



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

18. november 2020*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 132 lõike 1 punkt f –
Selliste teenuste maksuvabastus, mida sõltumatud isikute rühmad osutavad oma liikmetele –
Kohaldatavus käibemaksugruppidele – Artikkel 11 – Käibemaksugrupp

Kohtuasjas C-77/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel First-tier Tribunali (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik) 30. jaanuari 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 1. veebruaril 2019, menetluses

Kaplan International Colleges UK Ltd

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, Euroopa Kohtu president K. Lenaerts teise koja kohtuniku ülesannetes, kohtunikud A. Kumin, T. von Danwitz ja P. G. Xuereb (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikku menetlust ja 23. jaanuari 2020. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Kaplan International Colleges UK Ltd, esindajad: *solicitor* R. Woolich, *solicitor* M. Murcia ja *barrister* R. Hill,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: S. Brandon, J. Kraehling ja Z. Lavery, keda abistas O. Thomas, QC,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja R. Lyal,

olles 23. aprilli 2020. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: inglise.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11)) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikli 132 lõike 1 punkti f.
- 2 Taotlus on esitatud Kaplan International Colleges UK Limited'i (edaspidi „KIC“) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customsi (Ühendkuningriigi maksu- ja tolliamet) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et nimetatud asutus keeldus andmast käibemaksuvabastust, mis on ette nähtud sõltumatutele isikute rühmadele.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 põhjendustes 25 ja 35 on märgitud:
„(25) Maksustatav väärtus tuleks ühtlustada, et käibemaksu kohaldamine maksustatavatele tehingutele annaks kõikides liikmesriikides võrreldavaid tulemusi.
[...]
(35) Tuleks koostada ühine maksuvabastuste loetelu, et ühenduste omavahendeid saaks kõikides liikmesriikides koguda ühtlustatud viisil.“
- 4 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.“
- 5 Direktiivi artikli 9 lõike 1 esimeses lõigus on ette nähtud:
„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“
- 6 Direktiivi 2006/112 artiklis 11 on sätestatud:
„Pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist võib iga liikmesriik oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

Liikmesriik, kes kasutab esimeses lõigus sätestatud võimalust, võib võtta mis tahes meetmed, mis on vajalikud, et takistada selle sätte kasutamist maksudest kõrvalehoidumiseks või maksustamise vältimiseks.“

7 Direktiivi artiklis 131 on sätestatud:

„Peatükkidega 2–9 ettenähtud maksuvabastusi kohaldatakse, ilma et see piiraks ühenduse muude õigusaktide kohaldamist, ja liikmesriikide kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada nimetatud maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi.“

8 Direktiivi artikli 132 lõige 1 näeb ette:

„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 konkurentsimoontamist;

[...]

i) laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus, kutseõpe või ümberõpe, samuti nendega otseselt seotud teenuste osutamine ja kaubatarned nimetatud eesmärkidel tegutsevate avalik-õiguslike organisatsioonide või teiste asjaomasel liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonide poolt;

[...]“.

Ühendkuningriigi õigus

9 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994, edaspidi „1994. aasta seadus“) 16. grupi lisa 9, millega võeti riigisisesele õigusesse üle direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkt f, näeb ette, et maksust on vabastatud:

„[...]“

1. Sõltumatu isikute rühma teenused, kui täidetud on kõik järgmised tingimused:

(a) iga rühma liige tegeleb majandustegevusega (edaspidi „asjakohane majandustegevus“), mis on käibemaksust vabastatud või millega tegelemisel ei käsitata seda isikut maksukohustuslasena [...] direktiivi 2006/112[...] artikli 9 tähenduses;

(b) kõnealuseid teenuseid osutatakse rühma liikmetele asjakohaseks majandustegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks;

(c) rühm nõuab, et liikmed hüvitavad üksnes oma osa ühistest kuludest, ja

(d) selline maksuvabastus ei põhjusta tõenäoliselt konkurentsi moonutamist“.

10 1994. aasta seaduse 6. grupi lisa 9 on ette nähtud haridusteenuste maksust vabastamine.

11 Selle seaduse artiklis 7A „Teenuste osutamise koht“ on sätestatud:

„(1) Käesolev artikkel reguleerib käesoleva seaduse tähenduses teenuste osutamise koha riigi kindlaksmääramist.

(2) Teenuse osutamise kohaks loetakse:

(a) riik, kus asub teenuste saaja, kui ta on asjakohane ettevõtja, ja

(b) muul juhul riik, kus asub teenuse osutaja.

(3) Teenuste osutamise õiguse andmise koht on koht, mida peetakse selle õigusega hõlmatud teenuste käibe kohaks juhul, kui õiguse andja õiguse saajale vastavaid teenuseid osutaks (olenemata sellest, kas seda õigust kasutatakse või mitte); ja selles mõttes hõlmab teenuste osutamise õigus igasugust õigust, võimalust või eesõigust teenuste osutamiseks ning igasugusest teenuste osutamise õigusest tuleneva hüve saamiseks.

(4) Isik on käesoleva seaduse tähenduses osutatud teenuste puhul asjakohane ettevõtja siis, kui:

(a) ta on maksukohustuslane [...] direktiivi 2006/112[...] artikli 9 tähenduses,

(b) ta on käesoleva seaduse alusel registreeritud,

(c) ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud mõne teise liikmesriigi õiguse alusel [...]

[...]

ja see isik ei kasuta neid teenuseid täielikult enda tarbeks.

[...]“.

12 Nimetatud seaduse artikkel 8, mis näeb ette pöördmaksustamise korra, sätestab:

„(1) Kui teenuseid osutab käesoleva lõikega hõlmatud olukorras isik, kes ei asu Ühendkuningriigis, on käesolev seadus kohaldatav just nagu (mitte nii, et kõnealuseid teenuseid osutabki nimetatud isik):

(a) neid teenuseid oleks osutanud Ühendkuningriigi isik, kes neid on saanud oma majandustegevuse raames või selle jaoks, ja

(b) need teenused oleksid käibemaksuga maksustatavad.

(2) Lõige 1 on kohaldatav, kui:

(a) teenuste saaja on Ühendkuningriigis asuv asjakohane ettevõtja ja

(b) teenuste osutamise koht on Ühendkuningriigis ning juhul, kui teenuste suhtes on kohaldatav lisa 4A 1. või 2. osa mis tahes säte, teenuste saaja on käesoleva seaduse alusel registreeritud.

(3) Teenuseid, mille osutajaks loetakse eespool lõike 1 alusel teenuste saaja, ei pea arvesse võtma kui tema poolt osutatud teenuseid, selleks et määrata kindlaks tema tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vastavalt artikli 26 lõikele 1.

[...]“.

- 13 Seoses isikute rühmaga, keda võib käsitada ühe käibemaksukohustuslasena (edaspidi „käibemaksugrupp“), võttis Ühendkuningriik direktiivi 2006/112 artiklis 11 ette nähtud võimalust kasutades vastu 1994. aasta seaduse artikli 43, milles on sätestatud:

„(1) Kui mis tahes juriidilisi isikuid käsitatakse [artiklite 43A–43D] tähenduses kontserni liikmetena, käsitatakse kontserni iga liikme majandustegevust kui sellist, millega tegeleb kontserni esindusliige, ja

- (a) kontserni ühe liikme poolt teisele liikmele tehtavaid kaubarneid või osutatavaid teenuseid arvesse ei võeta; ja
- (b) kaubarneid ja teenuseid, mis ei ole punktiga a hõlmatud ning mida teeb või osutab kontserni liige või mida tehakse või osutatakse kontserni liikmele, käsitatakse kaubarnetena või teenustena, mida on teinud või osutanud kontserni esindusliige või mis on tehtud või osutatud kontserni esindusliikmele; ja
- (c) käibemaksu, mille kontserni liige on maksnud teisest liikmesriigist hangitud või kolmandast riigist imporditud kaupadelt või mis kuulub tema poolt tasumisele, käsitatakse makstuna või maksmisele kuuluvana kontserni esindusliikme poolt ja asjaomaseid kaupu käsitatakse
 - (i) teisest liikmesriigist hangitud kaupade puhul vastavalt artikli 73 lõikele 7 ja
 - (ii) kolmandast riigist imporditud kaupade puhul vastavalt selliste kaupade suhtes kohaldatavatele normidele ja artiklile 38,

nii, nagu need oleks importinud kontserni esindusliige, ning kõik kontserni liikmed vastutavad solidaarselt esindusliikme poolt tasumisele kuuluva käibemaksu eest.“

- 14 Selle seaduse artikli 43 lõige 1AA sätestab, et kui:

- „(a) on oluline, kas käesolevas seaduses sisalduva või selle alusel vastu võetud mis tahes sätte (edaspidi „asjakohane säte“) tähenduses on isik, kes kaupu tarnib või saab või neid hangib või impordib, erikirjeldusele vastav isik,
- (b) lõike 1 punkt b või c on kohaldatav mis tahes kaubarne, hanke või impordi suhtes ja
- (c) asjakohase sätte tähenduses on
 - (i) kontserni esindusliikme ja
 - (ii) sellise ühenduse kirjelduse vahel, mida tuleks (käesolevat artiklit arvesse võtmata) käesoleva seaduse tähenduses käsitada kaubarne tegijana, hankijana või importijana või isikuna, kellele kaubarne tehakse, oluline vahe,

siis on asjakohane säte selle kaubarne, hanke või impordi suhtes kohaldatav nii, nagu kontserni esindusliikme kirjeldus oleks selline, mis on sellel ühendusel tegelikult“.

- 15 Nimetatud seaduse artikli 43 lõige 1AB näeb ette:

„Eespool nimetatud lõiget 1AA ei kohaldata juhul, kui asjakohase sätte puhul on keskne küsimus see, kas isik on maksukohustuslane.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 16 KIC kuulub Kaplani kontserni, mis osutab haridus- ja karjäärinõustamisteenuseid. Kontsernil on üheksa tütarettevõtjat, kes kõik asuvad Ühendkuningriigis (edaspidi „Kaplani asutused“) ja kellest igaüks juhib Ühendkuningriigis kõrgharidusasutust (edaspidi „rahvusvahelised asutused“), tehes koostööd ühe või mitme Ühendkuningriigi ülikooliga.

- 17 Kaplani asutustele kohaldatakse seoses üliõpilastele osutatavate haridusteenustega direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis i ette nähtud käibemaksuvabastust.
- 18 Rahvusvahelistest asutustest kaheksa kuuluvad 100-protsendiliselt KIC-le. Viimane asutus University of York International Pathway College kuulub 55% ulatuses Yorgi Ülikoolile (Ühendkuningriik) ja 45% ulatuses KIC-le.
- 19 Lisaks on KIC selle käibemaksugrupi esindusliige, kuhu samuti kuulub iga Kaplani asutus, välja arvatud University of York International Pathway College, kuna viimane ei ole KIC 100-protsendiline või enamusalusega tütarettevõtja.
- 20 Igal rahvusvahelisel asutusel on oma juhtimis- ja valitsemisstruktuur, mis koosneb Kaplani asutuse ja asjaomase ülikooli esindajatest.
- 21 Enne oktoobrit 2014 sõlmiti Ühendkuningriigis Kaplani asutuste haridusagentide ja KIC vahel lepingud, mistõttu oli viimati nimetatud seega vahetult nende agentidega kontaktis, et leida välismaal üliõpilasi rahvusvahelistesse asutustesse. Agendid said abi esindustelt, kes pakkusid neile tegevustoetust ja kes asusid peamistel asjaomastel turgudel, nimelt Hiinas, Hongkongis, Indias ja Nigeerias. Need esindused kuulusid Kaplani kontserni, välja arvatud Vietnamis asuv esindus, ning nad osutasid KIC-le tasu eest teenuseid. KIC-l oli nimetatud esinduste ja agentide osutatud teenuste osas Ühendkuningriigis pöördmaksustamise mehhanismi raames käibemaksukohustus.
- 22 Oktoobris 2014 asutas Kaplani kontsern Kaplan Partner Services Hong Kong Limitedi (edaspidi „KPS“), mis on Hongkongis asuv aktsiaselts, mille aktsiad kuuluvad võrdsetes osades üheksale Kaplani asutusele kui aktsiaseltsi liikmele. Sel äriühingul on 20 töötajat ja ta tegutseb vastavalt oma põhikirjale. Kui üks erand välja arvata, siis KPS ei osuta teenuseid mitteliikmetele.
- 23 Alates oktoobrist 2014 vastutab KPS nende kohustuste eest, mida varem täitis KIC, ning koondab teatavad ülesanded, mis kuulusid enne seda kuupäeva esindustele. KPS haldab samuti kogu maailma hõlmavat esinduste võrgustikku. Kuna võrgustik on ulatuslik ning KPS-i ja esinduste vahelised suhted intensiivistusid, on viimaste ülesanne edaspidi tagada agentide igapäevane juhtimine.
- 24 Lisaks vastutab KPS agentide juhtimise eest Ida- ja Kagu-Aasias, mis võimaldab tal osutada agentide teenust, asudes rahvusvaheliste asutuste turgudega samas ajavööndis. Neil agentidel ei ole KPSiga ainuõiguslikku suhet ja neil on lubatud töötada ühelt poolt Kaplani asutuste konkurentidega ja teiselt poolt asjaomaste ülikoolidega. Oma ülesannete täitmiseks antakse KPSi heaks töötavatele agentidele toetust, mille eesmärk on innustada neid soovutama Kaplani hallatavaid rahvusvahelisi asutusi.
- 25 Agendid esitavad oma teenuste eest arved KPSile, kes maksab nende eest otse. Teenused, mida osutavad agendid KPSile, esindused KPSile ja KPS, ei ole käibemaksuga maksustatavad. KPS esitab igale asjaomasele Kaplani asutusele osutatud teenuste eest agentidele võlgnetavate summade kohta eraldi arve, kuigi KIC on käibemaksugrupi, mille liikmed need asutused on, esindusliige. Iga Kaplani asutus maksab KPSi ja esinduste osutatud teenuste eest.
- 26 Põhikohtuasi puudutab kolme liiki teenuseid, mis loetakse riigisisese õiguse kohaselt osutatuks KPSi poolt KIC-le kui käibemaksugrupi esindusliikmele: esiteks teenused, mida osutavad KPSile agendid, teiseks teenused, mida osutavad KPSile esindused, ja kolmandaks sellised tegevused nagu eelkõige agentide toetamine KPSi poolt.
- 27 KIC vaidlustab First-tier Tribunalile (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukollegium), Ühendkuningriik) esitatud kaebuses Ühendkuningriigi maksu- ja tolliameti kaks otsust, mille kohaselt ei kuulu teenused, mida talle osutas KPS, direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamisalasse ja on seega käibemaksuga maksustatavad.

- 28 KIC väidab nimelt, et need teenused kuuluvad selles sättes ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse ja et seega ei ole tema kui käibemaksugrupi esindusliige kohustatud nende teenuste pealt pöördmaksustamise korras tasumisele kuuluvat käibemaksu arvestama. Teenused, mida varem osutasid KIC-le agendid ja esindused ning mis olid käibemaksuga maksustatavad, on KIC sõnul nüüdsest KPSi asutamise tõttu käibemaksust vabastatud.
- 29 First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium)) täpsustab, et esineb ärilisi põhjuseid, mis õigustavad KPSi asutamist Hongkongis, ning et keegi ei väida, et see üksus on kunstlik või kujutab endast õiguse kuritarvitamist.
- 30 Nimetatud kohus märgib samuti, et vaidlust ei ole selles, et KPS osutab oma liikmetele, st Kaplani asutustele teenuseid, mis on otseselt vajalikud nende maksust vabastatud tegevuseks, ja et KPS nõuab oma liikmetelt üksnes oma osa hüvitamist nende ühistest kuludest.
- 31 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul saab põhikohtuasja vaidluse lahendada üksnes direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f tõlgendamise teel.
- 32 Neil asjaoludel otsustas First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Milline on nõukogu direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse territoriaalne kohaldamisala? Eelkõige: [...] kas see hõlmab sellist sõltumatut isikute rühma, mis ei ole asutatud samas liikmesriigis kui tema liikmed? Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis [...] kas see hõlmab ka sellist sõltumatute isikute rühma, mis on asutatud väljaspool Euroopa Liitu?
2. Kui sõltumatute isikute rühmade käibemaksuvabastus hõlmab põhimõtteliselt rühma, mis ei ole asutatud samas liikmesriigis kui tema liikmed, ja ka rühma, mis on asutatud väljaspool Euroopa Liitu, siis kuidas tuleb kohaldada nõuet, et kõnealune käibemaksuvabastus ei tohi tõenäoliselt põhjustada konkurentsi moonutamist? Eelkõige:
- (a) Kas see nõue puudutab konkurentsi tõenäolist moonutamist, mis mõjutab sarnaste teenuste teisi saajaid, kes ei kuulu sõltumatusse isikute rühma, või ainult sellist tõenäolist moonutamist, mis mõjutab sõltumatu isikute rühma liikmete võimalikke alternatiivseid teenuseosutajaid?
- (b) Kui see nõue puudutab ainult teisi teenusesaajaid, siis kas konkurentsi moonutamine saab üldse tõenäoline olla, kui need teised teenusesaajad, kes ei kuulu sõltumatusse isikute rühma, saavad sellega liituda või seda taotleda või moodustada oma rühma, et hankida sarnaseid teenuseid või saavutada käibemaksusäästu muul viisil (näiteks asutades filiaali asjaomases liikmesriigis või kolmandas riigis)?
- (c) Kui see nõue puudutab ainult teisi teenuseosutajaid, siis kas konkurentsi moonutamise tegelikku tõenäosust tuleb hinnata küsimuse põhjal, kas sõltumatu isikute rühm on olenemata käibemaksuvabastuse olemasolust kindel, et säilitab oma liikmed, ja seega selle põhjal, kui ligipääsetav on alternatiivsetele teenuseosutajatele selle liikmesriigi turg, kus sõltumatu isikute rühma liikmed on asutatud? Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis kas on oluline, et sõltumatu isikute rühm on oma liikmete säilimises kindel, sest need kuuluvad samasse kontserni?
- (d) Kas konkurentsi võimalikku moonutamist tuleb hinnata liikmesriigi tasandil võrreldes nende alternatiivsete teenuseosutajatega, kes on asutatud samas kolmandas riigis kui sõltumatute isikute rühm?
- (e) Kas konkurentsi moonutamise tõenäosuse tõendamise kohustus lasub liidu maksuhalduril, kes kohaldab [...] direktiivi [2006/112]?
- (f) Kas liidu maksuhalduril tuleks tellida eksperdihinnang selle kolmanda riigi turu olukorra kohta, kus sõltumatu isikute rühm on asutatud?
- (g) Kas konkurentsi moonutamise tegelikku tõenäosust saab tõendada kaubandusturu olemasoluga kolmandas riigis?

3. Kas sõltumatute isikute rühmade käibemaksuvabastus saab olla kohaldatav käesolevas asjas kõne all olevas olukorras, kus rühma liikmed on majanduslike, rahaliste või organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega seotud?
4. Kas sõltumatute isikute rühmade käibemaksuvabastus saab olla kohaldatav olukorras, kus rühma liikmed on moodustanud käibemaksugrupi, mida käsitatakse ühe maksukohustuslasena? Kas sellele küsimusele tuleb vastata teisiti, kui KIC, kes on käibemaksugrupi esindusliige, kellele (riigisisese õiguse tähenduses) teenuseid osutatakse, ise sõltumatusse isikute rühma ei kuulu? Kui sellele küsimusele tuleb tõepoolest vastata teisiti, siis kas selle erinevuse kaotab riigisisene õigusnorm, mis näeb ette, et esindusliikmel on sõltumatute isikute rühmade käibemaksuvabastuse kohaldamisel rühma liikmete tunnused ja seisund?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Kolmas ja neljas küsimus

- 33 Kolmanda ja neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos ja esimesena, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus on kohaldatav teenustele, mida osutab sõltumatu isikute rühm, mille liikmed moodustavad käibemaksugrupi selle direktiivi artikli 11 tähenduses, kui neid teenuseid osutatakse sellele käibemaksugrupile. Jaatava vastuse korral küsib ta esiteks, kas asjaolu, et kõnealuse käibemaksugrupi esindusliige ei ole selle sõltumatu isikute rühma liige, mõjutab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamist, ja teiseks, kas selle mõju võib riigisiseste õigusnormidega välistada.
- 34 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 teenuseid direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c alusel käibemaksuga. Seega ei saa nende teenuste suhtes kohaldada sellist maksuvabastust, nagu on ette nähtud selle direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis f (4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 61).
- 35 Samuti tuleb korrata, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f kohaselt vabastavad liikmesriigid maksust 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 oma osa ühistest kuludest, tingimusel et selline maksuvabastus ei põhjusta konkurentsi moonutamist.
- 36 Selles osas tuleneb direktiivi 2006/112 põhjendustest 25 ja 35, et direktiivi eesmärk on käibemaksuga maksustatava väärtuse ühtlustamine ja et käibemaksuvabastused on liidu õiguse autonoomsed mõisted, mida – nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud – tuleb vaadelda selle direktiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi üldises kontekstis (vt selle kohta 20. novembri 2019. aasta kohtuotsus *Infihos*, C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Lisaks selgub väljakujunenud kohtupraktikast, 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 ühise käibemaksusüsteemi

lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõtte nõudeid. 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 (4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 38 Mis puudutab direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f sõnastust, siis, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 35, puudutab selles sättes ette nähtud maksuvabastus teenuseid, mida sõltumatu isikute rühm osutab oma liikmetele. Seevastu ei nähtu sellest sõnastusest, et need teenused, mida sellised rühmad osutavad oma liikmetele, jäävad nimetatud maksuvabastuse kohaldamisalast välja, kui viimati nimetatud moodustavad käibemaksugrupi direktiivi 2006/112 artikli 11 tähenduses. Samas, võttes arvesse direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f sõnastust ennast, ei saa käibemaksugrupi moodustamise tagajärg olla see, et maksuvabastuse kohaldamisala laiendatakse teenustele, mida osutatakse üksustele, kes ei ole sõltumatu isikute rühma liikmed.
- 39 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei tule liidu õigusnormi tõlgendamisel võtta arvesse mitte ainult selle sõnastust, vaid ka konteksti ja selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osa säte on (20. novembri 2019. aasta kohtuotsus *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f konteksti käsitledes tuleb rõhutada, et see säte paikneb direktiivi IX jaotise 2. peatükis, mille pealkiri on „Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“. See pealkiri näitab, et nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastus puudutab vaid neid sõltumatuid isikute rühmi, mille liikmete tegevus toimub avalikes huvides (21. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa, C-616/15, EU:C:2017:721, punkt 44).
- 41 Sellest kontekstist ei nähtu aga asjaolusid, mis jätaksid sellest maksuvabastuse kohaldamisalast välja sõltumatuid isikute rühmad, mille liikmed moodustavad käibemaksugrupi direktiivi 2006/112 artikli 11 tähenduses, kuid seda siiski tingimusel, et kõik nende rühmade liikmed tegutsevad avalikes huvides.
- 42 Mis puudutab artikli 132 lõike 1 punkti f eesmärki direktiivi 2006/112 piires, siis tuleb meeles pidada selle direktiivi artikli 132 kõikide sätete mõtet, milleks on vabastada käibemaksust teatavad tegevused avalikes huvides, eesmärgiga muuta teatavad teenused kättesaadavamaks ja lihtsustada teatavate kaupade tarnimist, vältides suuremaid kulusid, mis tekiksid nende käibemaksuga maksustamisel (21. septembri 2017. aasta kohtuotsus *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:718, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Seega kuuluvad sõltumatu isikute rühma osutatud teenused direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse alla, kui need teenused aitavad otseselt kaasa selle direktiivi artiklis 132 nimetatud tegevuste teostamisele avalikes huvides (21. septembri 2017. aasta kohtuotsus *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:718, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Neil asjaoludel tuleb tõdeda, et nimetatud direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse kuuluvad põhimõtteliselt teenused, mida sõltumatu isikute rühm osutab oma liikmetele, kes moodustavad käibemaksugrupi, kui need teenused aitavad otseselt kaasa selle direktiivi artiklis 132 nimetatud tegevuste teostamisele avalikes huvides. Seevastu ei saa seda maksuvabastust kohaldada teenustele, mida saavad käibemaksugrupi liikmed, kes ei ole ka sõltumatu isikute rühma liikmed, kes tegutsevad avalikes huvides.
- 45 Siinkohal tuleb meeles pidada, et direktiivi 2006/112 artiklis 11 ette nähtud korra rakendamine tähendab, et selle sätte alusel vastu võetud riigisisised õigusnormid lubavad isikuid, eelkõige äriühinguid, 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 tihedalt seotud isikut või isikuid selle sätte mõttes käsitada maksukohustuslase või maksukohustuslastena direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimese lõigu tähenduses (vt selle kohta 22. mai 2008. aasta kohtuotsus *Ampliscientifica* ja *Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19).

- 46 Sellest järeldub, et ühe maksukohustuslasena käsitlemine välistab selle, et käibemaksugrupi liikmed esitaksid edaspidi eraldi käibedeklaratsioonid ja oleksid edaspidi identifitseeritavad nii grupi sees kui ka väljaspool seda maksukohustuslastena, kuna nimetatud deklaratsioonide esitamine on lubatud vaid ühel maksukohustuslasel. Järelikult tuleb niisuguses olukorras kolmanda isiku poolt käibemaksugrupi liikmele osutatud teenuseid pidada käibemaksuga maksustamisel osutatuks mitte sellele liikmele, vaid käibemaksugrupile, mille liige ta on (17. septembri 2014. aasta kohtuotsus *Skandia America (USA)*, filiaal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 29).
- 47 Seega ei saa teenuseid, mida sõltumatu isikute rühm osutab käibemaksugrupi liikmetele, käibemaksuga maksustamisel lugeda osutatuks individuaalselt nendele liikmetele, vaid neid tuleb pidada osutatuks käibemaksugrupile tervikuna (vt analoogia alusel 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus *Skandia America (USA)*, filiaal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 30).
- 48 Sellest tuleneb, et niisuguseid teenuseid peetakse osutatuks asjaomase käibemaksugrupi huvides tervikuna ja seega ka käibemaksugrupi esindava üksuse huvides. Seega olukorras, kus viimati nimetatud üksus ei ole ka sõltumatu isikute rühma liige, saaksid direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisest kasu isikud, kes ei ole sõltumatu isikute rühma liikmed.
- 49 See säte viitab aga sõnaselgelt üksnes selliste teenuste osutamisele, mida sõltumatu isikute rühmad osutavad oma liikmetele. See ei ole nii teenuste puhul, mida sõltumatu isikute rühm osutab käibemaksugrupile, mille kõik liikmed ei ole ka selle sõltumatu isikute rühma liikmed. Arvestades maksuvabastuse tingimuste täpset sõnastust, oleks direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f kohaldamisala laiendav tõlgendus vastuolus selle sätte eesmärgiga (vt selle kohta 15. juuni 1989. aasta kohtuotsus *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, punkt 14).
- 50 Sellega seoses tuleb märkida, et seda järeldust ei sea käesoleva kohtuotsuse punktides 36 ja 49 esitatud kaalutlusi arvestades kahtluse alla riigisisised õigusnormid, mis näevad ette, et käibemaksugrupi esindusliikmel oleks direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisel asjaomase sõltumatu isikute rühma liikmete tunnused ja seisund. Nimelt, kuna see maksuvabastus on liidu õiguse autonoomne mõiste, sõltub selle kohaldamine tingimusest, et käibemaksugrupi kõik liikmed oleksid tõepoolest selle sõltumatu isikute rühma liikmed. Kui see tingimus ei ole täidetud, ei saa need riigisisised õigusnormid tuua kaasa maksuvabastuse kohaldamist.
- 51 Järelikult, kuna eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasjas kõne all olev sõltumatu isikute rühm osutab tasu eest teenuseid käibemaksugrupile, mille üks liige ei olnud selle sõltumatu isikute rühma liige, siis ei saa viimati nimetatud rühmale kohaldada direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastust ja selliste teenuste osutamine kujutab endast direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti c alusel maksustatavat tehingut.
- 52 Seda tõdemust ei lükka ümber 20. novembri 2019. aasta kohtuotsus *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), mille punktides 42–44 Euroopa Kohus sisuliselt otsustas, et nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 13 A osa lõike 1 punktis f, mis vastab direktiivi 2006/112 artiklile 131 ja artikli 132 lõike 1 punktile f, sätestatud käibemaksuvabastus ei sõltu tingimusest, et asjaomaseid teenuseid osutataks üksnes asjaomase sõltumatu isikute rühma liikmetele. See tähendab esiteks, et selle sätte kohaselt on maksust vabastatud üksnes teenused, mida osutatakse selle sõltumatu isikute rühma liikmetele, kuna neid teenuseid osutatakse jätkuvalt eesmärkide raames, mille jaoks

selline rühm on asutatud, ning neid teenuseid osutatakse seega kooskõlas rühma eesmärgiga. Teiseks ei saa maksuvabastust kohaldada teenustele, mida osutatakse isikutele, kes ei ole selle sõltumatu isikute rühma liikmed, kuna sellised teenused ei kuulu nimetatud maksuvabastuse kohaldamisalasse ja on selle direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt käibemaksuga maksustatavad.

- 53 Nimelt kohtuasjas, milles tehti 20. novembri 2019. aasta kohtuotsus Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), osutati asjaomaseid teenuseid esiteks sõltumatu isikute rühma liikmetele ja teiseks isikutele, kes ei olnud selle rühma liikmed ega moodustanud koos sõltumatu isikute rühma liikmetega käibemaksugruppi direktiivi 2006/112 artikli 11 tähenduses. Selles kohtuasjas ei olnud mingit ohtu laiendada kuuenda direktiivi 77/388 artikli 13 A osa lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse ulatust.
- 54 Kuna käesolevas kohtuasjas tuleb teenuseid, mida sõltumatu isikute rühm osutab sellise käibemaksugrupi liikmele, pidada käibemaksuga maksustamisel osutatuks mitte sellele liikmele, vaid käibemaksugrupile, kuhu ta kuulub, siis esineb direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisala laiendamise oht, välja arvatud juhul, kui selle käibemaksugrupi kõik liikmed on ka asjaomase sõltumatu isikute rühma liikmed.
- 55 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale ja neljandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 132 lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus ei ole kohaldatav teenustele, mida sõltumatu isikute rühm osutab käibemaksugrupile selle direktiivi artikli 11 tähenduses, kui kõik viimati nimetatud grupi liikmed ei ole selle sõltumatu isikute rühma liikmed. Selliste riigisiseste õigusnormide olemasolu, mis näevad ette, et niisuguse käibemaksugrupi esindusliikmel peavad sõltumatute isikute rühmade kasuks sätestatud maksuvabastuse kohaldamiseks olema asjaomase sõltumatu isikute rühma liikmete tunnused ja seisund, ei oma selles osas mingit tähtsust.

Esimene ja teine küsimus

- 56 Kolmandale ja neljandale küsimusele antud vastust arvestades ei ole esimesele ja teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ), artikli 132 lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et selles sättes ette nähtud maksuvabastus ei ole kohaldatav teenustele, mida sõltumatu isikute rühm osutab isikute grupile, keda võib käsitada ühe maksukohustuslasena selle direktiivi artikli 11 tähenduses, kui kõik viimati nimetatud grupi liikmed ei ole selle sõltumatu isikute rühma liikmed. Selliste riigisiseste õigusnormide olemasolu, mis näevad ette, et niisuguse isikute grupi esindusliikmel, keda võib käsitada ühe maksukohustuslasena, peavad sõltumatute isikute rühmade kasuks sätestatud maksuvabastuse kohaldamiseks olema asjaomase sõltumatu isikute rühma liikmete tunnused ja seisund, ei oma selles osas mingit tähtsust.

Allkirjad