus Bundesfinanzhofi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt seda, et ühendava ettevõtja ja talle „alluva” ühendatava ettevõtja vahel on hierarhiline suhe.

88. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgituste järgi eksisteerib see rahaline seotus siis, kui ühendavale ettevõtjale kuulub ühendatavas ettevõtjas selline finantsosalus, mis annab ühendavale ettevõtjale võimaluse panna osanike üldkoosoleku häälteenamusel põhineva otsusega maksma oma tahe. Majanduslikult iseloomustab seda see, et ühendatavat ettevõtjat saab ülesehituslikult pidada kõrgemalseisva ühendava ettevõtja osaks. Organisatsioonilise seotuse kohta märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus viimaks, et see eeldab, et ühendav ettevõtja kasutab rahalise seotusega kaasnevat võimalust avaldada tütarettevõtjale igapäevases majandustegevuses valitsevat mõju, kontrollides ühendatava ettevõtja juhtimise laadi ja viisi ning pannes ühendatavas ettevõtjas maksma oma tahte.

89. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei näita siiski täpselt ära, millisest aspektist - kas rahaliselt, majanduslikult ja/või organisatsiooniliselt - ei vasta põhikohtuasjades vaadeldavad ettevõtjad UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimeses lauses nõutavale seotuse tingimusele niisugusena, nagu on seda tõlgendanud Bundesfinanzhof. Ei Larentia + Minerva ega Marenave märkused ei selgita seda tegelikult.

30 — Vt selle kohta eespool viidatud komisjoni teatis, lk 11, ja kohtujuristi ettepanek, Jääskinen, kohtuasi komisjon *vs.* Iirimaa (C-85/11, EU:C:2012:753, punkt 45).

31 — Euroopa Kohus on käibemaksuvabastuste kohaldamisalaga seoses juba leidnud, et kuuenda direktiiviga on vastuolus vahetegemine ainult selle õigusliku vormi põhjal, mille abil maksukohustuslased oma tegevusaladega tegelevad: vt selle kohta kohtuotsused Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 30); Linneweber ja Akritidis (C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92, punkt 25), ning Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punktid 30 ja 31).

90. Selles olukorras on selge, et UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimeses lauses sätestatud nõuded ületavad nõudeid, mis tulenevad kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teisest lõigust. „Tiheda" rahalise, majandusliku ja organisatsioonilise seose olemasolu ei eelda ei tingimata käibemaksugrupi ühe liikme sidumist teise liikme ettevõttega ega nende liikmete hierarhilist suhet.[32] Kohtuistungil Euroopa Kohus märkis komisjon muide, et kuueteistkümne kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus ette nähtud võimalust kasutanud liikmesriigi hulgast ainult neli – nende hulgas Saksamaa Liitvabariik – nõuavad niisuguseid seose- ja alluvussuhteid. Pealegi näib mulle - nagu Larentia + Minerva oma kirjalikes märkustes rõhutas -, et Euroopa Kohus on seisukohaga - mida ta väljendas eelkõige kohtuotsuses komisjon *vs.* Iirimaa (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 47) -, et käibemaksugrupi moodustamine võib olla vajalik selleks, et vältida mõningaid kuritarvitusi, nt ühe ettevõtja jagamine mitmeks maksukohustuslaseks nii, et igaüks neist võiks teatavast eriskeemist kasu saada, kaudselt nõustunud, et on võimalik kasutada mittehierarhilisi käibemaksugruppe („Gleichordnungskonzerne") kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu tähenduses.

91. Asjaolule, et kohtuotsuses Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19) juhtis Euroopa Kohus möödaminnes tähelepanu alluvussuhtele käibemaksugrupi liikmete vahel, ei saa minu arvates käesoleval juhul tugineda, sest talle selles kohtuasjas esitatud küsimus ei käsitlenud sugugi seda teemat. Eelkõige kohtuotsustes komisjon *vs.* Iirimaa (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 43) ja komisjon *vs.* Soome (C-74/11, EU:C:2013:266, punkt 36) lükkas Euroopa Kohus sel põhjusel tagasi komisjoni argumendi, mis pärines kohtuotsuse Ampliscientifica ja Amplifin samast punktist.

92. Nende kaalutluste tõttu tuleb minu arvates tagasi lükata ka Austria valitsuse argument, mille kohaselt tuleneb alluvussuhte olemasolu sisuliselt kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus ette nähtud „tihedate sidemete" tingimusest, ning see tuleb tagasi lükata seepärast, et selle lõike esimese lõigu kohaselt välistavad just niisugused alluvussuhted füüsiliste isikute ja nende tööandja vahel selle, et neid võiks pidada käibemaksugrupiks.

93. Niisuguse argumendiga ei eirata mitte ainult sõnastuslikku erinevust kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 esimese ja teise lõigu vahel - sest viimases ei ole just kasutatud väljendit „alluvussuhe", vaid laiemat väljendit „tihedalt seotud" -, vaid jäetakse tähelepanuta ka asjaolu, et Euroopa Kohus on tunnistanud, et liikmesriigil on õigus näha ette, et isikud, kes ei ole käibemaksukohustuslased, võivad kuuluda käibemaksugruppidesse ning seega ei ole termin „maksukohustuslane" termini „isikud" sünonüüm kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu tähenduses.

94. Sellega seoses ilmneb asjaomaste poolte esitatud märkustest, et nende arvamused lahknevad kokkuvõttes küsimuses, kas UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimeses lauses ette nähtud nõuded niisugusena, nagu neid on tõlgendanud Bundesfinanzhof, kujutavad endast tingimusi, mis täiendavad direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus ette nähtud tingimusi (seisukoht, mida toetavad sisuliselt Larentia + Minerva, Marenave, Iirimaa valitsus ja komisjon) - mis eeldab, et need tingimused peavad olema õigustatud eesmärkidega ennetada kuritarvitusi või võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu - või on tegemist lihtsalt kuuenda direktiivi samas artiklis ette nähtud tihedate rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete tingimuse täpsustuste või konkretiseerimisega, nagu väidavad Saksamaa, Austria ja Ühendkuningriigi valitsus.

95. Kuigi esmapilgul ei ole nende kahe võimaluse vahel kerge valida, tuleb märkida, et esimesena nimetatud asjaomaste poolte argumendid näivad siiski olevat paremini kohtupraktikaga kooskõlas.

32 — Tuleb märkida, et määrsõna „tihedalt" kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus, mida kasutatakse asjaomaseid üksusi ühendavate sidemete iseloomustamiseks, on asendanud määrsõna „orgaaniliselt", mida kasutati varem, vähemalt mõnedes teise direktiivi A lisa punkti 2 teise lõigu keeleversioonides. Teise direktiivi A lisa punkti 2 neljanda lõiguga selle direktiivi artikli 4 kohase „maksukohustuslase" mõiste kohta toodud täpsustus oli suurel määral inspireeritud Saksamaa korrast „Organschaft".

96. Eelkõige kohtuotsustes komisjon *vs*. Iirimaa (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 36) ja komisjon *vs*. Soome (C-74/11, EU:C:2013:266, punkt 29) kvalifitseeris Euroopa Kohus „muuks tingimuseks", st direktiivi 2006/112 artikli 11 esimese lõiguga kehtestatud tingimusi (millega kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga kehtestatud tingimused üle võeti) täiendavaks tingimuseks nõude, et selles õigusnormis osundatud „isikud" peavad olema üksikult käibemaksukohustuslased. Teiste sõnadega võib öelda, et liikmesriik, kes võtab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu üle nii, et piirab käibemaksugruppi kuulumise õigust ainult „maksukohustuslastega", ei ole mitte seda õigusakti täpsustanud, vaid on lisanud täiendava tingimuse, mis peab selle kohaldamiseks täidetud olema.

97. Loogika kohaselt, mida Euroopa Kohtus nendes kohtuotsustes ja kohtuotsuses komisjon *vs*. Rootsi (C-480/10, EU:C:2013:263) järgis, on seega nii, et kui täiendav tingimus ei ole iseenesest kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga kooskõlas - arvestades liikmesriikidele jäetud kaalutlusruumi -, peab see olema vähemalt põhjendatud eesmärkidega ennetada kuritarvitusi või võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu, järgides seejuures liidu õigust, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet.

98. Sellest järeldub, et UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimesest lausest tulenev tingimus, et tihedad rahalised, majanduslikud ja organisatsioonilised sidemed saavad eksisteerida ainult siis, kui käibemaksugrupi liikmete vahel valitseb hierarhiline suhe, saab olla kuuenda direktiiviga kooskõlas üksnes siis, kui see on vajalik ja proportsionaalne, et saavutada eespool nimetatud eesmärgid, järgides eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet.

99. Ehkki selle kontrollimine, kas need tingimused on täidetud – on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne –, tekib mul siiski küsimus, kas siseriiklik meede, milles on üheainsa käibemaksuüksuse moodustamiseks nõutud nii tihedaid sidemeid isikute vahel, ei ületa seda, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks. Kui jätta kõrvale teatava liikmesriigi eripärad – millele ei ole siiski käesolevas menetluses Euroopa Kohtus viidatud –, siis üldisest vaatevinklist on raske mõista, miks on eespool nimetatud eesmärkide tõttu vaja, et käibemaksugrupi liikmete vahel valitseks hierarhiline suhe, et tihedate rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete tingimus oleks täidetud. Kuigi käibemaksugrupi liikmete niisugune hierarhia on kahtlemata piisav tingimus nende eesmärkide saavutamiseks ja selleks, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus sätestatud tingimus oleks täidetud, kahtlen siiski, kas see on rangelt vajalik.

100. Teen seega ettepaneku vastata teise eelotsuse küsimuse teisele osale nii, et siseriiklikud õigusaktid, mille kohaselt saavad tihedad rahalised, majanduslikud ja organisatsioonilised sidemed kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu tähenduses eksisteerida ainult siis, kui käibemaksugrupi liikmete vahel valitseb hierarhiline suhe, saavad olla kuuenda direktiiviga kooskõlas üksnes siis, kui need on vajalikud ja proportsionaalsed, et saavutada kuritarvituste ennetamise ning maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemise eesmärgid, järgides liidu õigust, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet - mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

C. *Kolmas eelotsuse küsimus*

101. Kolmandas eelotsuse küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teisel lõigul on vahetu õigusmõju, kui niisugune siseriiklik meede, nagu on ette nähtud UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimeses lauses, on sellega vastuolus.

102. Kui Euroopa Kohus otsustab järgida seda, kuidas ma olen käesolevas ettepanekus soovitanud teisele eelotsuse küsimusele vastata, ei ole välistatud, et selle analüüsi tulemusena, mis tuleks eelotsusetaotluse esitanud kohtul läbi viia, võib viimane järeldada, et UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimene lause on kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga vastuolus. Ma arvan seega, et niisuguse vastuse andmiseks eelotsusetaotluse esitanud kohtule, millest viimasel oleks kasu, tuleb vastata kolmandale küsimusele, mille ta on Euroopa Kohtule esitanud.

103. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale võib kõikidel juhtudel, mil direktiivi 2006/112 sätete sisu paistab olevat tingimusteta ja piisavalt täpne, rakendusmeetmete tähtaegsel kohaldamata jätmisel nendele sätetele tugineda iga siseriikliku õigusnormi vastu, mis ei ole direktiiviga kooskõlas, või juhul, kui direktiivi sätete olemuseks on määratleda eraõiguslike isikute õigused suhetes riigiga.[33]

104. Seega tuleb kontrollida, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku võib selle sisu arvestades pidada tingimusteta ja piisavalt täpseks, nii et eraõiguslik isik saab sellele siseriiklikes kohtutes tugineda, et vaidlustada niisuguste siseriiklike õigusaktide kohaldamine, mis on tema arvates selle sättega vastuolus.

105. Selles küsimuses leian ennekõike, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu vahetu õigusmõju eitamine – mida teevad eelkõige Iirimaa ja Austria valitsus – ainuüksi selle põhjendusega, et selle õigusnormiga on liikmesriikidele antud ainult võimalus aktsepteerida oma territooriumil käibemaksugruppide moodustamist, ei ole veenev.

106. Euroopa Kohus on juba mitmel korral nõustunud, et direktiivi sättega liikmesriigile antud valikuõigus ei välista tingimata seda, et ainuüksi selle direktiivi sätete põhjal on piisava täpsusega võimalik kindlaks määrata eraõiguslikele isikutele antud õiguste sisu.[34]

107. Ka ei ole Euroopa Kohus liikmesriikide kaalutlusruumi kuuenda direktiivi elluviimisel pidanud asjaoluks, mille tulemusena võetakse temalt võimalus tunnustada mõne selle direktiivi sätte vahetut õigusmõju.[35]

108. Eelkõige on Euroopa Kohus leidnud, et kuigi liikmesriikidel on kahtlemata kaalutlusruum, et määrata kindlaks teatavate kuuendas direktiivis ette nähtud maksuvabastuste kohaldamise tingimused, ei takista see asjaolu eraõiguslikel isikutel, kes on suutelised tõendama, et maksualane olukord kuulub tõesti mõnda selles direktiivis nimetatud maksuvabastuste kategooriasse, tugineda otse sellele direktiivile, eelkõige juhul, kui liikmesriik on kasutanud talle selle õigusaktiga antud volitusi ja on kehtestanud selle direktiiviga, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus olevad siseriiklikud õigusnormid.[36]

109. See, et Saksamaa Liitvabariigile jääb talle kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga antud võimalust kasutades teatav kaalutlusruum, ei tähenda niisiis tingimata, et eraõiguslikel isikutel ei oleks õigust tugineda siseriiklikes kohtutes otse sellele artiklile.

110. Vastupidi, minu arvates annab see artikkel siis, kui liikmesriik on kasutanud kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga antud võimalust, kõikidele „isikutele” võimaluse olla kvalifitseeritud üheks maksukohustuslaseks ning identifitseerib seega üheselt mõistetavalt ning tingimusteta ja piisavalt täpselt isikud, kelle suhtes seda kohaldatakse.

33 — Vt eelkõige kohtuotsused Becker (8/81, EU:C:1982:7, punkt 25); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 51); Linneweber ja Akritidis (C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92, punkt 33), ning MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 47).

34 — Vt kohtuotsused Flughafen Köln *vs.* Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, punkt 30); Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, punkt 61) ning Balkan and Sea Properties ja Provadinvest (C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 57).

35 — Vt eelkõige kohtuotsus Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka kohtuotsus MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 — Vt kohtuotsus Linneweber ja Akritidis (C-453/02 ja C-462/02, EU:C:2005:92, punktid 34-37). Vt ka kohtuotsus JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punkt 61).

111. Asjaolu, et vajaduse korral võib see säte sisaldada reservatsiooni, mis on seotud kuritarvituste ennetamisel või maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu võitlemisel rajanevate õigustustega, ei sea seda seisukohta kahtluse alla, sest peale selle, et need ei jää väljapoole kohtu kontrolli,[37] õhutab kuues direktiiv neid kasutama ja neid võib isegi pidada selle direktiiviga eraõiguslikele isikutele antud õiguste ulatuse olemuslikeks piirideks.[38]

112. Seevastu kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus sätestatud sisulist tingimust, mille kohaselt peavad ühe maksukohustuslase moodustumiseks rahalised, majanduslikud ja organisatsioonilised sidemed mitme isiku vahel olema „tihedad”, tuleb kindlasti siseriiklikul tasandil täpsustada. Kui väidetakse ainult, et valitsevad tihedad majanduslikud sidemed, võivad need tuleneda erinevast kapitaliosaluse ja/või hääleõiguste protsendist äriühingus või erilistest lepingulistest suhetest ettevõtjate vahel, näiteks frantsiisilepingute olemasolu.[39] Need kriteeriumid ei ole siiski ainsad. Igal juhul peavad kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus ette nähtud võimalust kasutanud liikmesriigid seega konkreetselt täpsustama sellega kehtestatud sisulist tingimust, ilma et – vastupidi käibemaksuvabastusele, mille võib kindlaks teha objektiivselt kuuenda direktiivi sätete tõlgenduse põhjal –, oleks selle artikli teksti enda põhjal võimalik otseselt tajuda selles nimetatud „tihedate” sidemete ulatust.

113. Seetõttu arvan, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teisel lõigul ei ole vahetut õigusmõju.

114. Kui Euroopa Kohus peaks selle ettepanekuga nõustuma ja kui eelotsusetaotluse esitanud kohus on eelnevalt tuvastanud, et UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimene lause on kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga vastuolus, jääb viimati nimetatud kohtu ülesandeks kontrollida, kas siseriiklikku õigust saab võimaluste piires tõlgendada nii, et see on liidu õigusega kooskõlas.[40]

115. Selles küsimuses tuleb märkida, et komisjon rõhutas oma kirjalikes märkustes, et üks Saksa maksukohus püüdis esitada kooskõlalise tõlgenduse, leides, et niisugused „kapitalistlikus stiilis struktureeritud” isikuühingud nagu usaldusühingud põhikohtuasjades võivad kuuluda UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimese lause kohaldamisalasse.[41]

116. Vähemalt isikute küsimuses, kes saavad käibemaksugrupis osaleda, laseb üks näide kohtupraktikast aimata, et liidu õigusega kooskõlas olev tõlgendus on tõesti mõeldav, ilma et see kujutaks endast kokkuvõttes tõlgendust *contra legem*.

117. Mis puudutab tingimust, et liikmeks olev äriühing peab olema seotud käibemaksugrupi ühendava ettevõtjaga – tingimus, millest UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimese lause kohaldamine sõltub –, siis nagu ma juba rõhutasin, ilmneb eelotsusetaotlusest, et seda tingimust on Saksa õiguses tõlgendatud peamiselt kohtupraktikas kui nõuet, mille kohaselt peab käibemaksugrupi liikmete vahel valitsema hierarhiline suhe.

118. Peale juriidilise isiku küsimuse, mida on eespool käsitletud, ei võimalda eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud teave - nagu ka juba märgitud - välja selgitada põhjuseid, miks ei vasta põhikohtuasjades vaadeldavad ettevõtjad UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimeses lauses sätestatud tingimusele niisugusena, nagu seda on tõlgendanud Bundesfinanzhof.

37 — Vt analoogia alusel kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 vahetu õigusmõju kohta kohtuotsus Comune di Carpaneto Piacentino jt (231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, punkt 32). Vt ka teises kontekstis kohtuotsus Gavieiro Gavieiro ja Iglesias Torres (C-444/09 ja C-456/09, EU:C:2010:819, punkt 81).

38 — Vt selle kohta kohtuotsus Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti jt (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punktid 57-59).

39 — Eespool viidatud teatises (lk 9) teeb komisjon ettepaneku vähendada otseste seoste olemasolu rahaliste sidemete, kapitaliosaluse või hääleõiguse protsendi vähemalt 50% ulatuse või frantsiisilepingute olemasolu osas. Tuleb märkida, et teatavad liikmesriigid lubavad selliste sidemete olemasolu rahalise seose osas, kui äriühingule kuulub vähemalt 10% teise äriühingu kapitalist.

40 — Vt eelkõige kohtuotsus Pfeiffer jt (C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punktid 108-114).

41 — Vt komisjoni kirjalike märkuste punkt 34, milles on viidatud Finanzgericht Müncheni 13. märtsi 2013. aasta kohtuotsusele numbriga 3 K 235/10.

119. Igal juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne põhikohtuasjades kontrollida, kas UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimeses lauses sätestatud tingimust võib võimaluste piires tõlgendada nii, et see lubab ettevõtjatel, kellel on omavahel tihedad rahalised, majanduslikud ja organisatsioonilised sidemed kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu tähenduses, saada käibemaksugrupi staatuse, ilma et neil peaks tingimata olema alluvussuhe või hierarhilist liiki suhe.

120. Teen seega ettepaneku vastata kolmandale eelotsuse küsimusele nii, et maksukohustuslane ei saa tugineda vahetult kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teisele lõigule ning et siseriiklikke õigusakte peab kooskõlas kuuenda direktiiviga võimaluste piires tõlgendama siiski eelotsusetaotluse esitanud kohus.

III. **Ettepanek**

121. Kõigi esitatud kaalutluste põhjal teen ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kapitalitehingutega seotud kulud, mida kannab valdusühing, kes sekkub otseselt või kaudselt oma tütarettevõtjate juhtimisse, on otseselt ja vahetult seotud selle valdusühingu kogu majandustegevusega. Seega ei ole nendelt kuludelt tasutud sisendkäibemaksu vaja jaotada majandustegevuse ja tegevuse vahel, mis ei ole majandustegevus. Kui valdusühing teeb käibemaksuga maksustatavaid tehinguid ja käibemaksuvabasid tehinguid, arvutatakse õigus sisendkäibemaksu mahaarvamisele proportsionaalsel meetodil, mis on sätestatud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõikes 5.

2. Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teise lõiguga on vastuolus see, kui liikmesriik kehtestab selle õigusnormiga antud võimalust kasutades käibemaksugrupi moodustamiseks tingimuse, et selle grupi kõik liikmed peavad olema juriidilised isikud, v.a juhul, kui see tingimus on õigustatud kuritarvituste ennetamise ning võitlusega maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu neutraalse maksustamise põhimõtet järgides - mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

   Siseriiklikud õigusaktid, mille kohaselt saavad tihedad rahalised, majanduslikud ja organisatsioonilised sidemed kuuenda direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teise lõigu tähenduses eksisteerida ainult siis, kui käibemaksugrupi liikmete vahel valitseb hierarhiline suhe, saavad olla kuuenda direktiiviga kooskõlas üksnes siis, kui need on vajalikud ja proportsionaalsed, et saavutada kuritarvituste ennetamise ning maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega võitlemise eesmärgid, järgides liidu õigust, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet - mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

3. Maksukohustuslane ei saa tugineda otse kuuenda direktiivi 77/388 artikli 4 lõike 4 teisele lõigule. Siseriiklikke õigusakte peab kooskõlas kuuenda direktiiviga võimaluste piires tõlgendama siiski eelotsusetaotluse esitanud kohus.