Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

1. detsember 2022*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 4 lõike 4 teine lõik – Maksukohustuslased – Liikmesriikide õigus käsitada ühe maksukohustuslasena isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud (käibemaksugrupp) – Liikmesriigi õigusnormid, millega määratakse ainsaks maksukohustuslaseks käibemaksugrupi ühendav ettevõtja – Mõiste „rahaliste sidemete kaudu tihedalt seotud“ – Nõue, et ühendaval ettevõtjal peab olema lisaks enamusosalusele ka häälteenamus – Puudumine – Majandusüksuse iseseisvuse hindamine standardkriteeriumide põhjal – Ulatus

Kohtuasjas C-141/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 11. detsembri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. märtsil 2020, menetluses

Finanzamt Kiel

versus

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, kohtunikud P. G. Xuereb (ettekandja), T. von Danwitz, A. Kumin ja I. Ziemele,

kohtujurist: L. Medina,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, esindaja: *Rechtsanwalt* B. Richter,

– Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller, S. Eisenberg ja S. Heimerl,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

– Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja R. Pethke,

olles 13. jaanuari 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada 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), mida on muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ (EÜT 2000, L 269, lk 44; ELT eriväljaanne 09/01, lk 338), (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 4 lõikeid 1 ja 4 ning artikli 21 lõike 1 punkti a ja artikli 21 lõiget 3.

2 Taotlus on esitatud Finanzamt Kieli (Kieli maksuamet, Saksamaa) (edaspidi „maksuhaldur“) ja Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (edaspidi „NGD mbH“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab selle äriühingu käibemaksu tasumise kohustust 2005. aastal.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1). Võttes aga arvesse kuupäevi, mil põhikohtuasja asjaolud aset leidsid, on kõnealuses kohtuasjas kohaldatav kuues direktiiv.

4 Kuuenda direktiivi artiklis 4 oli sätestatud:

„1. „Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

[…]

4. Lõikes 1 kasutatud sõna „iseseisvalt“ vabastab maksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel.

Arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võib iga liikmesriik riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

[…]“.

5 Kuuenda direktiivi artikkel 21 „Maksu tasumise eest vastutavad isikud“ sätestas direktiivi artiklist 28g tulenevas versioonis järgmist:

„1. Siseriikliku süsteemi alusel vastutavad käibemaksu tasumise eest järgmised isikud:

a) maksukohustuslane, kes teeb maksustatavaid kauba- või teenusetarneid, välja arvatud punktides b ja c nimetatud juhud.

[…]

3. Lõigetes 1 ja 2 osutatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et maksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale maksu tasumise eest vastutava isiku.

[…]“.

Saksa õigus

6 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni § 2 sätestab:

„1. Ettevõtja on isik, kes tegutseb enda nimel kas tööstus-, majandus- või kutsetegevuse valdkonnas. Ettevõte hõlmab kogu ettevõtja majandus- või kutsetegevust. Tööstus-, majandus- või kutsetegevus on igasugune tulu saamisele suunatud alaline tegevus, isegi kui kasumi saamise kavatsus puudub või kui isikute rühm tegutseb vaid suhetes oma liikmetega.

Tööstus-, majandus- või kutsetegevust ei teostata iseseisvalt:

[…]

2. kui tegeliku olukorra järgi hinnates on juriidiline isik rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt integreeritud ühendava ettevõtja ettevõttesse (maksugrupp). Maksugrupi mõju piirdub ettevõtja riigis asuvate filiaalide vaheliste tehingutega. Neid filiaale tuleb käsitada ühe ettevõtjana. Kui ühendava ettevõtja juhatus asub välisriigis, tuleb ettevõtjana käsitada ettevõtja riigi territooriumil asuvat majanduslikult olulisimat filiaali.

[…]“.

7 Selle seaduse § 13a lõikes 1 on sätestatud:

„Maksu tasumise eest vastutav isik on:

1. § 1 lõike 1 punktis 1 ja § 14c lõikes 1 nimetatud juhtudel ettevõtja;

[…]“.

8 Abgabenordnungi (maksuseadustik, edaspidi „AO“) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni § 73 sätestab:

„Orgaaniliselt seotud äriühing vastutab ühendava ettevõtja nende maksude tasumise eest, mille osas nende moodustatav maksuüksus on maksustamise seisukohast asjasse puutuv. […]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 NGD mbH on 29. augusti 2005. aasta notariaalaktiga Saksa õiguse alusel asutatud osaühing, mille osanikel, s.o avalik-õiguslikul organisatsioonil A ja registreeritud ühingul C e.V, on vastavalt 51% ja 49% osalus. 2005. aastal oli osaühingu juhataja E samal ajal nii A juhataja kui ka C eV tegevjuht.

10 NGD mbH põhikirja artikli 7 lõige 2, mis käsitleb üldkoosoleku koosseisu ja hääleõigusi, sätestab:

„Üldkoosoleku moodustavad A tugiteenuste komitee ja C e.V. peakomitee liikmed. Igal osanikul on üldkoosolekul seitse häält ja osanik võib määrata kuni seitse esindajat, kes tegutsevad selle ühingu huvides vabatahtlikkuse alusel. Kui järgnevatest sätetest ei tulene teisiti, on igal esindajal üks hääl ning esindaja hääletab vastavalt enda ametialasele hinnangule, olemata seejuures seotud selle osaniku juhistega, kes ta määras.

Eeltoodust tehakse erand üksnes otsuste puhul, mis puudutavad otseselt iga osaniku poolt äriühingusse tehtud sissemakseid; sellisel juhul võib hääli anda iga osaniku kohta ainult ühes kogumis ning esindajad on seotud selle osaniku juhistega, kes nad määras. Kui esindajad kokkuleppele ei jõua, loetakse, et seitse asjaomase osaniku häält on antud nii, nagu hääletas osaniku määratud esindajate enamus.“

11 1. detsembril 2005 toimunud üldkoosolekul otsustati NGD mbH põhikirja muuta ja sõnastada artikli 7 lõike 2 teine lõik järgmiselt:

„Eeltoodust tehakse erand üksnes otsuste puhul, mis puudutavad otseselt iga osaniku poolt äriühingusse tehtud sissemakseid või otsuseid, mille puhul osanik taotleb hääletamist kogumis. Sellisel juhul võib hääli anda osaniku kohta ainult ühes kogumis ning esindajad on seotud selle osaniku juhistega, kes nad määras. Kui esindajad kokkuleppele ei jõua, loetakse, et seitse asjaomase osaniku häält on antud nii, nagu hääletas osaniku määratud esindajate enamus. Häälte kogumi puhul hinnatakse hääli vastavalt osalusele äriühingus.“

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgituste kohaselt jõustus see muudatus siiski alles pärast 9. detsembri 2010. aasta üldkoosolekut, kui selliselt muudetud põhikirja kohta koostati uus notariaalakt ja muudatus kanti äriregistrisse.

13 Eelotsusetaotlusest nähtub, et välisaudiitori poolt NGD mbH juures läbiviidud auditi käigus leidis ta, et kõnealusel maksustamisaastal ei olnud NGD mbH ühendava ettevõtjaga A rahaliselt integreeritud. Seega ei saa neid pidada „maksugrupiks“ UStG § 2 lõike 2 punkti 2 tähenduses, mille eesmärk on rakendada Saksa õiguses kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus ette nähtud võimalust.

14 See järeldus põhines asjaolul, et arvestades NGD mbH põhikirja artikli 7 sätteid algses või muudetud redaktsioonis, ei olnud A-l häälteenamust, mistõttu tal ei olnud õigust selle äriühingu eest otsuseid teha, olgugi et A-l oli selle äriühingu kapitalis 51% enamusosalus. Järelikult tuleb selle äriühingu käivet harilikus maksumääras kolmandate isikutega, mis tekkis A-le osutatud teenustelt, kirjendada NGD mbH raamatupidamises kui käivet, mis tekkis tal kui „ettevõtjal“ UStG § 2 lõike 1 tähenduses.

15 30. mai 2014. aasta otsuses nõustus maksuhaldur välisaudiitori seisukohaga.

16 Kuna maksuhaldur jättis NGD mbH vaide selle otsuse peale 3. veebruari 2017. aasta otsusega rahuldamata, esitas NGD mbH viimati nimetatud otsuse peale kaebuse.

17 Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Schleswig-Holsteini liidumaa maksukohus, Saksamaa) rahuldas tema kaebuse 6. veebruari 2018. aasta otsusega ja leidis, et ühendava ettevõtjaga A rahalise integreerituse tingimus oli täidetud nii NGD mbH põhikirja muudetud redaktsiooni kui ka kõnealusel maksustamisaastal kehtinud põhikirja algse versiooni alusel.

18 Nimetatud kohus leiab sellega seoses, et Euroopa Kohtu praktikast tulenevalt ei kujuta alluvussuhe, mis seob äriühingut ühendava ettevõtjaga, endast käibemaksugrupi moodustamiseks vajalikku eeltingimust õiguslikult iseseisvate, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud isikute vahel (edaspidi „käibemaksugrupp“) (16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punktid 44 ja 45) ja seetõttu läheb maksuhalduri nõue, mille kohaselt peab ühendaval ettevõtjal olema lisaks enamusosalusele ka häälteenamus teistes ühe maksuüksuse moodustavates üksustes, kaugemale sellest, mis on vajalik saavutamaks selliseid eesmärke nagu kuritarvitusliku praktika või käitumise ennetamine või maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimisega võitlemine.

19 Maksuhaldur esitas selle kohtuotsuse peale Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kassatsioonkaebuse, väites, et kuna NGD mbH ei olnud ühendava ettevõtjaga A rahaliselt integreeritud, siis on rikutud UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimest lauset.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus toob kõigepealt esile, et kui põhikohtuasja tuleb hinnata üksnes kohaldatavast riigisisesest õigusest lähtudes, on kassatsioonkaebus põhjendatud, kuna see õigus seab maksugrupina kvalifitseerimise sõltuvaks rahalise integreerituse tingimusest, mille kohaselt peab ühendaval ettevõtjal olema häälteenamus. Ta täpsustab, et Bundesfinanzhofi (liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kohtupraktika kohaselt on isegi pärast 16. juuli 2015. aasta kohtuotsust Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496) UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimese lause alusel jätkuvalt nõutav hierarhiline suhe, mis nüüd on kvalifitseeritav kui „integreeritus koos sekkumisõigusega“.

21 Seejärel nähtub Bundesfinanzhofi (liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kohtupraktikast, et riigisiseses õiguses kantakse maksuvõlg üle ühendavale ettevõtjale, kellel peab olema võimalik tagada, et iga maksugruppi kuuluva üksuse vastav käive oleks nõuetekohaselt maksustatud. Seega peab ühendav ettevõtja tegutsema käibemaksu kogujana kõikide soorituste puhul, mida need üksused teevad kolmandatele isikutele, ning ta on ka ainus üksus, kellel on pädevus koostada maksudeklaratsioon kõigi nimetatud üksuste kohta.

22 Lõpuks rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimese lause alusel läbiviidava kontrolli käigus tuleb tal *per se* arvesse võtta asjaolu, et selle sätte kohaselt ei loeta iseseisvaks niisuguse maksugrupi ühendava ettevõtjaga integreeritud üksuste majandustegevust, millesse need üksused kuuluvad. Seega loetakse nende üksuste kogukäive ühendava ettevõtja käibeks ja viimane vastutab kogukäibele vastava käibemaksu tasumise eest.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on siiski kahtlusi seoses asjaoluga, kas põhikohtuasjas kõnealused liikmesriigi õigusnormid on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 esimese lõiguga, nagu seda on tõlgendanud Euroopa Kohus, võttes eelkõige arvesse nende õigusnormidega nõutavat hierarhilise suhte tingimust.

24 Täpsemalt, kuna Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kui tegemist on käibemaksugrupiga, siis on käibemaksugrupil endal kohustus tasuda kõikide oma liikmete käibele vastavat käibemaksu (22. mai 2008. aasta kohtuotsus Ampliscientifica ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301,

punkt 20, ja 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punktid 29, 35 ja 37 ning resolutsioon); niisuguse käibemaksugrupi käsitamine ühe maksukohustuslasena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu tähenduses välistab võimaluse, et grupi liikmed, sealhulgas selle ühendav ettevõtja, saavad esitada käibedeklaratsioone ja olla registreeritud eraldi maksukohustuslastena.

25 Juhul kui Euroopa Kohus peaks otsustama, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõikega 4 on vastuolus praktika, mis seisneb mitte käibemaksugrupi enda, vaid ühe selle liikme, st selle ühendava ettevõtja määramises üheks maksukohustuslaseks, tekib seejärel küsimus, kas sellesse gruppi kuuluv üksus võib tugineda riigisisese õiguse võimalikule vastuolule liidu õigusega. Meenutades siinkohal, et 16. juuli 2015. aasta kohtuotsusest Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496) tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõikel 4 ei ole vahetut õigusmõju, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas selline üksus võiks sel eesmärgil tugineda nimetatud direktiivi artikli 21 lõike 1 punktile a.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib lisaks teada, milline on tema ülesandeks oleva hindamise raames vajalike nõuete tase, et teha kindlaks, kas UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimese lause kohane rahalise integreerituse kriteerium on käesoleval juhul täidetud või mitte. Eelkõige soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas seda kriteeriumi tuleb tõlgendada sellisena, mille kohaselt on nõutav, et maksugruppi ühendaval ettevõtjal peab lisaks enamusosalusele sinna kuuluvates üksustes olema neis ka häälteenamus.

27 Ta rõhutab sellega seoses, et vastavalt kohaldatavatele riigisisestele õigusnormidele võib maksuüksuse ühendav ettevõtja vajaduse korral kohtu kaudu nõuda teistelt üksuse liikmetelt rahalist hüvitist, tagamaks, et tema sisemiste suhete raames kannaks maksukoormust iga liige vastavalt oma käibele, mille pealt tuleb igaühel neist käibemaksu tasuda.

28 Lisaks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas Saksa maksugrupi (*Organschaft*) süsteemi saab ehk alternatiivselt põhjendada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 ja artikli 4 lõike 4 esimese lõigu koostoimes tõlgendamisega. Kui see on nii, siis on maksuhalduri kassatsioonkaebus põhjendatud ja seda sõltumata kolmele esimesele eelotsuse küsimusele antavast vastusest.

29 Selles osas leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt, et ei saa välistada, et väga ranged kriteeriumid, mis puudutavad ühe maksugrupi moodustavate üksuste alluvusnõuet ühendava ettevõtja suhtes ja mis on Saksa õiguses maksugrupi olemasolu hindamisel nõutavad, võivad olla eelmises punktis loetletud sätete koostoimes tõlgendamisega põhjendatavad.

30 Võttes arvesse asjaolu, et kohaldatavate riigisiseste õigusnormide kohaselt loetakse, et neil üksustel ei ole oma tahet, kui nad on alluvussuhtes sellise maksugrupi ühendava ettevõtjaga, millesse nad kuuluvad, siis tuleb asuda seisukohale, et need üksused ei vasta iseseisvalt tegutsemise tingimusele kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses. Liikmesriikidel on aga õigus asuda seisukohale, et üksusi, mis ei vasta iseseisvalt tegutsemise kriteeriumidele, ei saa pidada maksukohustuslaseks, kuna nende kõigi käive ja sellele vastav käibemaks tuleb lugeda ühendava ettevõtja omaks, arvestades ühendava ettevõtja ja nende üksuste vahelist alluvussuhet.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus väljendab siiski oma kahtlusi seoses küsimusega, kas liikmesriikidel on tegelikult lubatud liigitamise kaudu täpsustada olukorrad, millistel käsitatakse, et asjaomastel üksustel ei ole oma tahet ja nad ei ole seega iseseisvad kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses.

32 Nimetatud kohus täpsustab sellega seoses, et Saksa konstitutsiooniõigus annab liikmesriigi seadusandjale sellise liigitamise ainuõiguse, mida põhjendab asjaolu, et kui maksukohustuslase staatuse kindlaksmääramine hõlmab rahalisi kohustusi, siis üksused, kellele see staatus antakse, ei peaks oma maksukohustustega seoses leidma end ebamäärases olukorras. Lisaks võib Saksa seadusandja sellist liigitamist toetada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 esimese lõigu tõlgendus, mis lähtub selle sätte kontekstist ja tekkeloost.

33 Eelneva punkti puhul tuleb samuti arvesse võtta asjaolu, et nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad (EÜT 1967, L 71, lk 1303) A lisa oli väidetavalt mõeldud selleks, et Saksa õiguses juba kehtinud maksugrupi süsteem legitimeerida liidu õiguses, eesmärgiga võimaldada sellel liikmesriigil nimetatud süsteem säilitada.

34 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõike 4 teist lõiku koosmõjus artikli 21 lõike 1 punktiga a ja lõikega 3 tuleb tõlgendada nii, et need lubavad liikmesriigil määrata käibemaksugrupi (*Organkreis*) asemel maksukohustuslaseks käibemaksugrupi ühe liikme, kelleks on käibemaksugrupi moodustamise seisukohast ühendav ettevõtja?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, kas sellega seoses saab tugineda [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõike 4 teisele lõigule koosmõjus artikli 21 lõike 1 punktiga a ja lõikega 3?

3. Kas 16. juuli 2015. aasta kohtuotsuse Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punktid 44 ja 45) punkti 46 kohasel hindamisel, mille eesmärk on kindlaks teha, kas [UStG] § 2 lõike 2 punkti 2 esimeses lauses sisalduv rahalise integreerituse nõue kujutab endast vajalikku ja sobivat meedet, et ennetada kuritegelikku praktikat või käitumist või võidelda maksudest kõrvalehoidmisega ja maksustamise vältimisega, tuleb kohaldada ranget või vähem ranget kriteeriumi?

4. Kas [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõiget 1 ja lõike 4 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et viidatud sätted lubavad liikmesriigil käsitada isikut [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõike 1 tähenduses mitteiseseisvana, kui isik on teise ettevõtja (*Organträger*, käibemaksugrupi moodustamise seisukohast ühendav ettevõtja) ettevõttega rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt seotud sellisel viisil, et ühendav ettevõtja saab isikule peale suruda omaenda tahet ja seeläbi takistada isikul kujundada teistsugust tahet?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

35 Saksamaa valitsus väidab esimese võimalusena, et esimene, teine ja neljas küsimus tuleb tunnistada vastuvõetamatuks, sest need ei ole põhikohtuasja lahendamisel asjakohased, kuna puudutavad üksnes küsimust, kas NGD mbH ja ühendav ettevõtja A on omavahel rahaliselt piisavalt integreeritud UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimese lause tähenduses koostoimes kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga.

36 Üksnes juhul, kui vastus nimetatud küsimusele on jaatav, mis sisuliselt viitab sellele, et kahte eespool nimetatud üksust tuleb pidada käibemaksugrupiks – mis selle valitsuse väitel nii ei ole –, tekivad ülejäänud eelotsuse küsimustes püstitatud probleemid.

37 Sellega seoses tuleb meenutada, et vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale on Euroopa Kohtu ja liikmesriigi kohtute vahelise ELTL artiklis 267 ette nähtud koostöö raames ainult asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval liikmesriigi kohtul pädevus kohtuasja eripärasid arvestades hinnata nii eelotsuse vajalikkust oma lahendi tegemiseks kui ka Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Kui esitatud küsimused puudutavad liidu õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus järelikult reeglina kohustatud otsuse langetama (vt eelkõige 22. septembri 2016. aasta kohtuotsus Microsoft Mobile Sales International jt, C-110/15, EU:C:2016:717, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimusele võib Euroopa Kohus keelduda vastamast vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida liikmesriigi kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada faktilised või õiguslikud asjaolud, mis on vajalikud tarviliku vastuse andmiseks talle esitatud küsimustele (vt eelkõige 22. septembri 2016. aasta kohtuotsus Microsoft Mobile Sales International jt, C-110/15, EU:C:2016:717, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Käesoleval juhul see aga nii ei ole, kuna esimene, teine ja neljas Euroopa Kohtule esitatud küsimus, mis pealegi puudutavad liidu õiguse tõlgendamist, ei ole mingil juhul hüpoteetilised ning seos põhikohtuasja faktiliste asjaoludega on tõendatud, kuna need küsimused puudutavad liidu õiguse sätete tõlgendamist, mis on põhikohtuasja lahendamisel määravad, nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnaselgelt oma otsuses.

40 Täpsemalt öeldes küsimused, kas esiteks Saksa õigusnormidega sätestatud käibemaksugrupis ühe maksukohustuslase määramise nõuded ja teiseks see, kuidas need õigusnormid reguleerivad olukorda, kus sellesse gruppi kuuluvad üksused ei ole ühendava ettevõtja suhtes iseseisvad, on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga, on põhikohtuasja lahendamise seisukohalt olulised, kuna neist sõltub, kas maksuhalduri kassatsioonkaebus rahuldatakse.

41 Järelikult on esimene, teine ja neljas küsimus vastuvõetavad.

Sisulised küsimused

Esimene küsimus

42 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma esimese küsimusega sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik määrab ainsaks käibemaksukohustuslaseks mitte käibemaksugrupi enda, vaid selle grupi ühe liikme, nimelt ühendava ettevõtja.

43 Tuleb märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei tule liidu õigusnormi tõlgendamisel arvesse võtta mitte ainult selle sõnastust, vaid ka konteksti ja selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa säte on (vt eelkõige 24. veebruari 2022. aasta kohtuotsus Airhelp (asemele pakutud lennu hilinemine), C-451/20, EU:C:2022:123, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Selle kohta tuleneb kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu sõnastusest, 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. Selle artikli kohaldamine ei sõltu selle sõnastuse kohaselt muudest tingimustest. Samuti ei näe see ette liikmesriikide võimalust kehtestada ettevõtjatele muid tingimusi käibemaksugrupi moodustamiseks (vt selle kohta 25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus ette nähtud süsteemi rakendamine tähendab, et selle sätte alusel vastu võetud riigisisesed õigusnormid lubavad üksuseid, mis on omavahel rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu seotud, edaspidi mitte käsitada erinevate käibemaksukohustuslastena, vaid ühe maksukohustuslasena. Seega, kui liikmesriik kohaldab seda sätet, ei saa hierarhiliselt alluvat isikut või isikuid selle sätte tähenduses käsitada maksukohustuslase või maksukohustuslastena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta 22. mai 2008. aasta kohtuotsus Ampliscientifica ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Sellest järeldub, et ühe maksukohustuslasena käsitamine kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu alusel välistab selle, et käibemaksugrupi liikmed saavad edaspidi esitada eraldi käibedeklaratsioone ja oleksid edaspidi identifitseeritavad nii grupi sees kui ka väljaspool seda maksukohustuslastena, kuna nimetatud deklaratsioonide esitamine on lubatud vaid ühel maksukohustuslasel. See säte nõuab seega igal juhul, et riigisisesed üleminekusätted peaksid ette nägema, et maksukohustuslane oleks üks maksukohustuslane ja et kogu kontsernile oleks antud vaid üks käibemaksukohustuslase number (22. mai 2008. aasta kohtuotsus Ampliscientifica ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punktid 19 ja 20).

47 Järelikult tuleb niisuguses olukorras kolmanda isiku poolt käibemaksugrupi liikmele osutatud teenuseid pidada käibemaksuga maksustamisel osutatuks mitte sellele liikmele, vaid käibemaksugrupile, mille liige ta on (vt selle kohta 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu konteksti, siis ei nähtu sellest sättest ega nimetatud direktiiviga kehtestatud süsteemist, et see kujutab endast erandit või erisätet, mida tuleks tõlgendada kitsendavalt. Nagu tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, ei saa eelkõige rahalisest aspektist tiheda seose olemasolu tingimust tõlgendada kitsalt (vt analoogia alusel käibemaksudirektiivi artikli 11 kohta 25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 36, ja 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei avaldata, EU:C:2021:285, punkt 45).

49 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu eesmärke, siis tuleneb komisjoni esitatud ettepanekust (KOM(73) 950 lõplik), mille tulemusel võeti vastu kuues direktiiv, et liidu seadusandja soov selle sätte vastuvõtmisel oli halduse lihtsustamise ja teatavate kuritarvituste – nt ühe ettevõtja jagamine mitmeks maksukohustuslaseks nii, et igaüks neist võiks teatavast eriskeemist kasu saada – ärahoidmise huvides see, et liikmesriigid ei oleks kohustatud käsitama maksukohustuslastena neid, kelle iseseisvus on puhtalt õiguslik formaalsus (vt selle kohta 25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei avaldata, EU:C:2021:285, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Kuigi kuues direktiiv ei sisaldanud kuni artikli 4 lõike 4 kolmanda lõigu jõustumiseni, mis tulenes nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiivist 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 (EÜT 2006, L 221, lk 9), sõnaselgeid sätteid, mis annaksid liikmesriikidele õiguse võtta maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks vajalikke meetmeid, ei võta see asjaolu liikmesriikidelt võimalust võtta niisuguseid meetmeid enne viidatud sätte jõustumist, kuna liikmesriikide võitlus maksudest kõrvalehoidmisega ja maksustamise vältimisega on kuuenda direktiiviga tunnustatud ja julgustatud eesmärk ja seda ka ilma liidu seadusandja otsese volituseta (vt selle kohta 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Euroopa Kohus on selle kohta oma varasemas otsuses juba leidnud, et liikmesriigid võivad kaalutlusõiguse teostamisel kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu kohaldamiseks kehtestada käibemaksugrupile rakendatava korra kohaldamisele teatavaid piiranguid, tingimusel et need on direktiivi eesmärkidega kooskõlas ja nende mõte on ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või ära hoida maksudest kõrvalehoidmist ja maksustamise vältimist (vt selle kohta 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Käesoleval juhul tuleneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu ja Saksamaa valitsuse selgitustest kõigepealt, et Saksa seadusandja kasutas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus antud võimalust UStG § 2 lõike 2 punkti 2 abil, mis näeb ette võimaluse moodustada „maksugruppe“.

53 Järgmiseks nähtub samadest selgitustest, et kuigi Saksa õiguse kohaselt võib käibemaksugrupi ühendavat ettevõtjat käsitada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu tähenduses selle grupi ainsa maksukohustuslasena, näeb AO § 73 siiski ette, et orgaaniliselt seotud äriühing võib teatud juhtudel vastutada sellise maksu tasumise eest, mida muidu tuleks tasuda teistel sama maksugrupi liikmetel (sealhulgas selle maksugrupi ühendav ettevõtja), kelle puhul maksugrupp, mille nad moodustavad, on maksude tasumise mõttes oluline.

54 Lõpuks nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, et Saksa õiguse kohaselt saab käibemaksugruppi kuuluvat üksust pidada ühendava ettevõtja ettevõttega rahaliselt integreerituks UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimese lause tähenduses koostoimes kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga üksnes juhul, kui sellel ettevõtjal on võimalik oma tahet maksma panna, mille eelduseks on nii enamusosalus kui häälteenamus nimetatud üksuses.

55 Mis puudutab kõigepealt küsimust, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõiguga on vastuolus Saksa halduspraktika, mille raames määratakse üheks maksukohustuslaseks mitte käibemaksugrupp ise, vaid üks selle liige, st ühendav ettevõtja, siis tuleb täpsustada, et kuigi Euroopa Kohus on 22. mai 2008. aasta otsuses Ampliscientifica ja Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punktid 19 ja 20) ja 17. septembri 2014. aasta otsuses Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punktid 34, 35 ja 37) leidnud, et käibemaksugrupp on maksukohustuslasena käibemaksu tasumise eest vastutav isik, peab sellegipoolest – nagu nähtub ka kohtujuristi ettepaneku punktist 79 – juhul, kui mitu juriidiliselt iseseisvat liiget moodustavad koos ühe maksukohustuslase, olema grupil esindaja, kes täidab maksuhalduri ees grupi käibemaksukohustusi. Ent kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik ei sisalda ühtegi nõuet, mis puudutaks käibemaksugruppi esindava üksuse määramist ega seda, millisel viisil tuleb tal niisuguse grupi maksukohustuslase kohustusi täita.

56 Sellega seoses ja sõltumata võimalusest näha ette käibemaksugrupi esindamine ühe liikme poolt, võivad punktis 49 nimetatud eesmärgid põhjendada seda, et käibemaksugrupi ühendav ettevõtja määratakse ainsaks maksukohustuslaseks, kui sellel ettevõtjal on võimalik oma tahet läbi suruda teistes sellesse gruppi kuuluvates üksustes, mis võimaldab tagada käibemaksu nõuetekohase kogumise.

57 Sellisel juhul on lisaks nõutav, et olukord, kus mitte käibemaksugrupp ise, vaid seda esindav ühendav ettevõtja on see, kes täidab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu tähenduses ühe maksukohustuslase rolli, ei tooks kaasa maksutulude saamata jäämise ohtu.

58 Ent eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, mis on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 27, nagu ka Saksamaa valitsuse kirjalikes seisukohtades väljendatust nähtub, et kuivõrd ühendava ettevõtja deklareerimiskohustus laieneb sooritustele, mida teevad ja saavad kõik selle grupi liikmed, ja kuivõrd sellest tulenev maksuvõlg hõlmab neid sooritusi tervikuna, oleks tagajärg sama nagu siis, kui käibemaksugrupp ise oleks käibemaksukohustuslane.

59 Samuti nähtub nendest selgitustest, et kuigi Saksa õiguse kohaselt lasuvad kõik käibemaksualased kohustused maksuhalduri ees ühendaval ettevõtjal kui käibemaksugrupi esindajal, võib maksuhaldur vajaduse korral pöörduda AO § 73 alusel teiste sellesse gruppi kuuluvate üksuste poole.

60 Eeltoodud asjaolusid arvestades tuleb asuda seisukohale, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui liikmesriik määrab ainsaks käibemaksukohustuslaseks mitte käibemaksugrupi enda, vaid selle grupi ühe liikme, nimelt ühendava ettevõtja, kui see ettevõtja võib oma tahet läbi suruda teistes selle grupi moodustavates üksustes ja tingimusel, et tema määramine ei too kaasa maksutulu kaotamise ohtu.

Teine küsimus

61 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub teise küsimusega sisuliselt selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku koostoimes selle direktiivi artikli 21 lõike 1 punktiga a ja lõikega 3 saab käsitada nii, et neil on otsene mõju, mis võimaldab maksukohustuslastel neile tugineda liikmesriigi vastu juhul, kui viimase õigusaktid ei ole nimetatud sätetega kooskõlas ja neid ei saa tõlgendada viimasega kokkusobivana. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitas teise küsimuse üksnes juhuks, kui vastus esimesele küsimusele on selline, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik määrab maksukohustuslaseks mitte käibemaksugrupi enda, vaid ühe selle grupi liikme, nimelt selle ühendava ettevõtja.

62 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kolmas küsimus

63 Kolmanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis seavad asjaomase üksuse võimalusele moodustada ühendava ettevõtjaga käibemaksugrupp tingimuse, et sellel ettevõtjal peab nimetatud üksuses olema lisaks enamusosalusele ka häälteenamus.

64 Kõigepealt tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus sätestatud tingimust, mille kohaselt peavad ühe maksukohustuslase moodustumiseks olema mitme isiku vahel tihedad rahalised, majanduslikud ja organisatsioonilised sidemed, tuleb kindlasti liikmesriigi tasandil täpsustada, mistõttu on see säte tingimuslik osas, milles see hõlmab riigisiseste sätete kasutamist selliste seoste konkreetse ulatuse kindlaksmääramiseks (vt selle kohta 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 50).

65 Kuuenda direktiivi ühetaoliseks tõlgendamiseks on siiski oluline, et mõistet „rahaliselt tihedad sidemed“ selle direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu tähenduses tõlgendataks autonoomselt ja ühetaoliselt. Selline tõlgendus kehtib vaatamata asjaolule, et liikmesriikide jaoks on selles artiklis ette nähtud süsteem fakultatiivne, selleks et vältida nimetatud süsteemi rakendamise korral selle liikmesriigiti erinevat kohaldamist (vt analoogia alusel 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei avaldata, EU:C:2021:285, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

66 Siinkohal tuleb märkida, et kuigi – nagu on rõhutatud käesoleva kohtuotsuse punktides 44 ja 51 – kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik ei näe liikmesriikidele sõnaselgelt ette võimalust kehtestada ettevõtjatele käibemaksugrupi moodustamise muid tingimusi, võivad need riigid oma kaalutlusruumi piires seada käibemaksugrupi süsteemi kohaldamisele teatavaid piiranguid, tingimusel et need on kooskõlas selle direktiivi eesmärkidega, milleks on kuritarvituste ärahoidmine või maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimisega võitlemine, ning kui on järgitud liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid, eelkõige proportsionaalsuse ja maksustamise neutraalsuse põhimõtet (vt analoogia alusel 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, ei avaldata, EU:C:2021:285, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

67 Samuti tuleb märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktis 48 meenutatud kohtupraktikast tuleneb, et tiheda rahalise sideme olemasolu tingimust ei saa tõlgendada kitsendavalt.

68 Täpsemalt öeldes on Euroopa Kohus juba selgitanud, võttes arvesse kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu sõnastust, et asjaolu, et käibemaksugrupi üksused on omavahel lihtsalt tihedalt seotud, ei saa teiste nõuete puudumisel viia järelduseni, et liidu seadusandja soov oli käibemaksugrupi süsteemi kohaldada üksnes üksustele, kes on alluvussuhtes asjaomase ettevõtjate ühenduse ühendava ettevõtjaga. Kuigi selline alluvussuhe võimaldab eeldada kõnealuste üksuste vahel tihedaid sidemeid, ei saa seda ometi üldreeglina pidada käibemaksugrupi moodustamise vajalikuks eeltingimuseks. Teisiti saaks see olla vaid erandlikel juhtudel, kui konkreetses riigisiseses kontekstis oleks selline tingimus ühtaegu vajalik ja sobiv, et ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või võidelda maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimisega (vt selle kohta 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punktid 44 ja 45).

69 Sellest järeldub, et häälteenamuse tingimus, mis on rahalise integreerituse nõude raames UStG § 2 lõike 2 punkti 2 esimese lause tähenduses lisatud enamusosaluse nõudele, ei kujuta endast – mida peab siiski kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus – *a priori* vajalikku ja sobivat meedet, et saavutada eesmärke, nagu kuritarvitava praktika või käitumise ärahoidmine või maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise vastane võitlus, mistõttu ei saa seda üldjuhul kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu alusel esitada.

70 Selles kontekstis on oluline – nagu nähtub Saksamaa valitsuse vastusest Euroopa Kohtu kirjalikele küsimustele –, et viimane sisuliselt möönab, et kumbki käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis nimetatud nõue ei ole absoluutselt vajalik, kui ühendaval ettevõtjal on võimalik suruda oma tahet peale teistele käibemaksugruppi kuuluvatele üksustele.

71 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis seavad asjaomase üksuse võimalusele moodustada ühendava ettevõtjaga käibemaksugrupp tingimuse, et sellel ettevõtjal peab nimetatud üksuses olema lisaks enamusosalusele ka häälteenamus.

Neljas küsimus

72 Neljanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 4 koostoimes selle direktiivi artikli 4 lõike 1 esimese lõiguga tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi määratluse järgi ei ole asjaomased üksused iseseisvad, kui nad on käibemaksugrupi ühendavasse ettevõtjasse rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt integreeritud.

73 Kõigepealt tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 1 käsitab maksukohustuslasena isikut, kes teostab iseseisvalt sama artikli lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust.

74 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 esimene lõik täpsustab, et sõna „iseseisvalt“ vabastab maksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel.

75 Selle artikli lõike 4 teine lõik sätestab, et arvestades kuuenda direktiivi artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võivad liikmesriigid riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on „õiguslikult iseseisvad“, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

76 Samuti tuleb meenutada, nagu märkis ka komisjon oma teatise KOM(2009) 325 lõplik punkti 3.2 esimeses ja teises lõigus, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu alusel ühineb teatud hulk omavahel tihedalt seotud maksukohustuslasi, et moodustada uus ja ainus käibemaksukohustuslane. See institutsioon täpsustas lisaks, et „käibemaksugruppi võib kirjeldada käibemaksu maksmise eesmärgil loodud väljamõeldud konstruktsioonina, mille puhul majanduslik sisu on õiguslikust vormist olulisem. Käibemaksugrupp on eriliiki maksukohustuslane, kes eksisteerib üksnes käibemaksu maksmise eesmärgil. See põhineb äriühingutevahelistel tegelikel rahalistel, majanduslikel ja organisatsioonilistel sidemetel. Iga grupiliige säilitab oma õigusliku vormi, kuid üksnes käibemaksu maksmise eesmärgil on käibemaksugrupi moodustamine olulisem nt tsiviil- või äriühinguõiguse kohastest õiguslikest vormidest […]“.

77 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb veel, et teenuse osutamine on maksustatav ainult siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid (vt selle kohta 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

78 Tuvastamaks, kas käibemaksugruppi kuuluva üksuse ja teiste grupi liikmete, sealhulgas seda ühendava ettevõtja vahel on selline õigussuhe, selleks et maksustada käibemaksuga selle üksuse osutatavad teenused, tuleb kontrollida, kas nimetatud üksus teostab majandustegevust iseseisvalt. Sellega seoses tuleb uurida, kas sellist üksust võib pidada iseseisvaks, st kas ta tegutseb oma nimel, omal kulul ja omal vastutusel ning eelkõige kannab oma tegevusest tulenevat majanduslikku riski (vt analoogia alusel 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 25, ja 13. juuni 2019. aasta kohtuotsus IO (käibemaks – järelevalvenõukogu liikme tegevus), C-420/18, EU:C:2019:490, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

79 Kuigi käesoleval juhul on ühe maksukohustuslase ja käibemaksugrupi esindajana seda ühendava ettevõtja A ülesanne esitada maksudeklaratsioon kõigi sellesse gruppi kuuluvate üksuste, sealhulgas NGD mbH nimel, kannavad need üksused siiski ise oma majandustegevusega seotud majanduslikke riske, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 27 ja 57–59. Sellest järeldub, et neid üksusi tuleb käsitada iseseisvalt majandustegevust teostavatena, mistõttu ei saa neid määratleda „üksustena, mis ei ole iseseisvad“ kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 ja lõike 4 esimese lõigu tähenduses pelgalt seetõttu, et nad kuuluvad käibemaksugruppi.

80 Seda tõlgendust toetab muu hulgas asjaolu, et kuigi kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teisest lõigust tuleneb, et üksused, kes võivad moodustada käibemaksugrupi, peavad olema rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt seotud, ei näe see säte siiski ette, et nende sidemete esinemisega kaasneks majandustegevus, mida selle grupi mõni teine üksus peale ühendava ettevõtja ei teosta iseseisvalt. Seega ei tulene nimetatud sättest, et üksuse iseseisva majandustegevuse teostamine direktiivi artikli 4 lõike 4 esimese lõigu tähenduses lõpeb ainuüksi seetõttu, et ta kuulub käibemaksugruppi.

81 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb neljandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku koostoimes selle direktiivi artikli 4 lõike 1 esimese lõiguga tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi määratluse järgi ei ole asjaomased üksused iseseisvad, kui nad on käibemaksugrupi ühendavasse ettevõtjasse rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt integreeritud.

Kohtukulud

82 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ) artikli 4 lõike 4 teist lõiku**

   tuleb tõlgendada nii, et

   sellega ei ole vastuolus, kui liikmesriik määrab käibemaksugrupi – mille moodustavad isikud, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste

sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud – ainsaks maksukohustuslaseks seda ühendava ettevõtja, kui see ettevõtja võib oma tahet läbi suruda teistes selle grupi moodustavates üksustes ja tingimusel, et tema määramine ei too kaasa maksutulu kaotamise ohtu.

2. **Kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2000/65) artikli 4 lõike 4 teist lõiku**

   tuleb tõlgendada nii, et

   sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis seavad asjaomase üksuse võimalusele moodustada ühendava ettevõtjaga käibemaksugrupp, mille moodustavad isikud, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, tingimuse, et sellel ettevõtjal peab nimetatud üksuses olema lisaks enamusosalusele ka häälteenamus.

3. **Kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2000/65) artikli 4 lõike 4 teist lõiku koostoimes direktiivi 77/388 (muudetud) artikli 4 lõike 1 esimese lõiguga**

   tuleb tõlgendada nii, et

   sellega on vastuolus, kui liikmesriigi määratluse järgi ei ole asjaomased üksused iseseisvad, kui nad on käibemaksugrupi – mille moodustavad isikud, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud – ühendavasse ettevõtjasse rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt integreeritud.

Allkirjad