



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 23. aprillil 2020¹

Kohtuasi C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd
versus
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud First-tier Tribunal (Tax Chamber) (esimese astme kohus
(maksukollegium), Ühendkuningriik))

Eelotsusetaotlus – Käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksuvabastus – Artikli 132 lõike 1 punkt f – Sõltumatu ühiste kuludega rühma poolt oma liikmetele osutatavad teenused – Territoriaalne kohaldamisala – Kolmandas riigis asutatud rühm – Konkurentsi moonutamise mõiste – Seos kontserni maksustamisega (artikkel 11)

I. Sissejuhatus

1. Käesolev menetlus puudutab taas nn ühiste kuludega rühmade maksuvabastust (käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f), mida on viimasel ajal Euroopa Kohtu praktikas korduvalt käsitletud.² Viidatud õigusnormi kohaselt on käibemaksust vabastatud teenused, mida osutab rühm oma liikmetele, kui ta nõuab, et liikmed hüvitaksid üksnes täpselt oma osa kuludest (nn ühiste kuludega rühm (*Cost Sharing Group*); edaspidi ka „rühm“).

2. Käesoleva asja eripära on see, et rühma asukoht on Hongkongis, st kolmandas riigis, samal ajal kui tema liikmed on kontserni tütarettevõtjad, kes on kõik asutatud Ühendkuningriigis. Peaaegu kõik need liikmed moodustavad koos kontserni teiste tütarettevõtjatega Ühendkuningriigis käibemaksudirektiivi artikli 11 kohase käibemaksugrupi. Seega tuleb nüüd kindlaks teha, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f on ka piiriülene mõju ja kas see hõlmab kolmandates riikides asuvaid rühmi. Kui see on nii, tuleb välja selgitada selle maksuvabastuse seos käibemaksugrupi maksustamisega, mille tagajärjel ei maksustata ka sellise grupi siseseid teenuseid.

3. Eelkõige esimene küsimus on majanduslikult oluline. Valitud mudel, mis hõlmab kolmandat riiki, kus – nagu käesolevas asjas – ei ole käibemaksu, võimaldab rühmal osta peaaegu kõik teenused käibemaksukohustusest ja need seejärel Ühendkuningriigis oma liikmetele maksuvabalt edasi suunata. Kui – nagu käesolevas asjas – neil liikmetel ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, tuleneb sellest märkimisväärne käibemaksu vähendamise potentsiaal.

¹ Algeel: saksa.

² 20. novembri 2019. aasta kohtuotsus Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992); 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718); 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719); 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-616/15, EU:C:2017:721) ja 4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Liidu õiguse raamistiku moodustavad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (edaspidi „käibemaksudirektiiv“)³ artikkel 11, artikkel 131 ja artikli 132 lõike 1 punkt f.

5. Käibemaksudirektiivi artikli 11 esimene lõik annab liikmesriikidele järgmise võimaluse:

„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.“

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 131 sätestab maksuvabastuse kohta üldiselt:

„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.“

7. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile f, mis paikneb 2. peatükis, mis käsitleb maksuvabastusi teatavate tegevuste puhul avalikes huvides, vabastavad liikmesriigid käibemaksust järgmised tehingud:

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

B. Ühendkuningriigi õigus

8. Ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastus on riigisisesele õigusesse üle võetud VATA 1994 16. grupi punktiga 9, mille kohaselt on vabastatud:

„Punkt nr 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 nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 tähenduses,
- b) kõnealuseid teenuseid osutatakse rühma liikmetele asjakohaseks majandustegevuseks otseselt vajalike teenuste osutamiseks,
- c) rühm nõuab, et liikmed hüvitavad üksnes täpselt oma osa ühistest kuludest, ja
- d) selline maksuvabastus ei põhjusta tõenäoliselt konkurentsi moonutamist“.

³ ELT 2006, L 347, lk 1.

9. Artikkel 43 põhineb käibemaksudirektiivi artikli 11 esimesel lõigul ja käsitleb käibemaksugruppe. See näeb ette:

„(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 kaubatarneid või osutatavaid teenuseid arvesse ei võeta; ja
- b) kaubatarneid ja teenuseid, mis ei ole punktiga a hõlmatud ning mida teeb või osutab kontserni liige või mida tehakse või osutatakse kontserni liikmele, käsitatakse kaubatarnetena 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 kaupade pealt või mis kuulub tema poolt tasumisele, koheldakse makstuna või maksmisele kuuluvana kontserni esindusliikme poolt ja asjaomaseid kaupu koheldakse
 - 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.“

10. Artikli 43 lõige 1AA sätestab:

„Kui

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

siis on asjakohane säte selle kaubatarne, soetamise või impordi suhtes kohaldatav nii, nagu kontserni esindusliikme kirjeldus oleks selline, mis on sellel juriidilisel isikul tegelikult.“

11. Artikli 43 lõige 1AB sätestab:

„Lõige 1AA ei ole kohaldatav sedavõrd, kuivõrd see, mis on asjakohase sätte tähenduses oluline, on küsimus, kas isik on maksukohustuslane.“

III. Asjaolud

12. Põhikohtuasja kaebaja Kaplan International Colleges UK Limited (edaspidi „KIC“) on haridusteenuseid osutava Kaplani kontserni teiste ettevõtjate valdusettevõtja. Tal on Ühendkuningriigis mitu tütarettevõtjat. Tütarettevõtjad haldavad Ühendkuningriigis kõrgharidusasutusi (edaspidi „rahvusvahelised kolledžid“) koostöös Ühendkuningriigi ülikoolidega.

13. Her Majesty's Revenue and Customs (Ühendkuningriigi maksuhaldur, edaspidi „HMRC“) on KIC-le kinnitanud, et tema tütarettevõtjatel kui „ülikooli kolledžitel“ on õigus käsitada haridusteenuseid, mida nad õppuritele osutavad, käibemaksust vabastatuna.

14. Iga rahvusvaheline kolledž kuulub täielikult KIC-le, välja arvatud Yorki Ülikooli International Pathway College (edaspidi „UYIPC“), mille enamusosalus (55%) kuulub Yorki Ülikoolile.

15. Igal KIC rahvusvahelisel kolledžil on oma juhtimis- ja haldussüsteem. Partnerülikool kinnitab iga rahvusvahelise kolledži õppekavad. Rahvusvahelised kolledžid leiavad 85% oma õppuritest võrgustiku abil, mis koosneb 70 riigis tegutsevast 500 haridusagendist (edaspidi „agendid“). Mitte ükski agent ei osuta oma teenuseid ainult Kaplani kontsernile. Nad võivad teenuseid osutada ka rahvusvaheliste kolledžite otsestele konkurentidele ning ka otse ülikoolidele. Agendid saavad oma teenuste eest tasu. Seejuures toetas KIC oma agente mitme esindusega põhiturgudel, nagu Hiina, Hongkong, India ja Nigeeria. Esindused toetasid agentide tööd, näiteks pakkudes neile turundusmaterjale, koolitusi turustatavate asutuste ja kursuste ning neisse astumise ja kehtivate nõuete teemal jne.

16. Enne 2014. aasta oktoobrit sõlmisid agendid Ühendkuningriigis lepingu otse KICga. Enne 2014. aasta oktoobrit tuli nii agentide kui ka esinduste teenuste pealt maksta teenuste osutamise koha tõttu käibemaksu ka Ühendkuningriigis. Sellega kaasneva pöördmaksustamise tõttu pidi seda käibemaksu tasuma KIC. Kuna KIC-l ei ole oma maksuvabade tehingute tõttu õigust sisendkäibemaksu maha arvata, oli see käibemaksukohustus lõplik.

17. 2014. aasta oktoobris asutasid rahvusvahelised kolledžid (sh UYIPC) äriühingu Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (edaspidi „KPS“). KPS on aktsiaselts, mille asukoht on Hongkongis. 94% KPSi aktsiatest kuulub kaudselt KIC-le, ülejäänud kuulub kaudselt Yorki Ülikoolile, kellel on UYIPCs enamusosalus. KIC ise ei kuulu rühma (KPS).

18. Ka pärast KPSi asutamist kasutab KIC kohalikest esindustest ja sõltumatutest agentidest koosnevat võrgustikku. Esindused ja agendid on nüüd aga lepingulises suhtes üksnes KPSiga. Alates 2014. aastast on nii esindused kui ka sõltumatud agendid osutanud oma värbamisteenuseid KPSile.

19. Ostutehingute osas on sellel järgmised tagajärjed: nende teenuste osutamise koht ei ole enam Ühendkuningriigis, vaid oleks Hongkongis, kui Hongkongis kehtiks sama käibemaksuõigus nagu liidus. Seega maksustatakse teenuseid sealse käibemaksuga, kui see seal kehtiks. Nii see siiski ei ole. Järelikult saab KPS Hongkongis teenuseid ilma käibemaksuta.

20. Müügitehingutest lähtudes ei osuta KPS isikutele, kes ei ole rühma liikmed, peaaegu mitte mingeid teenuseid. KPS on lõppkokkuvõttes üle võtnud ülesanded, mida varem täitis Londonis (Ühendkuningriik) KIC. KPSi ülesanne on ka hallata kogu maailma hõlmavat esinduste võrgustikku.

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul osutab KPS nüüd KIC-le kolme liiki teenuseid: esiteks teenused, mida KPS saab agentidelt, teiseks teenused, mida KPS saab esindustelt, ja kolmandaks teenused, mida KPS osutab seoses teemadega, nagu nõuete täitmine, ja muu eespool käsitletuga, nagu agentide toetamine.

22. KIC on eelotsusetaotluse esitanud kohtule tõendanud, et rahvusvahelised kolledžid ei püüdnud kasutada muude ettevõtjate kui KPSi värbamisteenuseid. Teisisõnu on rühm kindel, et tema liikmed ostavad tema teenuseid.

23. KPS esitab igale rahvusvahelisele kolledžile eraldi arve teenuste eest, mida agendid on selle kolledži jaoks osutanud. KPS esitab igale kolledžile arve nii oma teenuste eest (nt nõuete täitmisega seotud teenused) kui ka esinduste teenuste eest vastavalt sellesse kolledžisse värvatud õppurite arvule. Tasu arvutamiseks liidab KPS kulud kokku ja jagab tulemuse õppurite arvuga. Agentide turunduskuludega toimitakse samamoodi. Agentide teenustasud on siiski seotud konkreetsete õppuritega ja arve nende eest esitatakse asjaomase õppuri õppeasutusele. Arvetele käibemaksu ei lisata.

24. Järelikult võimaldab rühma asutamine Hongkongis rühma liikmetel Ühendkuningriigis täielikult pääseda käibemaksu tasumisest teenustelt, mida agendid ja esindused osutasid varem KIC-le ja osutavad nüüd KPSile.

25. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei ole vaidlust asjaolu üle, et KPSi asutamine Hongkongis oli majanduslikult põhjendatud. HMRC ei väida, et KPS on fiktiivne ettevõtja või et KPSi asutamisega on rikutud õigusnorme. Samuti ei ole vaidlust asjaolu üle, et KPS osutab oma liikmetele, s.o rahvusvahelistele kolledžitele, teenuseid, mis on nende käibemaksuvaba tegevuse jaoks otseselt vajalikud ning et KPSi arvestusmeetod tagab selle, et iga liige hüvitab üksnes oma osa ühistest kuludest.

26. Kõik rahvusvahelised kolledžid peale UYIPC kuuluvad ka ühte käibemaksugruppi, mille esindusliige on KIC.

27. HMRC määras 21. aprilli 2017. aasta maksuotsusega 2014. aasta oktoobri kuni 2016. aasta juuli eest käibemaksu summas 5 252 264 naelsterlingit (GBP) ja 22. mai 2017. aasta maksuotsusega 2016. aasta oktoobri eest käibemaksu summas 590 000 naelsterlingit. HMRC tõi põhjenduseks, et teenused, mida KIC sai KPSilt, ei ole ühiste kuludega rühmadele ette nähtud käibemaksuvabastusega hõlmatud ning seega on nende suhtes kohaldatavad pöördmaksustamist käsitlevad sätted. Kuna tema tehingud on käibemaksust valdavalt vabastatud, ei ole nimetatud käibemaksusummad ka sisendkäibemaksuna mahaarvatavad.

28. KIC esitas nimetatud otsuste peale 28. septembril 2017 kaebuse.

IV. Eelotsusemenetlus

29. First-Tier Tribunal (esimese astme kohus, Ühendkuningriik) otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Milline on nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse territoriaalne kohaldamisala? Eelkõige: i) kas see hõlmab sellist ühiste kuludega rühma, mis ei ole asutatud samas liikmesriigis kui tema liikmed? Ja kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis ii) kas see hõlmab ka sellist ühiste kuludega rühma, mis on asutatud väljaspool Euroopa Liitu?
2. Kui ühiste kuludega 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 ühiste kuludega rühma, või ainult sellist tõenäolist moonutamist, mis mõjutab ühiste kuludega 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 ühiste kuludega 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 ühiste kuludega rühm on olenemata käibemaksuvabastuse olemasolust kindel, et säilitab oma liikmed, ja seega selle põhjal, kui ligipääsetav on alternatiivsetele teenuseosutajatele selle liikmesriigi turg, kus ühiste kuludega rühma liikmed on asutatud? Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis kas on oluline, et ühiste kuludega 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 ühiste kuludega rühm?
 - e) Kas konkurentsi moonutamise tõenäosuse tõendamise kohustus lasub ELi maksuhalduril, kes kohaldab käibemaksudirektiivi?
 - f) Kas ELi maksuhalduril tuleks tellida eksperdihinnang selle kolmanda riigi turu olukorra kohta, kus ühiste kuludega rühm on asutatud?
 - g) Kas konkurentsi moonutamise tegelikku tõenäosust saab tõendada kommertsturu olemasoluga kolmandas riigis?
3. Kas ühiste kuludega 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 ühiste kuludega 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 ühiste kuludega rühma ei kuulu? Kui sellele küsimusele tuleb tõepoolest vastata teisiti, siis kas selle erinevuse kaotab riigisisene õigusnorm, mis näeb ette, et esindusliikmel on ühiste kuludega rühmade käibemaksuvabastuse kohaldamisel rühma liikmete tunnused ja seisund?“

30. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Kaplan International Colleges UK Limited, Ühendkuningriik ja Euroopa Komisjon, kes osalesid ka 23. jaanuari 2020. aasta kohtuistungil.

V. Õiguslik analüüs

31. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kokku üksteist küsimust puudutavad sisuliselt kolme teemaderingi. Esimene küsimus käsitleb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse territoriaalset kohaldamisala (allpool A osa). Teine küsimus oma seitsme allküsimusega on seotud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud konkrentsimoonutuse puudumise tingimuse tõlgendamisega (allpool B osa). Kolmas ja neljas küsimus puudutavad käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud rühma maksuvabastuse seost kontserni maksustamisega käibemaksudirektiivi artikli 11 tähenduses (allpool C osa).

A. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse territoriaalne kohaldamisala (esimene küsimus)

32. Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus laieneb rühmale, kelle asukoht on muus liikmesriigis kui tema liikmetel, ja kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis kas see on nii ka juhul, kui rühm on asutatud väljaspool Euroopa Liitu.

33. Eelotsusetaotlusest nähtub sõnaselgelt, et rühma (KPS) asukoht on Hongkongis, mitte liikmesriigis. Seega on küsimuse esimene osa hüpoteetiline ja seega vastuvõetamatu.⁴ Järelikult tuleb vastata ainult küsimuse teisele osale. Enne sätte territoriaalse kohaldamisala (allpool 2. jagu) analüüsimist tuleb kõigepealt kindlaks teha, kas küsimus kuulub üldse sätte isikulisse kohaldamisalasse (allpool 1. jagu).

1. Tingimus: rühma teenused oma liikmele

34. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastusele on vabastatud üksnes teenused, mida rühm osutab oma liikmetele. Eelotsusetaotluse kohaselt osutab KPS KIC-le kolme eri liiki teenuseid (selle kohta punkt 21). KIC ei ole aga rühma liige (vt punkt 17). Selle põhjal näib, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus ei ole sugugi asjakohane.

35. Teisest küljest rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et arved esitati rahvusvahelistele kolledžitele. Nemad on rühma liikmed. Ja neljandast küsimusest ilmneb, et vastavalt riigisisesele õigusele peetakse KICd käibemaksudirektiivi artiklil 11 põhineva kontsernide maksustamise korra alusel tinglikult kolledžite asemel peamiseks teenusesaajaks. Sellega seoses näib, et teenuseid osutati tegelikult rahvusvahelistele kolledžitele. Käibemaksuõiguse kohaldamisel loetakse need KIC-le kui esindusliikmele osutatuks üksnes riigisisese kontsernide maksustamise korra alusel.

36. Sellisel juhul on käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastus vastupidi komisjoni ja Ühendkuningriigi arvamusele siiski põhimõtteliselt kohaldatav.

37. Esiteks on teenuste osutamine teisele õigussubjektile faktiline tehing. Seda faktilist tehingut ei saa muuta ka käibemaksudirektiivi artikliga 11 ette nähtud võimalus käsitada mitut tihedalt seotud isikut ühe maksukohustuslasena. Samuti ei saa kontsernide käibemaksuga maksustamise kord muuta käibemaksugruppi kuuluvate isikute tsiviilõiguslikku sõltumatust. Seega võidi teenuseid KIC asemel osutada ka rahvusvahelistele kolledžitele, isegi kui nad kuulusid sel ajal käibemaksugruppi.

38. Teiseks on see kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 11 ette nähtud käibemaksugrupi võimaluse mõtte ja eesmärgiga. Käibemaksudirektiivi artikliga 11 ette nähtud kontserni maksustamise peamine mõte ja eesmärk on lihtsustamine maksukohustuslase ja sellest tulenevalt ka maksuhalduri jaoks.

39. Esiteks ilmneb see eesmärk juba komisjoni 1973. aasta ettepaneku seletuskirjast, mis käsitleb nõukogu kuuendat direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta. Selles on kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 (vastab praegusele käibemaksudirektiivi artiklile 11) kohta sõnaselgelt märgitud: „Lisaks näib asjakohane valida lõikes 4 paindlik sõnastus, et halduse lihtsustamise ja teatavate kuritarvituste (nt ühe ettevõtja jagamine

⁴ Vt selle õigusliku tagajärje kohta nt 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, punkt 45).

mitmeks maksukohustuslaseks nii, et igaüks neist võiks teatavast eriskeemist kasu saada) ärahoidmise huvides ei oleks liikmesriigid kohustatud käsutama maksukohustuslasena neid, kelle iseseisvus on puhtalt õiguslik formaalsus.”⁵ Teiseks järeldub see Euroopa Kohtu praktikast, milles rõhutatakse samuti käibemaksudirektiivi artikliga 11 taotletavat lihtsustamisesmärki.⁶

40. Kõikides etappides maksustamise ja sisendkäibemaksu mahaarvamise raames seisneb see halduse lihtsustamine sisuliselt selles, et kontsernisesteste teenuste eest ei tule esitada käibemaksuarveid. Lisaks ei pea maksudeklaratsiooni (mis sisaldab tasumisele kuuluva maksu ja mahaarvatava sisendkäibemaksu arvutust) esitama iga kontserni liige, vaid üksnes kontserni „juht“. Maksuhaldur ei pea seega enam haldama suurt hulka maksukohustuslasi, vaid üksnes üht maksukohustuslast, kes vastutab lõppkokkuvõttes oma kontserni liikmete maksuvõlgade eest.

41. Kui aga käibemaksudirektiivi artikli 11 peamine mõte ja eesmärk on lihtsustamine maksukohustuslase ja maksuhalduri jaoks, puudutab käibemaksudirektiivi artikliga 11 ette nähtud kord ka üksnes maksukohustuslase (ja temaga tihedalt seotud isikute) suhteid maksuhalduriga.

42. Maksuhalduri jaoks on käibemaksuõigusliku fiktsiooni kohaselt tegemist ainult ühe maksukohustuslasega, kelle arvele pannakse kõik kontserni tehingud. See käibemaksugrupp ei saa aga väliselt tegutseda iseseisva õigussubjektina, mistõttu erinevalt sellest, mida väitsid Ühendkuningriik ja komisjon kohtuistungil, ei saa see moodustada ega kuuluda rühma käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses. Rühma liikmed on isikud, kes on selle asutanud tulenevalt nende endi õigus- ja teovõimest – käesoleval juhul konkreetsed rahvusvahelised kolledžid.

43. Seega piirdub käibemaksuõiguse (st käibemaksudirektiivi artikli 11) kohane iseseisvuse kaotus üksnes tihedalt seotud ettevõtjate ja maksuhalduri vaheliste suhetega. Sellel ei ole mõju kolmandate isikute suhtes. Enamikul juhtudel ei tea teine ettevõtja (ega saa seda ka kontrollida), kas tema teenuse saaja kuulub käibemaksugruppi või mitte. Seepärast peab teenuseosutaja käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 5 kohaselt esitama arvel oma lepingupartnerina teenusesaaja, mitte talle tundmatu käibemaksugrupi või selle esindusliikme.

44. Järelikult tuleb teha vahet: kui KPS osutas algul teenuseid KIC-le, kes kasutas neid ise või suunas hiljem edasi kolmandatele isikutele või konkreetsetele rahvusvahelistele kolledžitele, on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohane maksuvabastus algusest peale välistatud, sest KIC ei ole rühma liige.

45. Rahvusvahelistele kolledžitele osutatud teenuste puhul võib see siiski olla teisiti, isegi kui riigisisese kontsernide maksustamist käsitleva õiguse kohaselt lähtutakse sellest, et neid esindab KIC. Seda faktilist asjaolu – kellele konkreetseid teenuseid tegelikult osutati – ei saa aga kindlaks teha Euroopa Kohus, vaid üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohus.

46. Järgmisena lähtutakse seega sellest, et vastupidi sellele, mida on märkinud eelotsusetaotluse esitanud kohus eelotsusetaotluses, ei osutatud seal nimetatud kolme liiki teenuseid (loetletud eespool punktis 21) mitte KIC-le, vaid *tegelikult* osutati neid rahvusvahelistele kolledžitele, kes on rühma (KPS) liikmed. Nimelt tekib ainult sellisel juhul käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f kohase maksuvabastuse küsimus.

5 Vt artikli 4 lõike 4 põhjendus komisjoni 20. juuni 1973. aasta ettepaneku (KOM(73) 950 (lõplik)) leheküljel 4.

6 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 40); 25. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Rootsi (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 37) ja 9. aprilli 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Iirimaa (C-85/11, EU:C:2013:217, punktid 47 ja 48).

2. Kolmandas riigis asutatud rühm

47. Sellisel juhul tuleb kindlaks teha, kas käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus hõlmab ka teenuseid, mida osutab kolmandas riigis asutatud rühm oma liikmesriikides asutatud liikmetele. Sellele küsimusele – mida olen üksikasjalikult käsitlenud juba oma ettepanekutes kohtuasjades Aviva ja DNB Banka⁷ ning mille Euroopa Kohus võis oma senistes otsustes lahtiseks jätta⁸ – tuleb kooskõlas komisjoni ja Ühendkuningriigi seisukohaga vastata eitavalt.

a) Õigusnormi sõnastus ning ajalooline ja süstemaatiline tõlgendus

48. Esmapilgul käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f sõnastus territoriaalset piirangut siiski ei sisalda. Samamoodi nagu teistes sätetes (nt käibemaksudirektiivi artikli 11 esimene lõik), ei ole seadusandja selle kohaldamisala sõnaselgelt piiranud ainult ühe liikmesriigi territooriumiga. Olemas on siiski ka õigusnormid, mis käsitlevad sõnaselgelt maksukohustuslase piiriülest tegevust (vt käibemaksudirektiivi artikli 148 punkt e – „[...] peamiselt rahvusvahelistel liinidel tasu eest tegutsevate lennukompaniide [...]“).

49. Sellega seoses saab aga tõdeda vaid seda, et sõnastus ei nõua üht ega välista teist. Sõnastus ei sisalda argumente selle toetuseks, et hõlmatud on ka kolmandates riikides asuvad rühmad.

50. Pilk varasemale õigusaktile – kuuendale direktiivile⁹ – selgitab, miks ei ole sõnaselget piirangut erinevalt käibemaksudirektiivi artiklist 11 esitatud selle sätte sõnastuses.

51. Varem reguleeris käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastust kuuenda direktiivi artikkel 13. See artikkel hõlmab pealkirja kohaselt üksnes „maksuvabastusi riigi territooriumil“. Uuesti sõnastamine ei toonud selles suhtes kaasa sisulisi muutusi.¹⁰ Seetõttu võib kuuendat direktiivi arvestades lähtuda sellest, et maksuvabastus riigi territooriumil hõlmab üksnes nende teenuste maksuvabastusi, mida osutavad riigi territooriumil asuvad rühmad oma liikmetele, kes asuvad selle riigi territooriumil.

52. Sellise kitsama tõlgenduse kasuks räägib ka maksuvabastuste süsteem, mis on kehtestatud käibemaksudirektiivi IX jaotises. 1.–3. peatükk ei eelda ühtegi konkreetset piiriülest tehingut. Alles 4.–8. peatükk ja 10. peatükk sisaldavad erinorme piiriüleste tehingute maksuvabastuste kohta. Kui maksuvabastusega oleks tahetud hõlmata piiriüleseid rühmi, oleks seadusandja teinud seda pigem seal.

53. Selle põhjal tuleb teha järeldus, et liidu seadusandja ei pidanud käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f (toona artikli 13 lõike 1 punkt f) sätestatud korraga silmas piiriüleseid – veel vähem kolmandates riikides asuvaid – rühmi, vaid „riigisisese maksuvabastusega“ sidus ta ka „riigisiseseid rühmi“.

⁷ Vt minu ettepanek kohtuasjas Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 36 jj) ja kohtuasjas DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, punkt 45 jj).

⁸ 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718) ja 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719).

⁹ Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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).

¹⁰ Vastavalt põhjendusele 3 muudeti käibemaksudirektiivi vastuvõtmisega üksnes direktiivi struktuuri ja sõnastust, ilma et see tooks põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi olemasolevates õigusaktides. Sisulised muudatused, mis siiski tehti, on direktiivi ülevõtmist ja jõustumist käsitlevates sätetes ammendavalt esitatud. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohta ei ole midagi märgitud.

b) Hinnangu vastuolu käibemaksudirektiivi artikliga 11

54. See tõlgendus, mille kohaselt piirdub sõltumatute isikute rühm käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses liikmesriigi territooriumiga, väldib eelkõige hinnangu vastuolu käibemaksudirektiivi artikliga 11. Viidatud artikli kohaselt on liikmesriikidel lubatud „[oma] territooriumil asuvaid isikuid“, kes on rühma kaudu teatud viisil „üksteisega tihedalt seotud“, käsitada ühe maksukohustuslasena. Seega võivad artikli 11 kohase rühma moodustada ainult samas liikmesriigis asutatud ettevõtjad.

55. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus esitab rühma laadile leebemad nõuded kui artikkel 11. See ei eelda nimelt ettevõtjatevahelist tihedat seost. Seega oleks vastuoluline anda piiriüleseks käibemaksuvabastuseks, mida ei saa ette näha rangemate tingimustega õigusnorm, võimalus selle sätte alusel.

56. Eriti ilmne on see käesolevas asjas. Ühiste kuludega rühm KPS võib käesoleval juhul põhimõtteliselt kuuluda ka KIC käibemaksugruppi („üksteisega tihedalt seotud“). Käibemaksudirektiivi artikkel 11 piirab maksustamata jätmist aga sõnaselgelt Ühendkuningriigiga. Ent miks peaks siis sarnane tulemus (rühma poolt oma liikmetele osutatud teenuste maksustamata jätmise) olema saavutatav käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohaselt?

57. Seda hinnangu vastuolu saab lahendada üksnes juhul, kui ka käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f mõju piirdub ühe liikmesriigiga nagu käibemaksudirektiivi artikli 11 mõju. See eeldab, et rühm ja liige, kellele teenust osutatakse, on asutatud samas liikmesriigis.

58. Mõlemal juhul on aluseks sama kaalutlus: riigi territooriumiga piirdumine võimaldab saavutada, et üks liikmesriik ei vähenda teise liikmesriigi territoriaalset maksustamispädevust, lubades kontserni maksustamist või lähtudes vastavast rühmast, mille eeldusi on teisel liikmesriigil raske kontrollida. Ühtlasi tagatakse, et erinevad maksuhaldurid ei tee vastukäivaid otsuseid. Peamine põhjus peaks siiski olema erinevate maksumäärade või erinevate maksustamiskordade ärakasutamise vältimine. Kolmandate riikide (sh nende erihalduspiirkondade) puhul on seda selgelt näha, sest – nagu käesolevas asjas – nendes riikides võib käibemaks puududa.

c) Eri maksumäärade olemasolu (maksumääraga seotud probleemid)

59. Piiriülese rühma lubamine võimaldab üsna hõlpsasti kasutusele võtta maksude optimeerimise mudeli, eriti ülemaailmselt tegutsevate kontsernide puhul, kes teevad maksuvabasid (st sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust mitteandvaid) tehinguid. Nad peaksid ainult asutama oma Euroopas tegutsevate ettevõtjatega rühma, mille asukoht on madalaima maksumääraga või käibemaksuta riigis (selleks sobivad Ameerika Ühendriigid või – nagu käesoleval juhul – Hongkong). See rühm saab siis osta kolmandatelt isikutelt kõik teenused, mille eest tuli seni tasuda käibemaksu.

60. Kuna teenuse osutamise koht oleks siis üldjuhul selles riigis, kus käibemaksu ei ole või on käibemaks väike, ei oleks sellisel rühmal käibemaksukohustust või oleks tema käibemaksukohustust väike. Sel juhul suunaks rühm need sisse ostetud teenused pelgalt kulude hüvitamise eest oma liikmetele edasi. Nende teenuste osutamise koht oleks siis tõepoolest asjaomastes liikmesriikides. Teenus oleks seal aga vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile f käibemaksust vabastatud.

61. Olenemata küsimusest, kuidas peaksid asjaomased liikmesriigid saama sellisel juhul hinnata konkurentsi kahjustamise puudumist või teisi teokoosseisu tunnuseid (selle kohta eespool punkt 67 jj), saaks kontsernisest käibemaksukoormust kergesti vähendada.¹¹ Käibemaksudirektiivi artiklis 11 kindlaks määratud käibemaksugrupi kaudu (selle kohta eespool punkt 54 jj) ei oleks olnud võimalik sellist tulemust seevastu saavutada.

62. Ka põhivabadusi arvesse võttes ei ole tulemus teistsugune. Seda seetõttu, et isegi kui põhivabadused oleksid sellises kolmanda riigiga seotud olukorras kohaldatavad, oleks käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse nagu ka artikli 11 kohase käibemaksugrupi territoriaalne piirang põhjendatav liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitsmisega.¹² Asjaomast piirangut õigustab ka vajadus tagada tõhus maksujärelevalve. Seevastu juhul, kui leitaks, et maksuvabastuse piiramine liikmesriigi territooriumiga rikub liidu õigust, tekiks järelikult küsimus, kas käibemaksudirektiivi artikkel 11 ei ole samuti liidu õigusega vastuolus. Selles on siiski põhjust tõsiselt kahelda.¹³

63. Üllatav on KIC arvamus,¹⁴ et see eri maksumäärade ärakasutamise risk on ebaoluline, kuna käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus hõlmab üksnes käibemaksudirektiivi artiklis 132 nimetatud avalikes huvides toimuvaid tegevusi. Esiteks ei saa tegevuse laadist (maksuvaba tegevus avalikes huvides) tuletada asjaomase maksuobjekti ulatust. Kaugeltki mitte ebaoluline haridus- ja tervishoiusektor tõendab seda piisavalt selgelt.

64. Teiseks on see seisukoht vastuolus seadusandja selgelt tuvastatava tahtega. Käibemaksudirektiivi artiklis 132 loetletud tegevused on maksust vabastatud vaid osaliselt (lisandväärtuse viimase etapi käibemaksust), mitte aga täielikult.

65. Kui seadusandja oleks tahtnud vähendada avalikes huvides olevate tegevuste (nagu haridus- või tervishoiuteenused) saajate kogu käibemaksukohustust, oleks ta lisanud käibemaksudirektiivi artiklisse 169 ka käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastuse ja lubanud sisendkäibemaksu maha arvata vaatamata maksuvabadele müügitehingutele. Seadusandja jättis selle talle teadaoleva vahendi siiski teadlikult kasutamata.

66. KIC valitud korraldus (rühma asutamine kolmandas riigis, kus ei ole käibemaksusüsteemi) muudab aga seadusandja teadliku otsuse näha ette üksnes osaline maksuvabastus kokkuvõttes täiesti mõjutuks.

d) Konkurentsimoонutuse puudumise hindamine

67. Asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus ei tohi selle sätte sõnastuse kohaselt põhjustada konkurentsimoонutusi, mida liikmesriigi maksuhaldur peab saama kontrollida, räägib samuti maksuvabastuse territoriaalse piirangu kasuks. See välistab igal juhul kolmandas riigis asuva rühma.

11 Sarnase maksude optimeerimise mudeliga on tegemist juhul, kui ELi piires valitakse rühma asukohaks madalaima käibemaksumääraga liikmesriik.

12 Selle põhjenduse kohta vt nt 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punktid 45 ja 46); 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 48); 21. mai 2015. aasta kohtuotsus Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 47) ja 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 60).

13 Eitaval seisukohal on ka Ehrke-Rabel, T., „VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive“, *World Journal of VAT/GST Law*, vol. 1, no. 1, July 2012, lk 61 (70 jj); Bjerregaard Eskildsen, C., „VAT Grouping versus Freedom of Establishment“, 20 *EC Tax Review*, Issue 3, lk 114–120; vt üksikasjalikumalt ka Stadie, H. teoses Rau, G., Dürrwächter, E., *UStG*, § 2 Anm. 812 ff. (Stand: 174. Lfg. – Oktober 2017).

Teistsugusel seisukohal on seevastu van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., „The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups“, (2007) 16 *EC Tax Review*, Issue 1, lk 34 (41).

14 Vt kirjalike seisukohtade punkt 56 jj.

68. Maksuhaldur ei saa piiriüleselt hinnata konkurentsimoounutuse olemasolu eri riikides, eelkõige kolmandates riikides (nagu käesolevas asjas Hongkong). Seoses sellega on käibemaksudirektiivi artikli 13 käsitus, millest lähtus Euroopa Kohus kohtuotsuses *Isle of Wight Council*¹⁵, ülekantav käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktile f.

69. Viidatud kohtuotsuses rõhutas Euroopa Kohus raskusi, mis kaasnevad konkurentsimoounutuse kindlakstegemisega turgudel, mis ei kattu kohalike omavalitsuste territoriaalse pädevusega. Taoline olukord võib ohtu seada neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtte. See kehtib eriti kolmandate riikidega seotud olukorras.

70. Sellele lisandub asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikli 131 kohaselt tuleb tagada käibemaksudirektiivi artikli 132 nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine. See oleks aga *de facto* välistatud, kui maksuhaldur peaks hindama konkurentsimoounutust ülemaailmselt või kui mitu maksuhaldurit annaksid erinevaid ja koguni üksteisele vasturääkivaid hinnanguid. Viimane põhjustaks just nimelt konkurentsi kahjustamist.¹⁶ Sellega seoses räägivad kolmandates riikides asutatud rühmade hõlmamise vastu ka olulised kohaldamis- ja kontrolliraskused.

3. Kokkuvõte

71. Kokkuvõttes tuleb käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tõlgendada nii, et maksuvabastus ei hõlma kolmandas riigis asuva rühma teenuseid. Seega ei ole KPSi poolt rahvusvahelistele kolledžitele osutatud teenused käibemaksust vabastatud, mistõttu ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu muudele küsimustele vaja vastata.

B. Teise võimalusena: „konkurentsimoounutuse“ puudumise tingimuse tõlgendamine (teine küsimus)

72. Juhuks kui Euroopa Kohus peaks seevastu leidma, et kolmandas riigis asuvad rühmad on samuti käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktiga f hõlmatud, tuleb vastata ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu muudele küsimustele.

73. Kõik seitse teise küsimuse raames esitatud allküsimust olenevad sellest, milliste kriteeriumide alusel tuleb hinnata, millal on tegemist konkurentsimoounutusega käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses, mis tegelikult antud maksuvabastuse kohaldamise siiski uuesti välistab.

74. Mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimust teises liikmesriigis asuva rühmaga seotud hindamise kohta, siis see küsimus on – nagu juba märgitud (punkt 33) – hüpoteetiline ja seega vastuvõetamatu. Teist küsimust tuleb käsitleda ainult niivõrd, kuivõrd see puudutab kolmandas riigis asuvat rühma.

15 16. septembri 2008. aasta kohtuotsus *Isle of Wight Council* jt (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 49 jj).

16 See tuleb ilmsiks juhul, kui ühes riigis toimub rühma puhul sisendkäibemaksu mahaarvamine, kuna maksuvabastust ei anta, sest eeldatakse, et see põhjustab konkurentsimoounutusi. Seevastu teenuse saaja liikmesriigis, arvestades seda, et rühma liikme suhtes kohaldatakse pöördmaksustamist, lähtutakse maksuvabastusest, sest seda ei käsitata konkurentsimoounutusena.

1. Õigusnormi eesmärk

75. Nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud¹⁷ ja nagu olen märkinud mujal,¹⁸ on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f eesmärk korvata väiksema ettevõtja *ebasoodsam konkurentsiolukord* võrreldes suurema konkurendiga. Viimane võib lasta rühma teenuseid osutada oma töötajatel või käibemaksugrupi raames tihedalt seotud ettevõtjal. Nagu komisjon õigesti märgib,¹⁹ on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f eesmärk tagada suuremate ja väiksemate ettevõtjate ühesugune käibemaksuõiguslik kohtlemine, mille vajadus tuleneb sisendkäibemaksu mahaarvamise välistamisest maksuvabade müügitehingute puhul.

76. Seda illustreerib järgmine näide: suurhaigla, kes suudab ise tagada oma patsientide toitlustamise (oma köögitöötajate abil), ei pea sellega seotud personalikuludelt käibemaksu tasuma. Väikehaigla, kellel ei ole asjaomastele töötajatele piisavalt rakendust, on vaid kaks võimalust.

77. Väikehaigla võib teha toitlustamise ülesandeks kolmandale isikule. Seejuures maksustatakse aga käibemaksuga nii töövahendite kulud kui ka kolmanda isiku köögitöötajate personalikulud. See käibemaksukoormus on haigla tasandil lõplik (maksuvabade müügiteenuste tõttu puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – vt käibemaksudirektiivi artiklid 168 ja 169). Väikehaigla peab seega kandma samade teenuste osutamiseks suuremaid kulusid kui konkurendid. Tegemist on ebasoodsa konkurentsiolukorraga, mis tuleneb eelkõige ettevõtja suuruselt.

78. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f võimaldab sellist ebasoodsat konkurentsiolukorda siiski vältida. Nimetatud haigla võib moodustada rühma teise haiglaga. See rühm võtab tööle töötajad, kellel on tänu kahele liikmele piisavalt rakendust ja kes tagavad mõlema haigla toitlustamise. Asjaomased kulud jagatakse kahe liikme vahel. Kuna teenus, mida rühm oma liikmetele osutab, on käibemaksust vabastatud, ei tule personalikuludelt enam käibemaksu tasuda (töövahendite kulude puhul jääb käibemaksu samaks). See kõrvaldab kahe väiksema haigla ebasoodsa konkurentsiolukorra võrreldes (suurema) konkurendiga.

79. Kui aga selle maksuvabastuse eesmärk on kõrvaldada ebasoodne konkurentsiolukord, ei saa maksuvabastuse andmine üldjuhul samal ajal kaasa tuua konkurentsimoonestusi või konkurentsimoonestuste ohtu. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud konkurentsiklausel tundub sellega seoses mõnevõrra omapärane ja sellel on kokkuvõttes vähe mõtet.²⁰

2. Konkurentsimoonestuse tingimuse kitsa tõlgendamise nõue

80. Sellest tulenevalt peab tõlgendus minu meelest olema kitsas, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus ei jääks tulemusetuks.

17 Vt selle kohta 20. novembri 2019. aasta kohtuotsus Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 36); 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-616/15, EU:C:2017:721, punkt 56) ja 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 37). Vt ka kohtujurist Mischo ettepanek kohtuasjas Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punkt 118).

18 Minu ettepanek kohtuasjas Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 20 jj) ja kohtuasjas DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, punkt 51).

19 Vt seisukohtade punkt 11.

20 Selle kohta juba kohtujurist Mischo ettepanek kohtuasjas Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punkt 125 jj) – „tuleb tõdeda, et see [turg] näib üsna omapärane“. Vt ka minu ettepanek kohtuasjas Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 67).

81. Sama järeldus tuleb teha, kui konkurentsimoонutuse puudumist tuleb käsitada erandina käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f põhimõtteliselt ette nähtud maksuvabastusest, kuna Euroopa Kohus on seisukohal, et üldnormist kõrvalekaldumist või üldnormist tehtavat erandit tuleb tõlgendada kitsalt.²¹

82. Kui aga konkurentsimoонutuste puudumist käsitada erandina maksuvabastusest ja seda omakorda erandina põhimõttelisest maksukohustusest,²² võib eeldada ka erandit erandist. Sellist erandit erandist võib tõlgendada kas eriti kitsalt (kui kitsalt tõlgendatavat erandit erandist) või eriti laialt (kui erandit kitsalt tõlgendatavast erandist).

83. Olenemata sellest tuleb käesolevas asjas seda erandit erandist tõlgendada kitsalt. Seda seetõttu, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt peab tõlgendus olema kooskõlas maksuvabastuste eesmärkidega ning pidama kinni neutraalse maksustamise põhimõtte nõuetest. Eelkõige ei tohi artiklis 132 loetletud maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid tõlgendada nii, et nende toime kaob.²³

84. Nii tehtaks aga juhul, kui konkurentsimoонutuse olemasolu kergekäeliselt eeldataks. Kokkuvõttes kattub see eespool (punkt 80) kirjeldatud „konkurentsimoонutuse“ puudumise tingimuse teleoloogilise, kitsa tõlgendamisega.

85. Kitsa tõlgenduse lähtekohaks on Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt on konkurentsimoонutuse tuvastamiseks nõutav, et esineks tegelik oht, et maksuvabastus iseenesest võib vahetult või tulevikus põhjustada konkurentsimoонutusi.²⁴ Konkurentsimoонutus puudutab seejuures rühma teenuste maksuvabastust.²⁵ See maksuvabastus takistab kolmandatel isikutel osutada neid teenuseid rühma liikmetele sama hinnaga (vastus teise küsimuse punktile a, mille tõttu ei ole vaja vastata teise küsimuse punktile b).

86. Võttes arvesse konkurentsimoонutuse puudumise tingimuse puhul nõutavat kitsast tõlgendust, ei saa seda õigustada ainuüksi kommertsturu olemasoluga. See taandaks käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f mõtte absurdiks. Selle kohaselt peab ebasoodsat konkurentsioolukorda võrreldes suuremate konkurentidega (selle kohta eespool punkt 75) saama vältida just koostöö abil teiste ettevõtjatega (vastus teise küsimuse punktile g).

87. Kui rühm võib olla asutatud kolmandas riigis, tuleks tema teenustega riigi tasandil põhjustatavoid konkurentsimoонutusi hinnata ka seoses teiste teenuseosutajatega kolmandast riigist, kus rühm on asutatud. Ühendkuningriigis ja väljaspool Ühendkuningriiki asuvatel teistel vahendajatel on ebasoodne konkurentsioolukord ja nad ei saa osutada rahvusvahelistele kolledžitele Ühendkuningriigis samasuguseid teenuseid, kuna nendelt teenustelt tuleb tasuda Ühendkuningriigis kohaldatavat käibemaksu (vastus teise küsimuse punktile d).

21 Vt nt 28. septembri 2006. aasta kohtuotsus komisjon vs. Austria (C-128/05, EU:C:2006:612, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

Vt seoses käibemaksudirektiivis sätestatud maksuvabastustega ka 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punkt 30); 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-616/15, EU:C:2017:721, punkt 49) ja 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 34 ning seal viidatud kohtupraktika).

22 Käibemaksudirektiivi artiklis 132 sätestatud maksuvabastuse kohta nii sõnaselgelt 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punkt 30).

23 20. novembri 2019. aasta kohtuotsus Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 30); 4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon vs. Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 50); 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 25); 21. märtsi 2013. aasta kohtuotsus PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23); 11. detsembri 2008. aasta kohtuotsus Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 30); 14. juuni 2007. aasta kohtuotsus Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punkt 16) ja 20. juuni 2002. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-287/00, EU:C:2002:388, punkt 47).

24 Vt 20. novembri 2019. aasta kohtuotsus Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 48) ja 20. novembri 2003. aasta kohtuotsus Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkt 64).

25 20. novembri 2019. aasta kohtuotsus Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 47).

88. Konkurentsimoonutuse olemasolu kindlakstegemiseks tuleb seejuures kontrollida, kas rühm võib olla oma liikmetes kindel ka ilma maksuvabastusest.²⁶ Kui rühma osutatavad teenused on kohandatud liikmete vajadustele, mistõttu rühm saab olla kindel ka selles, et liikmed neid teenuseid kasutavad, on põhimõtteliselt tegemist koostööga (selle kohta eespool punkt 75 jj), mis on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohaselt maksust vabastatud (vastus 2. küsimuse punktile c).

89. Rühma liikmed ühinevad üldjuhul alati ainult siis, kui nad on kindlad, et liikmed rühma teenuseid ka kasutavad („kasutamisgarantii“). Seega võib põhimõtteliselt lähtuda sellest, et rühma moodustamine ei põhjusta konkurentsimoonutust käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tähenduses.

90. Arvestades maksuvabastuse eesmärki (ebasoodsa konkurentsiolukorra vältimine), võib konkurentsimoonutuse tingimus olla mõeldud üksnes kuritarvituste ärahoidmiseks (vt käibemaksudirektiivi artikkel 131). Järelikult on selle eesmärk ainult tagada, et maksuvabastust ei kohaldataks eesmärgivastaselt. Seda, millal see on nii, saab hinnata üksnes kaudsete tõendite alusel.

91. Arvestades tingimuse eesmärki, mis on eelkõige vältida kuritarvitusi, on maksuhalduril kohustus tõendada²⁷ välditavate kuritarvituste olemasolu selle kasuks rääkivate kaudsete tõendite abil (vastus teise küsimuse punktile e). Seejuures ei kohusta ükski liidu õigusnorm maksuhaldurit tellima konkreetset eksperdihinnangut kolmandate riikide turgude kohta. Kuidas liikmesriigi maksuhaldur oma tõendamiskohustust täidab, ei ole liidu õiguse, vaid riigisisese maksumenetlusõiguse küsimus (vastus teise küsimuse punktile f).

3. Kaudsed tõendid konkurentsimoonutuse kohta

92. Kaudseks tõendiks käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse eesmärgivastase kohaldamise kohta võib olla näiteks see, et rühm osutab samu teenuseid märkimisväärses ulatuses ka isikutele, kes ei ole tema liikmed, ja tegutseb sellega seoses – sünergiaat ära kasutades – turul eelkõige konkurendina ja vähem koostööd tegeva rühmana. Sel juhul võib teatud asjaoludel esineda tegelik konkurentsi moonutamise oht eespool nimetatud kolmandatest isikutest teenuseosutajate suhtes.

93. Kaudseks tõendiks võib olla ka see, et rühm ei osuta oma liikmete vajadustele kohandatud teenuseid, vaid piirdub ostetud teenuste edastamisega. Neid võiksid hõlpsasti osutada ja saada ka teised isikud. Ka sel juhul tõrjutaks kolmandatest isikutest teenuseosutajaid asjaomaselt turult välja. Seda võiks käesoleval juhul teatavatel asjaoludel osaliselt eeldada, kuna rühma teenused seisnesid sageli suures osas kolmandatelt isikutelt (agendid jne) ostetud teenuste pelgas edastamises liikmetele.

94. Selline teenuste ostmine ja ostetud teenuste muutmata kujul edastamine on vastuolus ka maksuvabastuse laadiga, mida on käsitletud eespool. Selle eesmärk ei ole lihtsalt teenuste ostmist ja edasimüümist optimeerida, vaid võimaldada väiksematel ettevõtjatel koostööd teha, et korvata ebasoodsat konkurentsiolukorda võrreldes suuremate konkurentidega, kes osutavad neid teenuseid ise (vt eespool punkt 75 jj).

²⁶ Vt 20. novembri 2003. aasta kohtuotsus Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkt 59) ja kohtujurist Mischo ettepanek kohtuasjas Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punkt 131 jj).

²⁷ Käibemaksuõiguse kuritarvitamise tõendamise koormise kohta vt nt 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punktid 35 ja 38).

95. Puhtalt teenuste ostmise ja muutmata kujul edastamise korral puudub aga rühma enda teenus. Seega puudub ebasoodne konkurentsiolukord võrreldes konkurentidega, kes ise teenuseid ostavad, kuna neil on sama käibemaksukoormus. Asi oleks teisiti, kui rühm looks ise lisandväärtust. Nii oleks see näiteks juhul, kui agendid oleksid tööle võetud rühma endasse, mistõttu rühm osutaks ise vahendusteenuseid. Sellisel juhul oleks olemas ka käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse aluseks olev koostööelement.

96. Veel üks kaudne tõend võib esineda juhul, kui esiplaanil on ainult käibemaksukoormuse optimeerimine, mitte vastastikune koostöö ebasoodsa konkurentsiolukorra kõrvaldamiseks. Käibemaksukoormuse optimeerimist võib eeldada, kui konkurentsieelse annab välise teenuste ülekandmine rühmale, kes asub madala käibemaksumääraga või käibemaksuta riigis. Ka see võib käesoleval juhul tõsi olla.

97. Lõpuks peab seda aga hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

C. Kolmanda ja neljanda võimalusena: seos käibemaksudirektiivi artikli 11 kohase kontserni maksustamisega (kolmas ja neljas küsimus)

98. Juhul kui Euroopa Kohus jõuab järeldusele, et käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus laieneb ka kolmandas riigis asuvale rühmale, ja juhul kui eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab hoolimata kaudsete tõendite olemasolust, et konkurentsimoontonust ei esine, tuleb veel vastata kolmandale ja neljandale küsimusele.

99. Need kaks küsimust puudutavad seost käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f ja käibemaksudirektiivi artikliga 11 ette nähtud kontserni maksustamise võimaluse vahel. Ühendkuningriik kasutas seda. Konkreetset on küsimus selles, kas ja millistel tingimustel võivad käibemaksugruppi liikmed olla samal ajal rühma liikmed.

100. Komisjon ja Ühendkuningriik on sellega seoses ühel meelel, et käibemaksust on vabastatud üksnes teenused, mida rühm osutab oma sõltumatutele liikmetele. Käibemaksugrupi olemasolu takistab rühma liikmetele teenuste osutamist, sest rühma liikmed kaotavad käibemaksugruppi käsitlevate eeskirjade tõttu sõltumatuse. Kuna kõik rahvusvahelised kolledžid, mis asutasid KPSi, kuuluvad käibemaksugruppi, ei ole rühmal enam liikmeid, vaid on ainult üks liige.

101. See on väga formaalne käsitus, mida ma ei pea õigeks, nagu märkisin juba eespool (eespool punkt 34 jj). Lisaks räägib käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f „isikute“ rühmast. Tsiviilõiguslikult sõltumatud isikud jäävad aga isikuteks ka juhul, kui nad kuuluvad käibemaksugruppi. Lisaks kasutatakse direktiivis mõistet „sõltumatud isikute rühmad“, mitte „sõltumatute isikute rühmad“, nagu ka KIC oma kirjalikes seisukohtades õigesti märgib.

102. Sõltumatu peab seega olema üksnes rühm, mitte rühma liikmed. Käesoleval juhul on selge, et rühm (KPS) ei saa olla sõltuv kontserni maksustamise tõttu. Käibemaksudirektiivi artikkel 11 välistab sõnaselgelt piiriülese mõju.

103. Kooskõlas KIC seisukohaga ja vastupidi sellele, mida väitis komisjon kohtuistungil, ei ole mõistega „isik“ käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f silmas peetud ka „maksukohustuslast“ ja hoopiski mitte käibemaksudirektiivi artikli 11 kohast laiendatud maksukohustuslase fiktsiooni. See ilmneb juba käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f sõnastusest. Seal räägitakse ka käibemaksuga maksustamata isikutest, kes osutatavad teenuseid. Seega tulevad rühma liikmetena arvesse ka isikud, kes ei ole maksukohustuslased.

104. Sellega seoses ei välista käibemaksudirektiivi artikli 11 kohaldamise teel käibemaksugrupi loomine koos ühe maksukohustuslase fiktsiooniga (mitu isikut, keda tuleb „käsitada ühe maksukohustuslasena“) iseenesest isikute rühma olemasolu. Samuti ei välista see, et rühm osutab oma liikmetele teenuseid.

105. See saab selgeks, kui eespool toodud näidet (punkt 76 jj) veidi muuta. Veel üks väikehaigla (C) asutab haiglatega A ja B ühes liikmesriigis rühma (Z), mis võtab enda peale patsientide toitlustamise. Hiljem ostab X A ära ja see kuulub nüüd käibemaksugruppi, mille juht (Ühendkuningriigis esindusliige) on X. Z osutab jätkuvalt teenuseid A-le, B-le ja C-le, kelle äriühinguõiguslikku sõltumatust käibemaksudirektiivi artiklis 11 sätestatud norm ei mõjuta.

106. On kaheldav, et Z poolt A-le osutatud teenuste maksuvabastus peaks sõltuma sellest, et käibemaksuõiguse seisukohast loetakse need teenused X-le osutatuks ja formaalselt võttes ei kuulu X rühma. Nagu eespool märgitud (punktid 38 ja 39), on kontserni maksustamise eesmärk halduslik lihtsustamine, mitte rühma maksuvabastuse sõltuvusse seadmine tema liikmete hilisemast äriühinguõiguslikust struktuurist ja kontserni maksustamise korra olemasolust.

107. A, B ja C käibemaksualaselt neutraalse koostöö vajadus ei lange aga ära ka seetõttu, et A kuulub nüüd X-i käibemaksugruppi. See ei muutnud A, B ja C ebasoodsamat konkurentsiolukorda võrreldes suure konkurendiga.

108. Vastupidi komisjoni ja Ühendkuningriigi arvamusele ei ole need kaks „süsteemi“ (kontserni maksustamine ja rühma teenuste maksuvabastus) seega põhimõtteliselt üksteist välistavad. Need tuleb vaid teineteisega kooskõlla viia.

109. Ainult siis, kui rühma liikmed koosnevad isikutest, kes kõik kuuluvad samasse käibemaksugruppi, on käibemaksudirektiivi artikkel 11 *lex specialis* käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f suhtes. Käibemaksudirektiivi artiklis 11 sätestatud kontserni maksustamine on laiem õigusnorm, kuna selle kohaselt ei maksustata kontsernisiseseid teenuseid. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkt f vabastab seevastu ainult teenused, mida rühm osutab oma liikmetele (ja mitte vastupidi või mida liikmed osutavad üksteisele). See on seega käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f kohaldamise suhtes esimuslik.

110. Asjaolu, et mõned rühma liikmed kuuluvad ka Ühendkuningriigi käibemaksugruppi, ei takista seega käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f ette nähtud maksuvabastuse kohaldamist.

VI. Ettepanek

111. Sellest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata First-Tier Tribunal'i (esimese astme kohus, Ühendkuningriik) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus ei laiene kolmandas riigis asutatud rühmale.
2. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti f tuleb tõlgendada nii, et rühma poolt oma liikmetele osutatud teenuste maksuvabastus ei too täpselt oma osa kuludest hüvitamise korral põhimõtteliselt kaasa konkurentsi moonutamist, välja arvatud juhul, kui seda kohaldatakse eesmärgivastaselt.

Kaudsed tõendid eesmärgivastase kohaldamise kohta võivad olla näiteks järgmised:

- 1) rühm osutab märkimisväärses ulatuses samu teenuseid tasu eest isikutele, kes ei ole tema liikmed, ja tegutseb sellega seoses eelkõige konkurendina ja vähem turul koostööd tegeva rühmana;

- 2) rühm ei osuta oma liikmete vajadustele vastavaid teenuseid, vaid piirdub ostetud teenuste edasisuunamisega, või
- 3) esiplaanil on üksnes käibemaksukoormuse optimeerimine, mitte vastastikune koostöö ebasoodsa konkurentsiolukorra vältimiseks.

Nende tõendite kontrollimise kohustus on maksuhalduril. Maksuhaldur ei ole aga liidu õiguse kohaselt kohustatud tellima konkreetset eksperdihinnangut vms. Lõpuks peab kaudseid tõendeid siiski hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

3. Asjaolu, et mõni rühma liige kuulub ka käibemaksugruppi, ei takista käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse kohaldamist. Käibemaksudirektiivi artikli 11 kohane ulatuslikum kontsernide maksustamise kord on siiski esimuslik. Seetõttu ei ole käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus kohaldatav, kui kõik rühma liikmed kuuluvad samasse käibemaksugruppi.