Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 1. märtsil 2017[1]

Kohtuasi C-326/15

„DNB Banka“ AS

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Administratīvā apgabaltiesa (teise astme halduskohus, Läti))

Maksuõigusnormid – Käibemaks – Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f – Sõltumatute rühmade poolt enda liikmetele osutatud teenuste maksuvabastus – Direktiivi vahetu õigusmõju – Mõiste „sõltumatu isikute rühm“

I. Sissejuhatus

1. Euroopa Kohtu menetluses on Lätist saabunud eelotsusetaotlus nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi[2] (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 132 lõike 1 punkti f kohta. Viidatud sättega liidu õiguses ette nähtud käibemaksuvabastust ei ole veel ammendavalt selgitatud. Kõnealust normi ja selle koosseisu arvukaid tunnuseid on Euroopa Kohus möödunud aastakümnetel käsitlenud seni alles kolmel korral.[3] Praegu on Euroopa Kohtu menetluses aga korraga neli kohtuasja,[4] mis puudutavad selle maksuvabastuse erinevaid aspekte.

2. Käesolev menetlus omab põhimõttelist tähtsust selle normi isikulise kohaldamisala suhtes. Sarnases kohtuasjas Aviva[5] tuleb aga esmajoones otsustada, kui kaugele ulatub käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f esemeline (selle kohaldamine ka kindlustustele) ja territoriaalne (niinimetatud piiriülesed rühmad) kohaldamisala ja kuidas tuleks kindlaks teha konkurentsimoonutuse puudumine.

3. Selle maksuvabastuse taustaks on liidu seadusandja otsus mitte anda maksust vabastatud teenuseid osutavatele ettevõtjatele – nagu arstid või koolid – üldjuhul õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Seetõttu nende ettevõtjate väljundteenuseid küll ei maksustata, kuid samal ajal on nende sisendteenused endiselt käibemaksuga maksustatud. See viib lõppkokkuvõttes selleni, et lõpptarbijale osutatav teenus on maksust vabastatud üksnes osaliselt, kuna käibemaksu, mida ei saa maha arvata, võetakse tavaliselt hinnakalkulatsioonis arvesse ning seega ei tasu teenuse saaja seda küll otseselt, kuid teeb seda kaudselt.

1 Algkeel: saksa.

2 ELT 2006, L 347, lk 1.

3 Kohtuotsused, 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) ja 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Lisaks käesolevale menetlusele on need kohtuasjad C-274/15 (komisjon *vs*. Luksemburg); C-605/15 (Aviva) ja C-616/15 (komisjon *vs*. Saksamaa Liitvabariik).

5 Kohtuasja number Euroopa Kohtus: C-605/15.

4. Asjaolu, et neil ettevõtjatel puudub õigus sisendkäibemaksu maha arvata, viib tagajärjeni, et selliste (käibemaksuga maksustatavate) teenuse osade ostmine, mida saaks ka ise osutada, võib negatiivselt mõjutada hinna kujundamist käibemaksu ulatuses, mida ei saa maha arvata. Näiteks kui kindlustus võtab tööle eradetektiivi, siis kaasnevad sellega tööjõukulud, aga väljastpoolt tellitud detektiivi puhul kaasnevad nii tema tööjõukulud kui ka lisanduv käibemaks. Järelikult on üldjuhul olemas majanduslik huvi osutada neid teenuseid ise ning mitte osta neid teiselt ettevõtjalt koos käibemaksu tasumise kohustusega. Lõppkokkuvõttes koheldakse kehtivas käibemaksusüsteemis, kus on sätestatud maksuvabastus ilma sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguseta, ettevõtjat, kes osutab teenuseid maksuvabalt, nagu lõpptarbijat. Ka viimane ei pea käibemaksu tasuma, kuid ei saa ka sisendkäibemaksu maha arvata, seda isegi siis, kui ta osutab tasulisi teenuseid või võõrandab kaupu.

5. Aga ka ettevõtjate puhul, kes osutavad teenuseid maksuvabalt, võib esineda olukordi, kus on majanduslikult mõttekas või koguni konkurentsi seisukohast otstarbekas, et teenuse teatavaid osi ei osutataks üksinda, vaid koos teiste ettevõtjatega, kes on samuti käibemaksust vabastatud. Näiteks võib olla mõttekas, et mitu sotsiaalkindlustusasutust jagavad andmetöötluskeskuse kulud. Sellistel juhtudel on vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile f teatavatel tingimustel käibemaksust vabastatud ka rühma teenused oma liikmetele. Seega ei mõjuta sisendkäibemaksu mahaarvamise võimatus hinna kujundamist, mis säilitab tarbija jaoks maksuvabastuse ulatuse. Maksuvabastuse ulatus ei sõltu sellisel juhul sellest, kas kogu teenuse osutas üksinda ettevõtja, kes on käibemaksust vabastatud, või see ettevõtja koos teiste käibemaksust vabastatud ettevõtjatega.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

6. Liidus toimub käibemaksuga maksustamine vastavalt käibemaksudirektiivile. Käibemaksuga maksustatakse muu hulgas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt „teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

7. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile f vabastavad liikmesriigid käibemaksust siiski järgmised tehingud:

„teenused, mida osutavad käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata sõltumatud isikute rühmad oma liikmetele nende tegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks, kui need rühmad nõuavad, et liikmed hüvitaksid üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta konkurentsimoonutamist". [6]

B. Siseriiklik õigus

8. Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajaks ei olnud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f Läti õigusesse üle võetud.

III. Põhikohtuasi

9. Põhikohtuasi käsitleb käibemaksu, mida Läti krediidiasutus DNB Banka AS peab tasuma aastate 2009–2010 eest.

6 Viidatud sättele vastas praeguseks kehtivuse kaotanud nõukogu 17. mai 1977 aasta kuuenda direktiivi 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 direktiiv") artikli 13 A jao lõike 1 punkt f. Käesoleval juhul tuleb arvesse võtta ka Euroopa Kohtu praktikat selle sätte kohta.

10. DNB Banka kuulub DNB kontserni. Kõnesolevatel aastatel osutas DNB Banka esmapilgul maksuvabasid finantsteenuseid ja sai kontserni kuuluvatelt teistelt ettevõtjatelt mitmesuguseid teenuseid, mille eest ta eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul peab teenuste saajana maksma maksu. Nende puhul tekkis vaidlus küsimuses, kas need on vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile f käibemaksust vabastatud. Täpsemalt oli tegemist järgmiste teenustega:

– Taanis asuva emaettevõtja DNB Nord AS finantsteenused;

– Taanis asuva sõsarettevõtja DNB Nord IT AS IT-teenused;

– tarkvaralitsentside, mille emaettevõtja Norras asuv emaettevõtja DNB Bank ASA sai kolmandalt isikult, edasiandmine selleks tehtud kulude kandmise kohustusega.

11. Taanis asuvad kontserni kuuluvad ettevõtjad DNB Nord ja DNB Nord IT esitasid DNB Bankale teenuste osutamise eest arved, millele lisati lisatasu 5%. Seejuures võis vähemalt DNB Nord IT teenuste osutamise eest Taanis sisendkäibemaksu maha arvata. Taani asjaomased asutused leidsid, et need teenused ei ole maksuvabad.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

12. Kohtuasja menetlev Administratīvā apgabaltiesa (teise astme halduskohus, Läti) esitas 1. juulil 2015 Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised küsimused:

„1. Kas võib eksisteerida käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses sõltumatu isikute rühm, kui selle liikmed on asutatud Euroopa Liidu eri liikmesriikides, kus viidatud direktiivi säte on üle võetud erinevate nõuetega, mis ei ole ühilduvad?

2. Kas liikmesriik võib piirata maksukohustuslase õigust kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust, kui maksukohustuslane on täitnud kõik nõuded maksuvabastuse kohaldamiseks oma liikmesriigis, kuid teiste rühma liikmete liikmesriikide siseriiklikus õiguses on viidatud säte üle võetud piirangutega, mis piiravad teiste liikmesriikide maksukohustuslaste võimalust kohaldada vastavat käibemaksuvabastust oma liikmesriigis?

3. Kas on lubatav kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f maksuvabastust teenuste suhtes nende saaja liikmesriigis, kes on käibemaksukohustuslane, kui käibemaksukohustuslasest teenuste osutaja on kohaldanud teises liikmesriigis nende teenuste suhtes käibemaksu vastavalt üldskeemile, see tähendab, arvestades, et käibemaks nende teenuste eest kuulus vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 196 tasumisele nende saaja liikmesriigis?

4. Kas mõiste „sõltumatu isikute rühm" all käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses tuleb mõista eraldi juriidilist isikut, kelle olemasolu tuleb tõendada sõltumatu isikute rühma asutamise spetsiaalse lepinguga?

   Kui vastus sellele küsimusele on, et sõltumatu isikute rühm ei pea olema eraldi juriidiline isik, kas siis tuleb seda mõista nii, et sõltumatu isikute rühm on ka seotud ettevõtjate rühm, milles osutatakse selle tavapärase majandustegevuse raames vastastikku tugiteenuseid ettevõtjate äritegevuse teostamiseks, ja sellise rühma olemasolu võib tõendada sõlmitud teenuslepingute abil või siirdehindu käsitlevate dokumentide abil?

5. Kas liikmesriik tohib piirata maksukohustuslase õigust käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud käibemaksuvabastusele, kui maksukohustuslane on kohaldanud tehingute suhtes lisatasu vastavalt oma asukohaliikmesriigi otsese maksustamise õigusnormi nõuetele?

6. Kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f maksuvabastus on kohaldatav kolmandatest riikidest saadud teenuste suhtes? Teisisõnu, kas viidatud direktiivi sätte tähenduses sõltumatu isikute rühma liige, kes osutab rühma sees teenuseid teistele rühma liikmetele, võib olla kolmanda riigi maksukohustuslane?"

13. Nende küsimuste kohta esitasid kirjalikud seisukohad DNB Banka, Kreeka Vabariik, Läti Vabariik, Luksemburgi Suurhertsogiriik, Ungari, Poola Vabariik, Portugali Vabariik, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik ning Euroopa Komisjon. 30. juuni 2016. aasta kohtuistungil osalesid DNB Banka, Läti Vabariik, Saksamaa Liitvabariik, Luksemburgi Suurhertsogiriik, Poola Vabariik, Ühendkuningriik ja komisjon.

V. Õiguslik hinnang

14. Nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, lisati käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f ülevõtmise säte Läti õigusesse alles 1. jaanuariks 2014. Eelotsusetaotluse esitanud kohus lähtub aga sellest, et enne nimetatud kuupäeva oli käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktil f DNB Banka jaoks vahetu õigusmõju. Sellepärast leiab ta, et põhikohtuasja lahendamiseks on vaja viidatud sätet tõlgendada.

A. Maksuvabastuse vahetu õigusmõju

15. Kõigepealt tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtu aluseks võetud eeldust käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f vahetu õigusmõju kohta.

16. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võivad eraõiguslikud isikud tugineda otse direktiivi sättele, mida liikmesriik ei ole enda siseriiklikusse õigusesse üle võtnud, kui see säte on sisult tingimusteta ja piisavalt täpne. [7]

17. Liidu õigusnorm on väljakujunenud kohtupraktika kohaselt sisult tingimusteta siis, kui selles sätestatud kohustus ei ole seotud ühegi tingimusega ja selle rakendamine või mõju ei ole seatud sõltuvusse ühegi täiendava õigusakti vastuvõtmisest liidu institutsioonide või liikmesriikide poolt. [8]

18. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f sisu on kõigepealt tingimusteta selles osas, et selles ei ole liikmesriikidele jäetud valikuvõimalust, vaid liikmesriike on kohustatud sellist maksuvabadust enda siseriiklikus õiguses ette nägema. [9]

19. Euroopa Kohus leidis hiljuti ühes otsuses esimest korda, et käibemaksudirektiivi teatav säte ei ole sisult tingimusteta, sest kuigi selle sätte sõnastus ei näe seda otseselt ette, on vajalik selle täpsustamine siseriiklikus õiguses. [10]

7 Vt eelkõige kohtuotsused, 19.1.1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punkt 25); 22.6.1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, punkt 29); 10.9.2002, Kügle (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 51) ja 7.7.2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punkt 16); vt juba ka kohtuotsus, 4.12.1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, punkt 12).

8 Vt eelkõige kohtuotsused, 23.2.1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava jt (C-236/92, EU:C:1994:60, punkt 9); 26.10.2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, punkt 41); 1.7.2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, punkt 45); 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punkt 32) ja 7.7.2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punkt 17).

9 Vt selle kohta seoses teatava muu maksuvabastusega kohtuotsus, 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 49).

10 Kohtuotsus, 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 50).

20. Samas märkis Saksamaa Liitvabariik asjakohaselt, et selle tingimuse liikmesriigi õigusesse ülevõtmiseks peab siseriiklik seadusandja kontrollima ja valima lubatavad valdkonnad. Liikmesriigi pädevad asutused ei saa igal konkreetsel juhul otsustada, kas esineb maksuvabastust välistav konkurentsimoonutus. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f vahetu õigusmõju oleks sellise käsitluse korral võimatu.

21. Euroopa Kohtu eespool viidatud otsus puudutas aga sellist õigusnormi (käibemaksudirektiivi artikkel 11), mis annab liikmesriikidele valikuõiguse, mille kasutamisel tuleb sisustada mitu määratlemata õigusmõistet. Sellega ei ole aga võimalik võrrelda sellist maksuvabastust, nagu see on toodud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f.

22. Esiteks on „konkurentsimoonutuse" (negatiivne) koosseisutunnus „üksnes" määratlemata õigusmõiste, mille puhul tuleb Euroopa Kohtu arvates kontrollida, kas asjaomane isikute rühm võib olla kindel ka ilma liikmete klientide maksuvabastuseta.[11] Kontrollida tuleb igal konkreetsel juhul ja otsustust ei saa teha ette abstraktselt teatavate valdkondade kohta. Seega ei anna nimetatud norm liikmesriigi seadusandjale abstraktset kaalutlusruumi, mis tähendab, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f on ka selles osas tingimusteta.

23. Vahetu õigusmõju omamiseks peab asjaomane õigusnorm olema ka piisavalt täpne. Kohtupraktika kohaselt on see nii, „kui sellega kehtestatakse sõnaselge kohustus".[12] Direktiivi tekst peab olema igatahes piisavalt selge.[13]

24. Nagu eespool selgitatud, on „konkurentsimoonutuse" (negatiivne) koosseisutunnus „üksnes" määratlemata õigusmõiste, mille esinemist tuleb kontrollida. Selles osas on direktiivi tekst ka piisavalt selge.

25. Lisaks omistas Euroopa Kohus vahetu õigusmõju käibemaksudirektiivi artikli 13 lõikele 1, mis seab avalik-õiguslike organisatsioonide maksustamise muu hulgas samuti sõltuvusse konkurentsimoonutuse tekkest.[14] See on vahetu õigusmõjuga kooskõlas ka juhul, kui eeldab majanduslike faktorite uurimist.[15]

26. Teiseks ei nõustu eelkõige Ühendkuningriik käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f vahetu õigusmõjuga just sellepärast, et liikmesriigid peaksid võtma vastu täiendavaid õigusnorme rühmade õiguslike vormide ja rühma liikmeks olemise tingimuste kohta.

27. Ma ei saa ka selle seisukohaga siiski nõustuda. Direktiivi säte, mis jätab liikmesriikidele ulatusliku kaalutlusruumi, ei ole küll otsekohaldatav. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse teokoosseis ei anna liikmesriikidele kaalutlusruumi seoses rühmade õiguslike vormidega ja rühma liikmeks olemise tingimustega.

11 Vt kohtuotsus, 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkt 59).

12 Kohtuotsused, 23.2.1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava jt (C-236/92, EU:C:1994:60, punkt 10); 17.9.1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio jt (C-246/94–C-249/94, EU:C:1996:329, punkt 19); 29.5.1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, punkt 33) ja 1.7.2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, punkt 45).

13 Vt eelkõige kohtuotsused, 25.1.1983, Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, punkt 11); 4.12.1997, Kampelmann jt (C-253/96–C-258/96, EU:C:1997:585, punkt 38); 9.9.2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, punkt 61); 19.12.2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 53) ja 6.10.2015, T-Mobile Czech Republic ja Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, punkt 53).

14 Vt selle sätte teine lõik, mis vastab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teisele lõigule.

15 Vt kohtuotsused, 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino jt (231/87 ja 129/88, EU:C:1989:381, punktid 32 ja 33) ning 8.6.2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, punkt 31), kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teise lõigu kohta.

28. Viidatud säte ei sisalda selles osas liikmesriikide sõnaselget määratlemisõigust ega kaudset viidet liikmesriikide tsiviilõigusele. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on praeguseks käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastuste eesmärk muu hulgas välistada liikmesriikides käibemaksusüsteemi erinev kohaldamine.[16] Nii nagu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei või käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 1 sisalduva omandi mõiste puhul võtta aluseks siseriiklikus õiguses olemasolevaid vorme,[17] ei saa siseriiklikule õigusele tugineda ka rühma määratlemise ja liikmeks olemise tingimuste küsimuses.

29. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f täidab selles tähenduses täpsuse nõude ja on vahetu õigusmõju saavutamiseks piisavalt selge.[18]

30. Kuivõrd käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f on seega sisult tingimusteta ja piisavalt täpne, siis on sellel vahetu õigusmõju.

B. Eelotsuse küsimused üksikasjalikumalt

1. Neljas eelotsuse küsimus: sõltumatu rühma määratlus

31. Kokku kuuest küsimusest tuleb kõigepealt vastata neljandale, sest see on käesolevas asjas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f maksuvabastuse kohaldamisala jaoks esmatähtis.

32. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib neljanda küsimusega nimelt sisuliselt teada, kas sõltumatu isikute rühm käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses peab olema iseseisev juriidiline isik või võib see – nagu käesolevas põhikohtuasjas – moodustuda ühe kontserni kaudu omavahel seotud ettevõtjatest, mille liikmed osutavad üksteisele teenuseid.

33. Kõigepealt tuleb selles osas sedastada, et rühm kui selline käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses peab olema maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses.

34. Euroopa Kohus on nimelt juba märkinud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohta, et arvestades nõuet tõlgendada maksuvabastusi käibemaksuõiguses põhimõtteliselt kitsalt,[19] on selle sätte niisugune tõlgendus, mis läheb kaugemale selle ühesest sõnastusest, vastuolus kõnealuse sätte eesmärgiga.[20] Sätte sõnastusest nähtub, et vastavalt teokoosseisule „sõltumatu" rühm kui selline osutab teenuseid ning teda tuleb seetõttu käibemaksuga maksustamise mõttes eristada tema liikmetest.

35. Kuna maksust vabastatakse üksnes teenused, mida osutab rühm ise ja mitte tema liikmed, peab rühm olema maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses. Muidu ei oleks vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktile c üldse olemas rühma maksustatavat teenust, mida saaks käibemaksust vabastada. Nimelt maksustatakse ainult teenuseid, mida osutatakse „maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

16 Vt eelkõige kohtuotsused, 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 15); 14.6.2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 15); 21.2.2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punkt 17) ja 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 17).

17 Vt eelkõige kohtuotsused, 8.2.1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 7); 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 62) ja 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punkt 51).

18 Vt kohtuotsus, 20.11.2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punktid 58–65).

19 Vt väljakujunenud kohtupraktikas seejärel korduvalt käsitletud põhimõtte kohta näiteks kohtuotsused, 26.6.1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punkt 19); 16.9.2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, punkt 25) ja 2.7.2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punkt 18).

20 Kohtuotsus, 15.6.1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punktid 13 ja 14) kuuenda direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkti f kohta.

36. Olukord oleks teistsugune ainult juhul, kui käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f eesmärk oleks kindlustada rühma liikmete tegevuse maksuvabastuse ulatus või maksustamata jätmine nii, et kui sellised maksukohustuslased (või ka mittemaksukohustuslased) teevad üksnes koostööd, ei suureneks sellega nende käibemaksukohustus. See selgitaks, miks peab rühm osutama teenuseid oma liikmetele nende maksuvabaks tegevuseks ja võib nõuda, et liikmed hüvitaksid üksnes täpselt oma osa kuludest.

37. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f sõnastus, mida tuleb tõlgendada kitsalt, räägib aga rühma poolt käibemaksust vabastatud teenuste osutamisest, mida maksustatakse – nagu ma selgitasin ettepanekus kohtuasjas komisjon *vs.* Luksemburg[21] – ainult siis, kui neid ka osutab maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses.

38. Sõltumatu rühm ei pea aga olema juriidiline isik. Nimelt on Euroopa Kohus mitmel erineval moel väljendanud, et juriidilise isiku staatus ei ole käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses maksukohustuslaseks olemise tingimus.[22] Siinkohal on otsustavaks ainuüksi asjaolu, kas isik või isikute või vara rühm teostab mis tahes majandustegevust „iseseisvalt" käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.

39. Euroopa Kohus on enda praktikas iseseisvuse kriteeriumi kohta vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikele 1 käsitlenud seni mitut olukorda, milles oli alati tegemist küsimusega, kas isik või varakogum allus teisele maksukohustuslasele ega teostanud seega tegevust iseseisvalt tähenduses, mille annab käibemaksudirektiivi artikli 10 otsene või vastav kohaldamine. Vaidluse ese oli isiku iseseisvus temalt teenuse tellija suhtes,[23] osaniku iseseisvus äriühingu[24] ja struktuuriüksuste iseseisvus organisatsiooni enda suhtes.[25]

40. Eelkõige viimati nimetatud kohtupraktikat struktuuriüksuste kohta on võimalik üle kanda käesolevale kohtuasjale. Nimelt peab rühm käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses pakkuma enda liikmetele koostööks ühise struktuuri,[26] mis on korralduslikult iseseisev. Struktuuriüksuste puhul on Euroopa Kohus eitanud iseseisvust eelkõige juhul, kui neil ei saa olla enda vara.[27] Kontsernil kui sellisel – see tähendab mitme iseseisva äriühingu ühendusel tulenevalt üksnes nende omavahelistest osalustest – ei saa aga iseenesest olla vara. Kontsern kui selline ei saa järelikult olla maksukohustuslane artikli 9 lõike 1 tähenduses ega seega ka sõltumatu rühm käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses.

41. Seda tõlgendust kinnitab ka asjaolu, et käibemaksudirektiivi artiklis 11 sisaldub erinorm. Selle kohaselt võivad liikmesriigid „isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena". Ainult selle normi kaudu saab seotud ettevõtjaid käsitada ühe maksukohustuslasena ja selle tagajärjel vabastada kontserni sees osutatud teenused käibemaksuga maksustamisest.

21 Vt minu ettepanek, 6.10.2016, kohtuasi C-274/15 (punkt 49 jj).

22 Vt kohtuotsused, 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punkt 8) ja 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 28); vt selle kohta ka kohtuotsus, 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 37), mis selles osas on ilmselt ülekantav käibemaksudirektiivi artiklile 9.

23 Kohtuotsused, 26.3.1987, komisjon *vs.* Madalmaad (235/85, EU:C:1987:161); 25.7.1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332) ja 12.11.2009, komisjon *vs.* Hispaania (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Kohtuotsused, 27.1.2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46) ja 18.10.2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Kohtuotsused, 23.3.2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196) ja 17.9.2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), mõlemad äriühingu filiaali kohta, samuti 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), kohaliku omavalitsuse asutuse kohta.

26 Kohtuotsus, 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 37).

27 Vt selle kohta kohtujuristi ettepanek, Jääskinen, kohtuasi Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, punkt 46) ja kohtuotsus, 29.9.2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 38); vt lisaks kohtuotsused, 23.3.2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 37) ja 17.9.2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 26), mis seavad tingimuseks äriühingu enda kapitali olemasolu.

42. Küll võiks teatavatel tingimustel kvalifitseerida iseseisvat äriühingut, millel on mitu omanikku, sõltumatuks rühmaks kontserni sees. Maksuvabastus kehtiks sellisel juhul aga üksnes äriühingu poolt enda osanikele osutatud teenuste suhtes, sest käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohaselt on maksust vabastatud üksnes teenused, mida rühm osutab enda liikmetele, mitte aga vastupidi. Sellised teenused ei ole aga põhikohtuasja ese, mistõttu ei ole vaja seda küsimust lähemalt uurida.

43. Seega ei ole käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f maksuvabastus sellisel juhul nagu põhikohtuasjas algusest peale kohaldatav, sest siin ei ole sõltumatu rühm osutanud teenuseid enda liikmetele asjaomase teokoosseisu tähenduses.

44. Vastuseks neljandale küsimusele tuleb seega märkida, et sõltumatu isikute rühm käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses ei pea olema juriidiline isik, aga peab olema maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses. Kontsern, mis koosneb seotud äriühingutest, seda tingimust iseenesest ei täida.

2. Esimene, teine, kolmas ja kuues eelotsuse küsimus: kohaldamine „piiriülese" rühma suhtes

45. Esimese, teise, kolmanda ja kuuenda eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ja millistel tingimustel võib käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust kohaldada ka piiriüleselt tegutseva rühma suhtes.

46. Selle eelduseks on – nagu märkis ka Saksamaa Liitvabariik –, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust võib üldse kohaldada ettevõtjate suhtes, mis osutavad maksuvabasid finantsteenuseid käibemaksudirektiivi artikli 135 tähenduses. Nagu ma põhjendasin oma ettepanekus kohtuasjas Aviva,[28] ei ole sellega tegemist. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f hõlmab tulenevalt tema kohast direktiivi süsteemis ja tekkeloost üksnes selliseid maksukohustuslaste rühmi, kes teevad vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 132 käibemaksust vabastatud tehinguid. Finantsteenused ei kuulu nende hulka.

47. Lisaks eeltoodule ei nähtu käibemaksudirektiivist, et selle artikli 132 lõike 1 punktis f toodud maksuvabastust saaks kohaldada piiriüleselt. See nähtub, nagu ma põhjendasin enda ettepanekus kohtuasjas Aviva,[29] juba kuuendast direktiivist. Lisaks tuleneb see ka raskustest, mis oleks mitmel liikmesriigil käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f toodud teokoosseisu tunnuste hindamisel. Kokkuvõttes sõltuks liikmesriigi maksutulu (muutuvatest) olukordadest ja kontrollimatutest hinnangutest teistes liikmesriikides (või koguni kolmandates riikides). See tekitaks praktikas suuri probleeme, oleks vastuolus liidu õiguses ette nähtud põhimõttega liikmesriigi pädevuse kohta koguda makse enda territooriumil[30] ja võiks seetõttu õigustada ka võimalikku põhivabaduste piirangut käibemaksudirektiiviga.

3. Viies eelotsuse küsimus: 5% suurune lisatasu

48. Viienda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f toodud maksuvabastus kehtib ka siis, kui maksukohustuslane on vastavalt enda asukoha liikmesriigi õigusnormidele otseste maksude valdkonnas lisanud enda teenuste hinnale lisaks talle tekkinud kuludele lisatasu – käesoleval juhul 5% suuruses.

28 Vt minu tänane ettepanek kohtuasjas C-605/15 (punkt 19 jj).

29 Vt minu tänane ettepanek kohtuasjas C-605/15 (punkt 36 jj).

30 Konkreetselt territoriaalsuse põhimõtte kohta vt kohtuotsused, 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 46); 17.9.2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, punkt 82 jj) ning 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punktid 45 ja 46), territoriaalsuse põhimõtte kohta käibemaksuõiguses vt ka kohtuotsus, 12.9.2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punkt 42).

49. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile f vabastatakse rühma teenused käibemaksust ainult tingimusel, et rühm nõuab, et liikmed „hüvitaksid üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest".

50. Kui käesolevas asjas tuvastatakse, et tasuda tuleb rohkem kui kulude eest nimetatud sätte tähenduses, nagu teatas eelotsusetaotluse esitanud kohus, siis ei ole see maksuvabastuse teokoosseisu tunnus järelikult täidetud.

51. Teisiti oleks see ainult juhul, kui käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f toodud kulu mõiste sisaldaks ka ettevõtja tasu elementi, mis võiks peegelduda teenuse osutamisega tegelikult kaasnenud kuludele lisatavas lisatasus. Selles osas esinevad aga tõsised kahtlused. Esiteks ei ole sellega kooskõlas sätte sõnastuse tõlgendus peaaegu kõikides keeltes. „Hüvitamine"[31] või lausa tagasimaksmine[32] või tagastamine[33] hõlmab tavalise keelekasutuse puhul midagi, mis on ette makstud, mitte tasu. Ettevõtja tasu ei sobiks ka käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f toodud maksuvabastuse eesmärgiga, mida ma käsitlesin ettepanekus kohtuasjas Aviva[34]. See seisneb ühe teise maksuvabastuse laiendamises teatavale eeltasemele, kuna maksukohustuslased teevad konkurentsikaalutlustel üksteisega koostööd. Ettevõtja tasu kui rühma kulude üks osa ei aita kaasa ka ebasoodsamate konkurentsitingimuste kõrvaldamisele.

52. Viiendale eelotsuse küsimusele tuleb seega vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f toodud maksuvabastust ei saa kohaldada juhul, kui teenuse eest makstakse vastutasu, mis ületab teenuse osutamisega kaasnenud kulusid. Sellega on tegemist ka juhul, kui otseseid makse puudutavate õigusnormide järgi makstakse üksnes paušaalset lisatasu.

VI. Ettepanek

53. Eeltoodut arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Administratīvā apgabaltiesa (teise astme halduskohus, Läti) eelotsusetaotlusele kokkuvõtvalt järgmiselt:

1. Sõltumatu isikute rühm käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses ei pea olema juriidiline isik, aga peab olema maksukohustuslane artikli 9 lõike 1 tähenduses. Seotud äriühingutest koosnev kontsern seda tingimust iseenesest ei täida.

2. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f hõlmab käesolevas kontekstis üksnes selliseid maksukohustuslaste rühmi, kes teevad vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõikele 1 käibemaksust vabastatud tehinguid. Finantsteenuseid osutavate ettevõtjate rühmad ei kuulu seega käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohaldamisalasse.

3. Sõltumatu isikute rühm võib osutada maksust vabastatud teenuseid ainult liikmetele, kes kuuluvad sama õiguskorra alla nagu asjaomane rühm.

4. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f toodud maksuvabastust ei saa kohaldada juhul, kui teenuse eest makstakse vastutasu, mis ületab teenuse osutamisega kaasnenud kulusid. Sellega on tegemist ka juhul, kui otseseid makse puudutavate õigusnormide järgi makstakse üksnes paušaalset lisatasu.

31 Inglise keeles: „exact reimbursement", prantsuse keeles: „remboursement exact", rootsi keeles: „ersättning", hispaania keeles: „reembolso exacto"; läti keeles: „precīzi atmaksāt", poola keeles: „zwrotu przypadającej".

32 Hollandi keeles: „terugbetaling".

33 Itaalia keeles: „rimborso", bulgaaria keeles „възстановяване […] разходи", vt näiteks ilmselt laiemat mõistet taani keeles: „godtgørelse", mis viitab „kahjuhüvitisele".

34 Vt minu tänane ettepanek, kohtuasi C-605/15, punktid 20 ja 21.