Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

4. mai 2017*

Liikmesriigi kohustuste rikkumine — Maksustamine — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 132 lõike 1 punkt f — Niisuguste teenuste vabastamine käibemaksust, mille on sõltumatu isikute rühm osutanud oma liikmetele — Artikli 168 punkt a ja artikli 178 punkt a — Rühma liikmete mahaarvamisõigus — Artikli 14 lõike 2 punkt c ja artikkel 28 — Liikme tegutsemine enda nimel ja rühma arvel

Kohtuasjas C-274/15,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 8. juunil 2015 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

Euroopa Komisjon, esindajad: F. Dintilhac ja C. Soulay,

hageja,

versus

Luksemburgi Suurhertsogiriik, esindajad: D. Holderer, keda abistasid *avocat* F. Kremer, *avocat* P.-E. Partsch ning B. Gasparotti,

kostja,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud E. Juhász, C. Vajda (ettekandja), K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik V. Tourrès,

arvestades kirjalikus menetluses ja 30. juuni 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 6. oktoobri 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

otsuse

1 Hagiavalduses palub Euroopa Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik kehtestas sõltumatuid isikute rühmasid puudutavad käibemaksunormid, nagu need on määratletud loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (12. veebruari 1979. aasta käibemaksuseadus; *Mémorial* A 1979, nr 23; edaspidi „käibemaksuseadus“) konsolideeritud redaktsiooni artikli 44 lõike 1 punktis y, règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes'i (suurhertsogi 21. jaanuari 2004. aasta määrus, mis käsitleb sõltumatu isikute rühma poolt oma liikmetele osutatud teenuste vabastamist käibemaksust; *Mémorial* A 2004, nr 9; edaspidi „suurhertsogi määrus“) artiklites 1–4, circulaire administrative n°707, du 29 janvier 2004 (29. jaanuari 2004. aasta ringkiri nr 707, edaspidi „ringkiri“), niivõrd kuivõrd selles kommenteeritakse suurhertsogi määruse artikleid 1–4, ning Comité d'Observation des Marchés' (COBMA) (turu-uuringu komitee) töögrupi 18. detsembri 2008. aasta memorandumis, mis on kooskõlastatud Administration de l'enregistrement et des domaines'ga (Luksemburgi registreerimis- ja kinnisvaravalitsus) (edaspidi „COBMA memorandum“), siis on Luksemburgi Suurhertsogiriik rikkunud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivist 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1; edaspidi „direktiiv 2006/112“), iseäranis direktiivi artikli 2 lõike 1 punktist c, artikli 132 lõike 1 punktist f, artikli 1 lõike 2 teisest lõigust, artikli 168 punktist a, artikli 178 punktist a, artikli 14 lõike 2 punktist c ning artiklist 28 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

2 Direktiivi 2006/112 I jaotises „Teema ja reguleerimisala“ asuva artikli 1 lõike 2 teises lõigus on ette nähtud:

„Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.“

3 Direktiivi artikli 2 lõike 1 punktis c on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[…]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]“.

4 Direktiivi III jaotises „Maksukohustuslased“ asuva artikli 9 lõike 1 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

5 Direktiivi IV jaotises „Maksustatavad tehingud“ asuva artikli 14 lõike 2 punktis c on sätestatud:

„Lisaks lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse kaubatarnena järgmisi tehinguid:

[…]

c) kaupade üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel.“

6 Direktiivi 2006/112 artiklis 28 on sätestatud:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

7 Direktiivi IX jaotises „Maksuvabastused“ asuva artikli 132 lõikes 1 on ette nähtud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

f) 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;

[…]“.

8 Direktiivi X jaotises „Mahaarvamine“ asuv artikkel 168 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[…]“.

9 Direktiivi artiklis 178 on sätestatud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a osutatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve;

[…]“.

10 Direktiivi 2006/112 artiklis 226, mis asub XI jaotises „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“, on ette nähtud:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[…]

5) maksukohustuslase ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress;

[…]“.

Luksemburgi õigus

11 Käibemaksuseaduse (mida on muu hulgas muudetud 22. detsembri 1989. aasta seaduse 1990. aasta riigieelarve kohta (loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l’État pour l’exercice 1990; *Mémorial* A 1989, nr 81) artikli 5 viienda lõigu lõikega 2) artikli 44 lõikes 1 on ette nähtud:

„ Käibemaksust on vabastatud suurhertsogi määrusega kehtestatud piirides ja tingimustel:

[…]

y) 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 ühiselt tehtud kulutustest, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta konkurentsimoonutusi.“

12 Käibemaksuseaduse (muudetud redaktsioonis) artikli 44 lõike 1 rakendamise tingimused olid täpsustatud suurhertsogi määruses, mille artikkel 1 oli sõnastatud järgmiselt:

„[Käibemaksu]seaduse [(muudetud redaktsioonis)] artikli 44 lõike 1 punkti y sätete kohaldamisel on sõltumatuks isikute rühmaks:

a) rühm, millel on iseseisev õigusvõime;

b) rühm, millel ei ole iseseisvat õigusvõimet, kuid mis oma liikmete ja kolmandate isikute suhtes tegutseb oma nime kandva rühmana.“

13 Règlement grand-ducal du 7 août 2012 (suurhertsogi 7. augusti 2012. aasta määrus; *Mémorial* A 2012, nr 168) muudeti suurhertsogi määrust, täiendades selle artiklit 1 järgmise lõiguga:

„Suurhertsogi määruse rakendusalasse ei kuulu sõltumatute isikute rühmad, kelle osutatavad teenused on rühma ühe või mitme liikme jaoks vajalikud peamiselt niisuguste tehingute sooritamiseks, mis kuuluvad maksustamisele ja mis ei ole maksust vabastatud.“

14 Suurhertsogi määruse artikkel 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Artiklis 1 määratletud sõltumatu isikute rühma poolt oma liikmetele osutatavad teenused vabastatakse maksust, kui:

a) rühma tegevus koosneb eranditult selliste teenuste osutamisest, mis on otseselt vajalikud rühma liikmete tegevuseks, ning kõigi liikmete tegevus on [käibemaksuseaduse (muudetud redaktsioonis)] artikli 44 lõike 1 alusel maksust vabastatud või nad ei ole selles osas maksukohustuslased. [Käibemaksuseaduse (muudetud redaktsioonis)] artikli 44 lõike 1 punkti y kohaldamisel loetakse, et maksust artikli 44 lõike 1 alusel vabastatud tegevusega tegelevad või selles osas ei ole käibemaksukohustuslased ka niisugused liikmed, kes oma majandustegevuse käigus, mis on artikli 44 lõike 1 alusel käibemaksust vabastatud või mille osas nad ei ole käibemaksukohustuslased, tegelevad samuti kaubatarnetega ja teenuste osutamisega, mis ei ole artikli 44 lõike 1 alusel maksust vabastatud, kui kõnealuste maksustatud kaubatarnete ja teenuste

osutamise aastakäive ilma maksuta ei ületa kõigi nende tehingute puhul 30% aastasest kogukäibest ilma maksuta, kusjuures arvesse tuleb võtta [käibemaksuseaduse (muudetud redaktsioonis)] artikli 57 lõikes 3 toodut, ilma et see piiraks artiklis 3 ettenähtut;

[…]“.

15 Suurhertsogi määruse artiklis 3 on sätestatud:

„Mis puudutab artikli 2 punktis a märgitud protsendimäära, siis rühma osutatud teenuste vabastamine maksust kalendriaastal on seatud sõltuvusse tingimusest, et rühma liikmed ei ületanud eelmisel kalendriaastal seda protsendimäära. Protsendimäära ületamine ei too siiski kaasa maksuvabastuse kaotamist, kui protsendimäära ei ületatud sellest protsendimäärast enam kui 50% ning ületamise kestus ei olnud pikem kui kaks järjestikust kalendriaastat, mis eelnesid kalendriaastale, mille puhul otsustatakse maksusvabastuse kohaldamine.

Eelnevad tingimused peavad olema täidetud rühma iga liikme puhul, vastasel korral jäetakse kõik rühma osutatavad teenused maksust vabastamata.“

16 Suurhertsogi määruse artiklis 4 on ette nähtud:

„Rühma liikmel, kes oma majandustegevuse käigus, mis on [käibemaksuseaduse (muudetud redaktsioonis)] artikli 44 lõike 1 alusel käibemaksust vabastatud või mille osas nad ei ole käibemaksukohustuslased, tegelevad artikli 2 punktis a ja artiklis 3 viidatud protsendi ulatuses samuti kaubatarnetega ja teenuste osutamisega, mis ei ole artikli 44 lõike 1 alusel maksust vabastatud, on lubatud maksust, mida ta peab tasuma oma maksustavatelt tehingutelt, maha arvata [käibemaks], mis on märgitud rühmale esitatud arvetel või mida viimane peab tasuma oma ostutehingute tõttu ning mis sisaldub tagasimakse summas, mis on individuaalselt seotud tema kontoga kooskõlas artikli 2 punktiga c. Mahaarvamine toimub kooskõlas [käibemaksu]seaduse [(muudetud redaktsioonis)] VII peatüki sätetega.“

17 Ringkirjas on esitatud suurhertsogi määruse artikli 4 kohta järgmised kommentaarid:

„Selleks et võimalikult suures ulatuses tagada [käibemaksuga] neutraalse maksustamise põhimõte, on artikli 4 eesmärk anda maksukohustuslase liikmetele, kellel on artikli 2 punktis a ja artiklis 3 nimetatud protsendimäära mitte ületav käive, mis jääb maksu kohaldamisalasse ega ole artikli 44 alusel maksust vabastatud, õigus maha arvata sisendkäibemaks, mille on iseseisev rühm tasunud või peab tasuma. Mõistagi tuleb kõnealuse mahaarvamisõiguse puhul järgida ka [käibemaksu]seaduse VII peatükis ning eelkõige artiklis 50 (üldine mahaarvamine) ja artiklis 51 (tegelik kasutamine) kehtestatud norme.

Praktikas saab kõnealuse maksukohustuslase liige maha arvata käibemaksu, mille on tasunud rühm või mille peab viimane tasuma, vaid juhul, kui liikme valduses on rühma väljastatud saldokinnitus seda tõendavate arvete koopiatega, millest nähtub kauba tarnijale või teenuse osutajale tasutud täpne netohind, viimaste kajastatud või rühma poolt tasumisele kuuluv maksusumma ning rühma liikme osalus ühistes kuludes ja maksus.“

18 COBMA memorandumi eesmärk on selgitada teatud asjaolusid sõltumatute isikute rühmade õigusliku regulatsiooni kohaldamiseks praktikas. Memorandum sisaldab muu hulgas järgmisi küsimusi ja vastuseid:

„Milline üksus peab olema märgitud arvele, mille on väljastanud kolmas isik ja mis puudutab koondatud kulusid, kui rühmal puudub iseseisev õigusvõime?

Tekkida võib kaks olukorda:

— rühm on otseses suhtes kolmandate isikutega ning saab viimastelt kaupu ja teenuseid oma nimel;

— liikmed on otseses suhtes kolmandate isikutega ning saavad viimastelt kaupu ja teenuseid oma nimel. Liikmed koondavad seejärel kolmandatelt isikutelt saadud kauba ja teenustega seotud kulud ning kannavad sel eesmärgil kulud rühmale üle. Vastav olukord võib esineda eelkõige siis, kui rühma ja kolmandate isikute vaheline otsene suhe ei ole võimalik kaubanduslikel või õiguslikel kaalutlustel.

Esimesel juhul peab kolmanda isiku väljastatud arve koondatud kulude kohta olema selgelt adresseeritud sõltumatule isikute rühmale. Kuna rühmal ei ole iseseisvat õigusvõimet, adresseeritakse arve: „Rühm ABC/Care of liige X – liikme X aadress“. Kõnealune liige X peab kulu [koos kõigi maksudega] üle kandma rühmale, sõltumata mahaarvamisõigusest, mis sel liikmel võib olla seoses tema enda nimel lasuva käibemaksukohustusega. Iseseisva õigusvõimeta rühma puhul tuleb vähemalt üks liikmetest nimetada pooleks, kes õiguslikult vastutab lepingust tuleneva tasu maksmise ja muude kohustuste eest.

Teisel juhul adresseeritakse kolmanda isiku väljastatud arve ühele liikmetest. Vastav liige koondab seejärel nende kaupade ja teenustega seotud kulud ja kannab need kulud rühmale üle. Kulud kantakse rühmale üle [koos kõigi maksudega], sõltumata mahaarvamisõigusest, mis sel liikmel võib olla seoses tema enda nimel lasuva käibemaksukohustusega.

[…]

Lisaks selgitatakse, et rühmale selle liikmete poolt koondatud kulude ülekandmine on tehing, mis jääb käibemaksu kohaldamisalast väljapoole.

[…]“.

Kohtueelne menetlus

19 Komisjon juhtis 7. aprilli 2011. aasta märgukirjaga Luksemburgi Suurhertsogiriigi tähelepanu asjaolule, et sõltumatuid isikute rühmasid reguleerivad käibemaksualased õigusnormid, nagu need on eelkõige määratletud käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 punktis y ja suurhertsogi määruse artiklites 1–4, ei ole tema arvates direktiivi 2006/112 paljude sätetega kooskõlas.

20 Oma esimeses väites leidis komisjon, et liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt on sõltumatu isikute rühma poolt oma liikmetele osutatud teenused käibemaksust vabastatud, sealhulgas ka siis, kui neid teenuseid kasutatakse kõnealuste liikmete maksustatud tehinguteks, millega seotud aastakäive ilma maksuta ei ületa 30% või teatud juhul 45% nende aastasest kogukäibest ilma maksuta, on tema arvates direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktiga c ja artikli 132 lõike 1 punktiga f vastuolus.

21 Oma teises väites leidis komisjon, et liikmesriigi õigusnormid on vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 teisega lõiguga, artikli 168 punktiga a ja artikli 178 punktiga a, kuna neis on ette nähtud, et sõltumatu isikute rühma liikmed, kelle maksustatud tehingud moodustavad kuni 30% nende aastasest kogukäibest ilma maksuta, võivad käibemaksu, mis on sõltumatule isikute rühmale esitatud arvetel sellele rühmale tarnitud kauba ja osutatud teenuste eest, maha arvata käibemaksust, mida nad ise peavad tasuma.

22 Komisjoni kolmas ja viimane väide puudutab liikmesriigi õigusnorme, millega jäetakse juhul, kui sõltumatu isikute rühm saab kaupu ja teenuseid kolmandalt isikult enda nimel, kuid sõltumatu isikute rühma arvel, käibemaksu kohaldamisalast vastuolus direktiivi artikli 14 lõike 2 punktiga c ja artikliga 28 välja tehing, mis vastava liikme jaoks seisneb sõltumatule isikute rühmale niisuguste kulude ülekandmises, millega see on kõnealusel viisil nõustunud.

23 Oma 8. juuni 2011. aasta vastuses märgukirjale ei nõustunud Luksemburgi Suurhertsogiriik tõlgendusega, mille komisjon andis liikmesriigi õigusele ja liidu õigusele. Kõigepealt väidab ta, et direktiivis 2006/112 toodud „sõltumatu isikute rühma“ käsitlus puudutab eelkõige iseseisva õigusvõimeta struktuure, mille tegevus omistatakse iseseisvat õigusvõimet omavatele liikmetele.

24 Mis puudutab esimest väidet, siis vastas Luksemburgi Suurhertsogiriik, et käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 punktis y piiratakse maksuvabastuse kohaldamise ala direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f määratletuga ning et suurhertsogi määrusega kehtestati sõltumatuid isikute rühmasid puudutavale regulatsioonile vaid täiendavad normid.

25 Teise väite puhul märgib kõnealune liikmesriik, et kuna sõltumatul isikute rühmal puudub iseseisev õigusvõime, peab mahaarvamisõigus, mis sõltub müügitehingute laadist, olema mitte sellel rühmal, vaid viimase liikmetel. Liikmesriik küll möönab, et teoreetiliselt kaldub liikmesriigi õiguses ette nähtud süsteem kõrvale „kauba- või teenusesaaja poolt maksu eelfinantseerimise põhimõttest“, kuid leiab siiski, et sellel puuduvad praktikas tagajärjed.

26 Mis puudutab kolmandat väidet, siis kinnitas Luksemburgi Suurhertsogiriik, et direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punktist c ja artiklist 28 tulenev süsteem ei ole käesoleval juhul kohaldatav.

27 Kuna see vastus komisjoni ei rahuldanud, võttis ta 27. jaanuaril 2012 vastu põhjendatud arvamuse, milles jäi märgukirjas toodud arvamuse juurde ning palus Luksemburgi Suurhertsogiriigil kahe kuu jooksul arvamuse kättesaamisest võtta vajalikud meetmed, et viia oma õigusaktid kooskõlla direktiiviga 2006/112, eelkõige artikli 2 lõike 1 punktiga c, artikli 132 lõike 1 punktiga f, artikli 1 lõike 2 teise lõiguga, artikli 168 punktiga a, artikli 178 punktiga a, artikli 14 lõike 2 punktiga c ja artikliga 28.

28 Liikmesriik vastas põhjendatud arvamusele 7. veebruari 2012. aasta kirjaga, vaieldes talle saadetud väidete põhjendatusele taas vastu ning jäädes oma seisukoha juurde, mis oli toodud tema 8. juuni 2011. aasta vastuskirjas.

29 Luksemburgi Suurhertsogiriik nentis siiski 26. märtsi 2012. aasta kirjas, et ta kohustub vastu võtma määruse, mille eesmärk on viia Luksemburgi õigusnormid direktiiviga 2006/112 kooskõlla, selleks et täita põhjendatud arvamuse esimese väite nõuded, jäädes teise ja kolmanda väite puhul siiski oma argumentide juurde.

30 Komisjon palus 11. juuni 2012. aasta kirjaga Luksemburgi Suurhertsogiriigil edastada teatatud määruse eelnõu ja määruse vastuvõtmise ajakava.

31 Liikmesriik edastas 4. septembri 2012. aasta kirjaga komisjoni teenistustele suurhertsogi 7. augusti 2012. aasta määruse, millega muudeti suurhertsogi määruse artiklit 1.

32 Komisjon leidis siiski, et suurhertsogi 7. augusti 2012. aasta määrusega ei viidud Luksemburgi õigusnorme direktiiviga 2006/112 kooskõlla põhjendatud arvamuses esitatud kolme väite osas. Kuna need väited jäid ümber lükkamata, teatas komisjon 20. veebruaril 2014 oma otsusest esitada hagi.

Hagi

Esimene väide, et järgitud ei ole direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c ega artikli 132 lõike 1 punkti f

Esimese väite vastuvõetavus

– Poolte argumendid

33 Luksemburgi Suurhertsogiriik leiab esiteks, et esimene väide tuleb vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata põhjusel, et komisjoni hagi põhineb põhjendatud arvamuses toodust erineval väitel. Põhjendatud arvamuses esitatud väide puudutas asjaolu, et suurhertsogi määrusega ei välistata võimalust, et maksust võib vabastada rühma teenused, mis peamiselt või eranditult on osutatud maksustatavate tehingute jaoks. Seevastu hagiavalduses esitatud väide puudutas asjaolu, et suurhertsogi määrusega on võimalik maksust vabastada teenused, mille osutas sõltumatu isikute rühm ja mis on täiendavalt mõeldud rühma liikmete maksustatavate tehingute jaoks.

34 Luksemburgi Suurhertsogiriik kinnitab teiseks, et komisjon rikkus lojaalse koostöö põhimõtet, kuna ei reageerinud suurhertsogi määrusesse 2012. aasta augustis tehtud muudatusele. Liikmesriigi hinnangul oleks komisjon pidanud andma talle teada oma võimalikust soovimatusest tunnistada, et nimetatud muudatusega viidi Luksemburgi õigusnormid direktiiviga 2006/112 kooskõlla, mitte aga vaikima 18 kuud, enne kui ta lõpuks 20. veebruaril 2014 teatas, et on otsustanud pöörduda Euroopa Kohtusse.

35 Komisjon väidab, et Euroopa Kohtu praktikast ei tulene nõuet, et põhjendatud arvamuses toodud väited ja hagiavalduses sisalduvad nõuded peaksid täielikult kattuma. Komisjon kinnitab, et vastupidi Luksemburgi Suurhertsogiriigi seisukohale säilis esimesel väitel sama ese ja sama kohaldamisala põhjendatud arvamuses ja hagiavalduses.

36 Lojaalse koostöö põhimõttega seoses kinnitab komisjon, et üksnes tema on pädev otsustama, kas kohtueelse menetluse lõpus on otstarbekas pöörduda Euroopa Kohtusse, et viimasel paluda tuvastada väidetav liikmesriigi kohustuste rikkumine. Komisjonil tuleb valida liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi esitamise aeg, ilma et ta peaks järgima kindlat tähtaega, välja arvatud juhtudel, kui kohtueelse menetluse ülemäärane kestus kahjustab kaitseõigusi, mida peab tõendama huvitatud liikmesriik.

– Euroopa Kohtu hinnang

37 Esiteks tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast ilmneb, et ELTL artikli 258 alusel esitatud hagi ese on piiratud selles sättes ette nähtud kohtueelse menetlusega. Järelikult peab hagi tuginema samadele põhjendustele ja väidetele, mis on märgitud põhjendatud arvamuses. Siiski ei saa see nõue minna nii kaugele, et tuleks eeldada, et põhjendatud arvamuse resolutsioonis esitatud väited ja hagiavalduses sisalduvad nõuded kattuvad igal juhul täielikult, tingimusel et vaidluse eset – nii nagu see on määratletud põhjendatud arvamuses – ei ole laiendatud ega muudetud (kohtuotsus, 9.4.2013, komisjon *vs*. Iirimaa, C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Tuleb aga tõdeda, et käesolevas asjas ei ole komisjon laiendanud ega muutnud vaidluse eset, nii nagu see on määratletud põhjendatud arvamuses. Komisjon märkis nii põhjendatud arvamuses kui ka hagiavalduses selgelt, et ta on seisukohal, et Luksemburgi õigusnormid on vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktiga c ja artikli 132 lõike 1 punktiga f, kuna Luksemburgi õigusnormide alusel on võimalik maksust vabastada sõltumatu isikute rühma teenused, mis ei ole otseselt vajalikud rühma liikmete selliseks tegevuseks, mis ei ole maksustatud või on maksust vabastatud.

39 Teiseks tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb komisjonil valida aeg, mil tema arvates on otstarbekas esitada liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi. Selle valiku tegemise kaalutlused ei mõjuta hagi vastuvõetavust. ELTL artiklis 258 sätestatud õigusnorme tuleb kohaldada ilma, et komisjon peaks järgima kindlaksmääratud tähtaega, välja arvatud juhtudel, mil kohtueelse menetluse ülemäärane kestus võib asjasse puutuval liikmesriigil raskendada komisjoni argumentide ümberlükkamist ja rikkuda sellega kaitseõigusi. Ülemäärase kestuse mõju peab tõendama huvitatud liikmesriik (vt selle kohta kohtuotsus, 16.4.2015, komisjon *vs.* Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 14).

40 Tuleb aga tõdeda, et käesolevas asjas ei ole Luksemburgi Suurhertsogiriik sellise mõju olemasolu tõendanud.

41 Lisaks ei takista pelk asjaolu, et liikmesriik muutis oma õigusnorme pärast põhjendatud arvamuses kindlaks määratud tähtaja, nimelt 27. märtsi 2012. aasta möödumist, komisjonil lojaalse koostöö põhimõtte alusel pärast seda kuupäeva esitamast liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi.

42 Järelikult on esimene väide vastuvõetav.

Sisulised küsimused

– *Poolte argumendid*

43 Komisjon märgib, et suurhertsogi määruse artiklis 1 sätestatakse käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 punkti y kohaldamise tingimused. Suurhertsogi määruse artikli 2 punkti a ja artikli 3 kohaselt vabastatakse sõltumatu isikute rühma poolt oma liikmetele teenuste osutamine käibemaksust tingimusel, kui selle rühma liikmetel, kes tegelevad ka maksustatava tegevusega, on nimetatud tegevusest saadav käive ilma maksuta kuni 30% ja teatud juhtudel isegi kuni 45% nende kogukäibest ilma maksuta. Nii ei kuulu vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktiga f suurhertsogi määruse alusel käibemaksust vabastamisele mitte üksnes teenused, mida osutab sõltumatu isikute rühm ja mis on otseselt vajalikud rühma liikmete selliseks tegevuseks, mis ei ole käibemaksuga maksustatud või on maksust vabastatud. Seega, kuna teenuste niisugune osutamine ei vasta direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f toodud tingimustele, peaks see olema maksustatud direktiivi artikli 2 lõike 1 alusel.

44 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et kuna komisjon leidis, et kõnealust maksuvabastust kohaldatakse vaid sõltumatu isikute rühma liikmete puhul, kes tegelevad eranditult tegevusega, mis on maksust vabastatud või mida käibemaksuga ei maksustata, siis lisas komisjon direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktile f tingimuse, mis seal puudub. Liikmesriik on seisukohal, et selles artiklis viidatud maksuvabastuse kohaldamiseks piisav tingimus on asjaolu, et sõltumatu isikute rühma liikmed tegelevad tegevusega, mis on maksust vabastatud või mille puhul nad ei ole maksukohustuslased. Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f viidatud maksuvabastus ei ole seevastu mõeldud ainult sõltumatu isikute rühma liikmetele, kes eranditult tegelevad nimetatud tegevusega.

45 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et Luksemburgi regulatsiooniga, milles on sätestatud, et sõltumatu isikute rühma liikmete maksustatav tegevus võib käibest moodustada kuni 30%, püütakse praktikas muuta kohaldatavaks normid, mis muutuksid majanduslikult teostamatuks juhul, kui neile kehtiksid muud kohaldamise tingimused. Siinkohal leiab liikmesriik, et sõltumatu isikute rühma liikmete poolt selle rühma kaudu ühiselt tehtud kulutused kujutavad endast üldkulusid ning et ebarealistlik on nõuda sõltumatu isikute rühma osutatavatelt teenustelt kogutava käibemaksu erinevat käsitlemist olenevalt sellest, kas need teenused puudutavad liikmete maksustatavale tegevusele omistatavat osa või maksust vabastatud tegevusele omistatavat osa, sest sellise nõudega kaasnevad praktilised ja administratiivsed raskused ja piirangud.

46 Luksemburgi Suurhertsogiriik tugineb samuti asjaolule, et pärast komisjoni 11. juuni 2012. aasta kirja muudeti suurhertsogi 7. augusti 2012. aasta määrusega suurhertsogi määrust, täiendades selle artiklit 1 uue lõiguga.

– Euroopa Kohtu hinnang

47 Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast selgub, et liikmesriigi kohustuste rikkumise olemasolu tuleb hinnata põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppemisel liikmesriigis esineva olukorra alusel ning Euroopa Kohus ei saa arvestada hiljem toimunud muutusi (kohtuotsus, 28.1.2016, komisjon *vs.* Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, punkt 49).

48 Käesolevas asjas lõppes Luksemburgi Suurhertsogiriigile tema normistiku direktiiviga 2006/112 kooskõlla viimiseks antud tähtaeg 27. märtsil 2012. Suurhertsogi 7. augusti 2012. aasta määrusega tehti muudatus suurhertsogi määruse artiklisse 1 aga hiljem. Järelikult ei ole see muudatus esimese väite analüüsimisel asjakohane.

49 Seega tuleb kontrollida, kas suurhertsogi määrus on kooskõlas direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktiga c ja artikli 132 lõike 1 punktiga f, niivõrd kuivõrd selles määruses on ette nähtud, et sõltumatu isikute rühma poolt oma liikmetele teenuste osutamine on käibemaksust vabastatud tingimusel, et selle rühma liikmetel, kes tegelevad ka maksustatava tegevusega, on nimetatud tegevusest saadav käive ilma maksuta kuni 30% ja teatud juhtudel isegi kuni 45% nende kogukäibest ilma maksuta.

50 Siinkohal selgub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et direktiivi 2006/112 artiklis 132 sätestatud käibemaksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada kitsalt, kuna need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud. Siiski peab nende mõistete tõlgendamine olema kooskõlas nimetatud maksuvabastuste eesmärkidega ning järgima neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid, mis on ühtse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. Nimelt ei tähenda kitsa tõlgendamise nõue seda, et artiklis 132 loetletud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada nii, et nende toime kaob. Euroopa Kohtu praktika eesmärk ei ole sellise tõlgenduse andmine, mis muudaks viidatud maksuvabastuste kohaldamise praktikas peaaegu võimatuks (vt selle kohta kohtuotsus, 11.12.2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f sõnastuse kohaselt on teatud tingimustel aga maksust vabastatud teenused, mida osutavad „käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustamata [sõltumatud] isikute“ rühmad oma liikmetele „nende tegevuseks otseselt vajalike“ teenuste osutamiseks. Seega ilmneb sätte sõnastusest, et sellega ei ole maksuvabastust ette nähtud teenuste puhul, mis ei ole otseselt vajalikud sõltumatu isikute rühma liikmete tegevuseks, mis on maksust vabastatud või mille puhul nad ei ole maksukohustuslased.

52 Seega, kuna niisugused teenused ei kuulu direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f toodud maksuvabastuse kohaldamisalasse, tuleneb direktiivi artikli 2 lõike 1 punktist c nõue, et kõnealused teenused, mida liikmesriigi territooriumil osutab tasu eest maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, kuuluvad käibemaksuga maksustamisele.

53 Vastupidi Luksemburgi Suurhertsogiriigi väidetule ei too direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f vastav tõlgendus kaasa seda, et nimetatud sättega ette nähtud maksuvabastuselt võetakse selle mõju. Eelkõige ei ole maksuvabastuse kohaldamine piiratud rühmadega, mille liikmed tegelevad eranditult tegevusega, mis on maksust vabastatud või mille puhul nad ei ole maksukohustuslased. Nii võib

teenuseid, mida osutab sõltumatu isikute rühm, kelle liikmed tegelevad ka maksustatava tegevusega, maksust vabastada, kuid üksnes ulatuses, milles need teenused on otseselt vajalikud nende liikmete tegevuseks, mis on maksust vabastatud või mille puhul nad ei ole maksukohustuslased.

54 Luksemburgi Suurhertsogiriik ei ole tõendanud, et nimetatud nõue muudaks direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f viidatud maksuvabastuse kohaldamise praktikas peaaegu võimatuks. Esiteks, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 42, ei ole teenused, mida sõltumatu isikute rühm oma liikmetele osutab, tingimata seotud nende üldkuludega ja seega kõigi nende tegevustega. Teiseks ei ole Luksemburgi Suurhertsogiriik tõendanud, mis põhjusel ja kas üleüldse on sõltumatul isikute rühmal ülemäära raske esitada oma teenuste eest arved ilma käibemaksuta selle osa alusel, mille moodustab tema liikmete kogutegevusest tegevus, mis on nimetatud maksust vabastatud või mille puhul nad ei ole maksukohustuslased.

55 Seega on käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 punkt y koostoimes suurhertsogi määruse artikli 2 punktiga a ja artikliga 3 vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktiga c ja artikli 132 lõike 1 punktiga f, mistõttu on esimene väide põhjendatud.

Teine väide, et järgitud ei ole direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 teist lõiku, artikli 168 punkti a ega artikli 178 punkti a

Poolte argumendid

56 Komisjon märgib esiteks, et suurhertsogi määruse artikli 4 sõnastuse kohaselt on sõltumatu isikute rühma liikmel, kes teeb käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, võimalik käibemaksust, mida ta peab tasuma kõnealuste maksustatavate tehingute tõttu, maha arvata maks, mis on toodud sõltumatule isikute rühmale esitatud arvel või mille peab viimane tasuma kaupade ja teenuste eest, mille sõltumatu isikute rühm sai oma tegevuse tarbeks. Komisjoni hinnangul tuleneb aga direktiivi 2006/112 artikli 168 punktist a, et käibemaksu võib maha arvata vaid maksukohustuslane, kes on käibemaksuga maksustatud kauba või teenuse saaja, ning üksnes käibemaksust, mida see maksukohustuslane ise peab tasuma.

57 Teiseks kinnitab komisjon, et suurhertsogi määruse artiklist 4 koostoimes ringkirjaga tuleneb, et vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 178 punktiga a võib tehingutelt käibemaksu maha arvata sõltumatu isikute rühma liige ilma tema nimele koostatud arveta.

58 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et 18. juuli 2013. aasta kohtuotsusest PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526) tuleneb, et maksukohustuslane võib käibemaksu maha arvata summadelt, mis on talle esitatud arvetel kaupade või teenuste eest, mille on saanud eraldiseisev üksus, tingimusel et tõendatakse, et need summad on seotud maksukohustuslase maksustatava tegevusega. Liikmesriik järeldab sellest, et mahaarvamisõiguse olemasolu kindlakstegemiseks tuleb välja selgitada üksus, kes tegelikult kannab need summad, ning tuvastada, kas need summad on maksukohustuslase maksustatava tegevusega seotud. Siinkohal leiab liikmesriik, et kuigi arved on formaalselt esitatud sõltumatule isikute rühmale, tasuvad arvetel toodud summad ja käibemaksu sõltumatu isikute rühma liikmed proportsionaalselt nende osalemisega rühmas.

59 Pealegi kahjustaks see, kui nõustuda komisjoni teise väitega, Luksemburgi Suurhertsogiriigi arvates neutraalse maksustamise põhimõtet. Nimelt, kui keelata sõltumatu isikute rühma liikmel käibemaksu maha arvata ning kui viimane ei saa seda maksu tagasi taotleda, siis kannaksid liikmed täiendavalt käibemaksukulu.

60 Mis puudutab arve omamise nõudeid, siis toonitab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et Euroopa Kohus on 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsuses HE (C-25/03, EU:C:2005:241) leidnud, et käibemaksu on õigus maha arvata maksukohustuslasel, kellel puudub tema enda nimele vormistatud arve. Liikmesriik on

seisukohal, et maksuvabastust taotleval maksukohustuslasel lasuv kohustus omada arvet on põhjendatud peamiselt võimalusega välistada käibemaksu teist korda mahaarvamise, maksupettuse või kuritarvitamise oht. Siinkohal kinnitab liikmesriik, et kuna sõltumatul isikute rühmal puudub käibemaksu mahaarvamise õigus, siis puudub ka igasugune käibemaksu teist korda mahaarvamise oht.

Euroopa Kohtu hinnang

61 Kõigepealt tuleb toonitada, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastusest selgub, et sõltumatu isikute rühm on oma liikmetest eraldiseisev täielik maksukohustuslane. Selle sätte sõnastusest enesest selgub nimelt, et sõltumatu isikute rühm on sõltumatu ning osutab seega oma teenuseid direktiivi 2006/112 artikli 9 tähenduses sõltumatult. Lisaks, kui sõltumatu isikute rühma osutatud teenused ei oleks teenused, mida osutab maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, ei maksustataks neid teenused direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c alusel käibemaksuga. Seega ei saa neid teenuseid – nagu on kohtujurist märkinud ettepaneku punktis 50 – käibemaksust vabastada direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses.

62 Nende sissejuhatavate kaalutluste valguses tuleb kindlaks teha, kas suurhertsogi määrus on vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 teise lõiguga, artikli 168 punktiga a ja artikli 178 punktiga a, niivõrd kuivõrd suurhertsogi määruse alusel on sõltumatu isikute rühma liikmel, kes teeb käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, võimalik käibemaksust, mida ta peab tasuma kõnealuste maksustatavate tehingute tõttu, maha arvata maks, mis on toodud sõltumatule isikute rühmale esitatud arvel või mille peab viimane tasuma kaupade ja teenuste eest, mille see rühm sai oma tegevuse tarbeks.

63 Esiteks tuleb ühelt poolt meelde tuletada, et direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a alusel on maksukohustuslasel õigus käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane. Seega on nimetatud sättega vastuolus lubada sõltumatu isikute rühma liikmel käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud kaupade või teenuste eest, mis on tarnitud või osutatud sõltumatule isikute rühmale.

64 Seda seisukohta ei lükka ümber ka 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), millele viitas Luksemburgi Suurhertsogiriik ning milles Euroopa Kohus sisuliselt punktides 24–26 ja 29 otsustas, et maksukohustuslasel, kes lähtudes kohustusest, mis oli sellele maksuhaldurile kui liikmesriigi õiguse alusel tööandjale pandud, asutas õiguslikult ja maksustamise seisukohalt eraldiseisva üksusena pensionifondi, on õigus arvata maha käibemaks, mille ta tasus selle fondi haldamise ja toimimisega seotud teenustelt. Nagu selgub selle kohtuotsuse punktist 25, ostis maksukohustuslane ise kõnealuseid käibemaksuga maksustatud teenuseid, selleks et tagada oma töötajate pensionide haldamine ja nende pensionide tagamiseks asutatud pensionifondi vara haldamine. Seega ei saa nimetatud kohtuotsusest järeldada, et sõltumatu isikute rühma liikmel on õigus maha arvata käibemaks, millega on maksustatud selle rühma ostetud kaubad ja teenused, kuna rühmal on ainsana õigus vajaduse korral kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust.

65 Teiselt poolt tuleb tagasi lükata Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumendid neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumise kohta. Vastavalt sellele põhimõttele on mahaarvamisesüsteemi eesmärk vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast (kohtuotsus, 15.9.2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, punkt 35). Ühine käibemaksusüsteem tagab seega maksukoormuse täieliku neutraalsuse mis tahes majandustegevuse osas, tingimusel et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt selle kohta kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 27).

66 Järelikult ei ole neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus keeld lubada direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a alusel sõltumatu isikute rühma liikmetel maha arvata käibemaksu, mille see rühm on tasunud enda osutatud teenuste tõttu, mis on direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f alusel maksust vabastatud ning ei anna sel alusel seega mingit alust mahaarvamiseks. Seevastu, kui niisugune sõltumatu isikute rühm osutab teenuseid, mis ei ole maksust vabastatud, siis tuleb märkida, et selle põhimõtte kohaselt on kõnealusel rühmal, mitte aga selle liikmetel isiklikult õigus maha arvata käibemaks, millega on maksustatud ostutehingud.

67 Teiseks selgub direktiivi 2006/112 artikli 178 punktist a koostoimes direktiivi artikli 226 punktiga 5 ja artikli 168 punktiga a, et mahaarvamisõiguse teostamiseks peab maksukohustuslasel olema arve, millel on kauba või teenuse saajana märgitud tema nimi. Seega, kuna Luksemburgi regulatsioon võimaldab sõltumatu isikute rühma liikmel käibemaksust, mida ta ise peab tasuma, selle rühma nimele koostatud arve alusel maha arvata viimasele esitatud arvel märgitud käibemaksu, siis on see regulatsioon vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 178 punktiga a.

68 Tuleb tõdeda, et Luksemburgi Suurhertsogiriigi viide 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsusele HE (C-25/03, EU:C:2005:241) on selles suhtes asjakohatu, kuna faktilised asjaolud kohtuasjas, milles nimetatud kohtuotsus tehti, olid väga erinevad käesoleva kohtuasja asjaoludest. Viidatud kohtuotsuse punktist 81 selgub nimelt, et erinevalt sõltumatust isikute rühmast, kellel on käibemaksukohustuslase staatus ja kelle kõik liikmed tegelevad majandustegevusega, ei olnud kohtuasjas, milles tehti 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsus HE (C-25/03, EU:C:2005:241), kõne all olnud kaasomanike ühendusel, mille faktiliselt moodustasid abikaasad, enesel käibemaksukohustuslase staatust ning vaid üks abikaasadest tegeles majandustegevusega.

69 Ülejäänud osas tuleb siiski jõuda seisukohale, et komisjon ei ole tõendanud, et kõnealused Luksemburgi õigusnormid on vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 1 lõike 2 teise lõiguga, milles on kehtestatud põhimõte, et iga tehing on käibemaksuga maksustatav, ilma et selles sättes oleks eraldi käsitletud mahaarvamisõigust, mis on tagatud direktiivi artikliga 167 ja artikli 168 punktiga a tingimustel, nagu need on ette nähtud muu hulgas artiklis 178.

70 Eespool toodud kaalutlustest ilmneb, et suurhertsogi määruse artikkel 4 koostoimes ringkirjaga osas, milles kommenteeritakse suurhertsogi määruse artiklit 4, on vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 168 punktiga a ja artikli 178 punktiga a ning selles ulatuses on teine väide põhjendatud. Ülejäänud osas tuleb väide tagasi lükata.

Kolmas väide, et järgitud ei ole direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti c ega artiklit 28

Kolmanda väite vastuvõetavus

– Poolte argumendid

71 Luksemburgi Suurhertsogiriik väidab, et kolmas väide tuleb vastuvõetamatuse tõttu tagasi lükata, kuna see puudutab eranditult COBMA memorandumit. Liikmesriik tuletab meelde, et liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi ese peab olema asjaomasele liikmesriigile omistatav kohustuste rikkumine. Komisjon ei ole aga tõendanud, et COBMA on avalikku võimu teostav riigiasutus.

72 Komisjon leiab, et COBMA memorandumi sõnastusest selgub, et Administration de l'enregistrement et des domaines (Luksemburgi registreerimis- ja kinnisvaravalitsus), mis on riigiasutus, on dokumendi kaaskoostaja. Lisaks väidab komisjon, et memorandumi sisu kinnitab, et memorandumi puhul ei ole tegemist pelgalt soovituste või nõuannetega ettevõtjatele, vaid pigem viisiga, kuidas sõltumatut isikute rühma puudutavaid õigusnorme tuleb tõlgendada ja kohaldada ühtlustatult. Igal juhul on komisjon seisukohal, et COBMA memorandumis selgitatakse Luksemburgi maksuhalduri üldist praktikat.

Euroopa Kohtu hinnang

73 Tuleb meelde tuletada, et liikmesriigi haldustava saab olla liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi ese siis, kui see on teatud määral juurdunud ja üldine (kohtuotsus, 22.9.2016, komisjon *vs.* Tšehhi Vabariik, C-525/14, EU:C:2016:714, punkt 14). Luksemburgi Suurhertsogiriik ei ole siiski vastu vaielnud komisjoni argumentidele, mille kohaselt COBMA memorandumis selgitatakse Luksemburgi maksuhalduri üldist praktikat.

74 Seega on kolmanda väite ese Luksemburgi Suurhertsogiriigile omistatav liikmesriigi kohustuste rikkumine ning järelikult tuleb seda väidet puudutav vastuvõetamatuse vastuväide tagasi lükata.

Sisulised küsimused

– Poolte argumendid

75 Komisjon märgib, et COBMA memorandumi kohaselt kujutab sõltumatule isikute rühmale ühe liikme poolt niisuguste kulutuste ülekandmine, mille on see liige teinud oma nimel, kuid sõltumatu isikute rühma arvel, endast väljapoole käibemaksu kohaldamisala jäävat tehingut.

76 Komisjoni hinnangul kuulub selline tehing aga direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti c ja artikli 28 alusel käibemaksu kohaldamisalasse. Komisjoni arvates tuleb igat kaupade või teenuste omandamist, mille on sõltumatu isikute rühma arvel sooritanud rühma üks liige oma nimel, käibemaksu seisukohast käsitleda kahe identse kaupade tarne või teenuste osutamisena, mis on toimunud järjestikku ja mis kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse. Siinkohal tugineb komisjon 14. juuli 2011. aasta kohtuotsusele Henfling jt (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Kõigepealt toonitab Luksemburgi Suurhertsogiriik, et kritiseeritav lõik COBMA memorandumis ei puuduta mitte sõltumatut isikute rühma, millel on iseseisev õigusvõime, vaid iseseisva õigusvõimeta rühma.

78 Liikmesriik kinnitab, et komisjoni viidatud analoogia kohtuasja, milles tehti 14. juuli 2011. aasta kohtuotsus Henfling jt (C-464/10, EU:C:2011:489), ning käesoleva juhtumi vahel on asjakohatu, kuna kaks olukorda on märkimisväärselt erinevad. Siinkohal leiab liikmesriik, et niisugune sõltumatu isikute rühm, kellel puudub iseseisev õigusvõime, ei saa tegutseda sõltumatult, vaid üksnes tema arvel tegutseva liikme vahendusel, ning et tehingud sõltumatu isikute rühma ja selle liikme vahel ei ole tingimata tehingud kahe eraldiseisva maksukohustuslase vahel. Selles kontekstis tõmbab liikmesriik paralleeli lepinguliste fondidega Euroopa Parlamendi ja nõukogu 13. juuli 2009. aasta direktiivi 2009/65/EÜ vabalt võõrandatavatesse väärtpaberitesse ühiseks investeeringuks loodud ettevõtjaid (eurofondid) käsitlevate õigus- ja haldusnormide kooskõlastamise kohta (ELT 2009, L 302, lk 32) tähenduses, kes samuti saavad tegutseda vaid oma fondivalitseja vahendusel ja on seega käibemaksu kohaldamisalast välistatud.

79 Luksemburgi Suurhertsogiriik leiab, et sõltumatu isikute rühma liikmete ja selle rühma vaheline suhe võib sõltuvalt asutatud sõltumatu isikute rühma lepingusätetest olla analoogne konsortsiumi liikmete suhtega, nagu Euroopa Kohus tõdes 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsuses EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). Selles kohtuasjas otsustas Euroopa Kohus, et tööd, mille konsortsiumi raames tegid viimase arvel kõik konsortsiumi liikmed, ei kujuta endast maksustatavaid tehinguid.

– Euroopa Kohtu hinnang

80 Kõigepealt, mis puudutab vaidlustatud lõigu ulatust COBMA memorandumis, siis tuleb tõdeda, et selle lõigu sõnastusest ei selgu üheti mõistetavalt, et see puudutab – nagu väidab Luksemburgi Suurhertsogiriik – üksnes niisuguse sõltumatu isikute rühma olukorda, millel puudub iseseisev õigusvõime. Siiski, nagu kinnitab komisjon, selgub ilmselt memorandumi lõigust „kui rühma ja kolmandate isikute vaheline otsene suhe ei ole võimalik kaubanduslikel või õiguslikel kaalutlustel“, et nii see ei ole. Sellegipoolest ja igal juhul puudub küsimusel, kas seda lõiku kohaldatakse niisuguse sõltumatu isikute rühma suhtes, millel on iseseisev õigusvõime, kolmanda väite analüüsimisel igasugune mõju.

81 Kolmas väide puudutab nimelt olukorda, kus sõltumatu isikute rühma liige omandab kaupu või teenuseid oma nimel, kuid sõltumatu isikute rühma arvel.

82 Nagu selgub käesoleva kohtuotsuse punktist 61, on sõltumatu isikute rühm oma liikmetest eraldiseisev täielik maksukohustuslane ja selle rühma liikmed on samuti maksukohustuslased. Seega loetakse tehinguid iseseisvalt tegutseva sõltumatu isikute rühma ja tema liikme vahel tehinguteks kahe maksukohustuslase vahel, kes kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse. Luksemburgi Suurhertsogiriigi argumendid, et sõltumatu isikute rühma ja tema liikme vahelised tehingud ei ole tingimata tehingud kahe eraldiseisva maksukohustuslase vahel, kuna esimene saab tegutseda vaid mõne tema liikme kaudu, ning selles kontekstis tõmmatud paralleel lepinguliste fondidega on käesoleval juhul seega asjakohatud.

83 Järelikult kujutab sõltumatule isikute rühmale mõne liikme poolt nende kulutuste ülekandmine, mille see liige on teinud oma nimel, kuid sõltumatu isikute rühma arvel, endast tehingut, mis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse.

84 Niisugune järeldus on kooskõlas direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punktiga c ja artikliga 28, mis on sätted, mille rikkumisele tugines komisjon kolmandas väites.

85 Direktiivi 2006/112 artiklis 28 on sätestatud, et kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.

86 Seega loob see säte õigusliku fiktsiooni kahest identsest järjestikku osutatavast teenusest. Selle fiktsiooni alusel on ettevõtja, kes osaleb teenuste osutamises ja kelle puhul on tegemist agendiga, kõigepealt saanud kõnealuseid teenuseid ettevõtjalt, kelle arvel ta tegutseb, ehk käsundiandjalt, enne kui ta seejärel isiklikult osutab neid teenuseid kliendile (kohtuotsus, 14.7.2011, Henfling jt, C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 35).

87 Kuna direktiivi 2006/112 artikkel 28 kuulub selle direktiivi IV jakku „Maksustatavad tehingud“, kuuluvad kaks asjaomast teenust käibemaksu kohaldamisalasse. Seega, kui teenus, mille osutamises ettevõtja osaleb, on käibemaksuga maksustatav, siis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse ka õigussuhe selle ettevõtja ja ettevõtja vahel, kelle arvel esimene tegutseb (vt analoogia alusel kohtuotsus, 14.7.2011, Henfling jt, C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 36).

88 Samad kaalutlused kehtivad kaupade ostmise suhtes ostu korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punktile c, mis kuulub samuti direktiivi IV jakku. Nimetatud säte loob seega õigusliku fiktsiooni kahest identsest järjestikusest kaubatarnest, mis kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse.

89 Järelikult, kui sõltumatu isikute rühma liige omandab enda nimel, kuid sõltumatu isikute rühma arvel direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punkti c alusel kaupu või artikli 28 alusel teenuseid, on sellega seotud kulude hüvitamine grupi poolt tehing, mis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse.

90 Luksemburgi Suurhertsogiriigi viidatud analoogia kohtuasjaga, milles tehti 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), tuleb samuti tagasi lükata. Nimelt, erinevalt selles kohtuasjas kõne all olnud konsortsiumist on sõltumatu isikute rühm, nagu selgub käesoleva kohtuotsuse punktidest 61 ja 82, oma liikmetest eraldiseisev maksukohustuslane.

91 Järelikult, kuna COBMA memorandumis on märgitud, et sõltumatule isikute rühmale mõne liikme poolt niisuguste kulutuste ülekandmine, mille on teinud see liige enda nimel, kuid sõltumatu isikute rühma arvel, on käibemaksu kohaldamisalast välja jääv tehing, siis on COBMA memorandum vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 2 punktiga c ja artikliga 28, mistõttu on kolmas väide põhjendatud.

92 Kõigist eespool toodud kaalutlustest tuleneb, et kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik kehtestas sõltumatuid isikute rühmasid puudutavad käibemaksunormid, nagu need on määratletud esiteks käibemaksuseaduse artikli 44 lõike 1 punktis y koostoimes suurhertsogi määruse artikli 2 punktiga a ja artikliga 3, teiseks sama määruse artiklis 4 koostoimes ringkirjaga, niivõrd kuivõrd selles kommenteeritakse nimetatud artiklit 4, ning kolmandaks COBMA memorandumis, siis on Luksemburgi Suurhertsogiriik rikkunud direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktist c, artikli 132 lõike 1 punktist f, artikli 168 punktist a, artikli 178 punktist a, artikli 14 lõike 2 punktist c ja artiklist 28 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

93 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 138 lõike 1 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Luksemburgi Suurhertsogiriik on kohtuvaidluse sisuliselt kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista Luksemburgi Suurhertsogiriigilt.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. Kuna Luksemburgi Suurhertsogiriik kehtestas sõltumatuid isikute rühmasid puudutavad käibemaksunormid, nagu need on määratletud esiteks loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Luksemburgi 12. veebruari 1979. aasta käibemaksuseadus) konsolideeritud redaktsiooni artikli 44 lõike 1 punktis y koostoimes règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes'i (suurhertsogi 21. jaanuari 2004. aasta määrus, mis käsitleb sõltumatu isikute rühma poolt oma liikmetele osutatud teenuste vabastamist käibemaksust) artikli 2 punktiga a ja artikliga 3, teiseks suurhertsogi määruse artiklis 4 koostoimes circulaire administrative n°707, du 29 janvier 2004 (29. jaanuari 2004. aasta ringkiri nr 707), niivõrd kuivõrd selles kommenteeritakse suurhertsogi määruse artiklit 4, ning kolmandaks Comité d'Observation des Marchés' (COBMA) (turu-uuringu komitee) töögrupi 18. detsembri 2008. aasta memorandumis, mis on kooskõlastatud Administration de l'enregistrement et des domaines'ga (Luksemburgi registreerimis- ja kinnisvaravalitsus), siis on Luksemburgi Suurhertsogiriik rikkunud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, artikli 2 lõike 1 punktist c, artikli 132 lõike 1 punktist f, artikli 168 punktist a, artikli 178 punktist a, artikli 14 lõike 2 punktist c ning artiklist 28 tulenevaid kohustusi.

2. **Jätta hagi ülejäänud osas rahuldamata.**

3. **Mõista kohtukulud välja Luksemburgi Suurhertsogiriigilt.**

Allkirjad