

Kohtuasi C-435/05

Investrand BV

versus

Staatssecretaris van Financiën

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 17 lõige 2 – Mahaarvamisõigus – Kulud, mis on seotud vahekohtumenetluse raames saadud nõustamisteenusega sellise nõude suuruse kindlaksmääramiseks, mis kuulub ettevõtja vara hulka, kuid mis tekkis enne võlausaldaja käibemaksukohustustlase staatuse saamist

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 17 lõige 2)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et kulud nõustamisteenustele, mida maksukohustuslane kasutas oma ettevõtte vara hulka kuuluva sellise nõude suuruse kindlaksmääramiseks, mis on seotud aktsiate müümisega enne tema käibemaksukohustustlase staatuse saamist, ei evi otsest ja vahetut seost tema majandustegevusega ning järelilikult ei anna õigust maha arvata nendelt võetavat käibemaksu, kui puuduvad tõendid selle kohta, et nimetatud teenuste ainus põhjus on maksukohustustlase majandustegevus kuuenda direktiivi mõttes.

(vt punkt 38 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

8. veebruar 2007(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 17 lõige 2 – Mahaarvamisõigus – Kulud, mis on seotud vahekohtumenetluse raames saadud nõustamisteenusega sellise nõude suuruse kindlaksmääramiseks, mis kuulub ettevõtja vara hulka, kuid mis tekkis enne võlausaldaja käibemaksukohustustlase staatuse saamist

Kohtuasjas C-435/05,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 2. detsembri 2005.

aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus samal kuupäeval Euroopa Kohtusse, menetluses

Investrand BV

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts (ettekandja), kohtunikud E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ja T. von Danwitz,

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kohtusekretär: osakonnajuhataja M. A. Gaudissart,

arvestades kirjalikus menetluses ja 22. novembri 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Investrand BV, esindajad: *advocate* H. Konijnenberg, *advocate* R. van der Paardt ja *advocate* J. Streefland,
- Madalmaade valitsus: esindajad: H. G. Sevenster ja M. de Grave,
- Kreeka valitsus, esindajad: S. Spyropoulos ja I. Bakopoulos,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: T. Harris,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: M. van Beek ja D. Triantafyllou,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 17 lõike 2 tõlgendamist.

2 Nimetatud taotlus on esitatud Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühingu Investrand BV (edaspidi „Investrand“) ja Staatssecretaris van Financiën'i vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase keeldumist lubada Investrandil maha arvata käibemaksu, mida see tasus vahekohtumenetluse raames nõustamisteenuste hinnalt seoses sellise nõude suuruse kindlaksmääramisega, mis kuulub ettevõtja vara hulka, kuid mis tekkis enne selle omaniku käibemaksukohustuslase staatuse saamist.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikkel 4 sätestab:

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

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.

[...]

4 Kuuenda direktiivi artikkel 17 pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala” sätestab lõigetes 1 ja 2:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt.

[...]

Siseriiklikud õigusnormid

5 28. juuni 1968. aasta Wet op de omzetbelasting'i (käibemaksuseadus) (*Staatsblad* 1968, nr 329; edaspidi „1968. aasta seadus”) artikkel 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Kaubatarnete ja teenuste osutamise eest tasumisele kuuluvast maksust võib maha arvata maksu, mida võetakse ettevõtjale tarnitavalt kaubalt või osutatavatelt teenustelt, ettevõtja poolt teostatud ühendusesisestelt soetamiselt, samuti temale mõeldud kauba impordilt.”

6 1968. aasta seaduse artikli 15 lõige 1 sätestab:

„Artiklis 2 nimetatud maks, mida ettevõtja võib maha arvata, on:

a) maks, mis on märgitud deklaratsioonis nimetatud perioodil teiste ettevõtjate poolt talle tehtud kaubatarnete või osutatud teenuste kohta nõuetekohaselt koostatud arvele;

[...]

osas, milles see ettevõtja kasutab neid kaupu või teenuseid oma ettevõtluses.”

Põhikohtuasja vaidluse aluseks olevad asjaolud ja eelotsuse küsimus

7 Investrand asutati 22. augustil 1986. Talle kuulus 43,57% tootmisettevõtte Cofex BV (edaspidi „Cofex”) aktsiatest.

8 3. augustil 1989 müüs Investrand Cofex'i aktsiad äriühingule Hi–Tec Sports plc (edaspidi „Hi–Tec Sports”). Müümise ajal lepitati kokku, et lisaks kindlaksmääratud tasule saab Investrand

tasu, mille suurus sõltub Cofex'i kasumist aastatel 1989–1992.

9 Kuni 1. jaanuarini 1993 piirdus Investrandi tegevus passiivse valdusäriühingu rolliga, tal olid osalused teistes äriühingutes, kuid ta ei sekkunud viimaste juhtimisse.

10 Enne 1. jaanuari 1993 Investrand tasulisi teenuseid ei osutanud. Alates sellest kuupäevast alustas ta vastavalt Cofex'iga sõlmitud kokkuleppele tasu eest viimase juhtimist.

11 Investrandile Cofex'i 1992. aasta kasumiga seotud tasu arvutamisel tekkis Investrandi ja Hi-Tec Sports'i vahel vaidlus. See vaidlus viis 1996. aastal vahekohtumenetluseni, mille raames esitati Investrandile arve õigusabiteenustega seotud kulude kohta.

12 Investrand arvas 1996. aastal nende kuludega seotud käibemaksu maha summas 8 495,5 Hollandi kuldnat.

13 Kuna Madalmaade maksuamet leidis, et Investrandil ei olnud õigust sellist mahaarvamist teha, saatis ta talle maksu ümberarvutamise teate. Pärast Investrandi vaide saamist tegi nimetatud amet otsuse selle teate kinnitamise kohta.

14 Investrand esitas selle otsuse peale hagi Gerechtshof te Amsterdam'i. Viimane leidis, et Investrandil ei olnud õigust kõnealuste kuludega seotud käibemaksu maha arvata, kuna nõustamisteenust osutati talle tegevuse raames, mille ajal ei tegutsenud ta ettevõtjana, ning et neil ei ole otsest ja vahetut seost ettevõtjana läbi viidud tegevusega.

15 Investrand esitas Gerechtshof te Amsterdam'i otsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlanden'ile.

16 Kassatsioonkaebuse esimeses väites vaidlustatakse Gerechtshof te Amsterdam'i hinnang, mille kohaselt ei kujuta aktsiate müümine endast majandustegevust kuuenda direktiivi mõttes. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et selle väitega ei saa nõustuda, kuna taoline hinnang on Euroopa Kohtu praktikaga kooskõlas (29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C?77/01: EDM, EKL 2004, lk I?4295, ja 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C?465/03: Kretztechnik, EKL 2005, lk I?4357).

17 Investrand leiab kassatsioonkaebuse teises väites, et Gerechtshof te Amsterdam on väärtalt tõlgendanud Euroopa Kohtu 8. juuni 2000. aasta otsust C?98/98: Midland Bank (EKL 2000, lk I?4177), kuna seostas 1996. aastal kasutatud nõustamisteenuse kulusid mitte tegevusega, mida ta viis läbi ettevõtjana sellele aastale vastaval arvestusperioodil, vaid perioodiga, millal aktsiate müümine aset leidis ja millal ta ei olnud veel ettevõtja staatuses.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib selle kohta, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on maksumaksjal, kelle tegevus on käibemaksuga maksustatud, õigus seda vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 2 maha arvata siis, kui esiteks on otsene ja vahetu seos kasutatavate kaupade ja teenuste vahel ja teiseks tehingute vahel, mida ta peab teostama ja mille puhul võib maksu maha arvata.

19 Nimetatud kohus küsib, kas sellise seose olemasolu saab tuvastada juhul, kui maksumaksja kasutab neid teenuseid eesmärgiga määratleda sellise nõude suurus, mis kuulub tema ettevõtte vara hulka, kuid mis tekkis enne, kui ta sai käibemaksukohustuslase staatuse.

20 Antud kohus leiab, et sellise asjaoluga nagu käesoleval juhul, et kantud kulud on seotud tehinguga, mida tehti perioodil, mille kestel Investrand ei olnud maksumaksja kuuenda direktiivi mõttes, läheb vastuollu see, kui tuvastatakse otsese ja vahetu seose esinemine tegevusega, mida ta teostas ettevõtjana, ning järelikult toetatakse mahaarvamisoõiguse andmisest keeldumist.

Seevastu asjaolu, et nõue, mis on võrdeline Investrandile makstava tasuga, kuulub selle äriühingu vara hulka ning et vara tagamiseks kannab viimane selle arvelt kulusid, võib viia järeldusele, et nimetatud kulud kuuluvad asjaomase isiku üldkulude hulka ning järelikult esineb selliselt teostatud tegevusega otsene ja vahetu seos, mis õigustab mahaarvamist.

21 Hoge Raad der Nederlanden, seistes taolise probleemiga silmitsi, otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud mahaarvamisõigusega seonduvalt tuleb tuvastada otsese ja vahetu seose esinemine maksumaksja poolt kasutatud teenuste ja maksustatavate tehingute vahel, mida seesama maksumaksja peab veel teostama, kui need teenused on ostetud sooviga määrata kindlaks tema vara hulka kuuluva rahalise nõude väärtus, mis aga tekkis varasemal perioodil kui see, mille kestel ta oli käibemaksukohustuslane?”

Eelotsuse küsimus

22 Kõigepealt tuleb meenutada, et kuuenda direktiiviga kehtestatud mahaarvamissüsteemi eesmärk on leevendada ettevõtja poolt kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et need tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 19; 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal, EKL 1998, lk I-1, punkt 15, ja 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 24).

23 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineb otsene ja vahetu seos selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust (vt eespool viidatud kohtuotsused Midland Bank, punkt 24 ja Abbey National, punkt 26, samuti 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-32/03: Fini H, EKL 2005, lk I-1599, punkt 26). Käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamine kaupade või teenuste eelnevale omandamisele eeldab, et viimaste eest kantud kulud kuuluksid osana mahaarvamisõiguse andnud maksustatavate tehingute hinna sisse (vt eespool viidatud kohtuotsused Midland Bank, punkt 30 ja Abbey National, punkt 28, samuti 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: Cibo Participations, EKL 2001, lk I-6663, punkt 31).

24 Siiski tunnustatakse ka maksumaksja mahaarvamisõigust, isegi kui puudub otsene ja vahetu seos ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel, mille puhul võib maksu maha arvata, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkuludesse ning moodustavad sellistena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Need kulud on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Midland Bank, punktid 23 ja 31, samuti Kretztechnik, punkt 36).

25 Põhikohtuasjas tuleb sarnaselt eelotsusetaotluse esitanud kohtule märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole aktsiate müümine iseenesest majandustegevus nimetatud direktiivi tähenduses ega kuulu seega viimase kohaldamisalasse (vt eelkõige 20. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-155/94: Wellcome Trust, EKL 1996, lk I-3013, punktid 33–37; samuti eespool viidatud kohtuotsused EDM, punktid 57–62, ja Kretztechnik, punkt 19).

26 Vastupidiselt Investrandi väidetule ei saa sellise tegevusega enam samastada abinõusid, mida maksukohustuslane nõude rahuldamiseks või selle väärtuse kindlaksmääramiseks omal

kulul tarvitusele võttis. Sellised abinõud ei kujuta endast vara kasutamist eesmärgiga saada kestvat tulu, kuna nende abinõude võimalik vili tuleneb üksnes kõnealuse võlausaldaja staatusest ning see ei ole majandustegevuse eest saadav tasu kuuenda direktiivi mõttes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kretztechnik, punkt 19).

27 Nagu Madalmaade valitsus kohtuistungil märkis, ei saa Investrand antud küsimuses tugineda 26. juuni 2003. aasta otsusele kohtuasjas C-305/01: MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (EKL 2003, lk I-6729). Tegelikult käsitleti nimetatud kohtuotsuseni viinud asjas tegevust, mis hõlmas tasu eest faktooringlepingu raames nõuete väljaostmist ja võlgnike kohustuste täitmata jätmise korral vastutuse võtmist selle riski vastu kaitstud kliendi makstud komisjonitasu eest. Kui Investrand võttis abinõud tarvitusele omal kulul, siis nimetatud kohtuasjas toimus kõnealuse nõude rahuldamisega seotud tegevus kolmandate isikute huvides ja tasu eest. Nimetatud tunnuseid arvesse võttes käsitles Euroopa Kohus seda majandustegevusena kuuenda direktiivi mõttes, mille puhul on õigus maksu maha arvata.

28 Kuna ei aktsiate müümine ega Investrandi tarvitusele võetud abinõud seoses Hi-Tec Sports'i suhtes oleva nõudega ei olnud tehingud, mis kuuluvad kuuenda direktiivi kohaldamisalasse, ei saa käsitleda põhikohtuasjas kõnealuseid nõustamisteenuste kulusid sellistena, mis tekitavad otsese ja vahetu seose ühe või mitme tehingu vahele, mille puhul võib maksu maha arvata.

29 Võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktis 24 meenutatud kohtupraktikat, tuleb veel kindlaks määrata, kas põhikohtuasjas kõne all olevad kulud kujutavad endast üldkulusid, millel on otsene ja vahetu seos maksukohustuslase kogu majandustegevusega seetõttu, et nendega seotud nõue kuulub tema ettevõtte vara hulka, nagu väitis ka Investrand, tuginedes eespool viidatud kohtuotsusele Midland Bank.

30 Madalmaade, Kreeka ja Ühendkuningriigi valitsused, samuti Euroopa Ühenduste Komisjon väidavad, et taoline seos puudub, kuna nimetatud kulud on seotud üksnes Investrandi ja Hi-Tec Sports'i vahel toimunud Cofex'i aktsiate müümisega. Nimetatud valitsused lisavad, et see tehing toimus pealegi kuupäeval, mil Investrand ei olnud veel käibemaksukohustuslane.

31 Sellega seoses tuleb sarnaselt Madalmaade valitsusele ja komisjonile toonitada, et asjaolu, et Investrandi ja Hi-Tec Sports'i vahel toimunud Cofex'i aktsiate müümisega seotud nõue on eelotsusetaotluses sisalduva teabe kohaselt osa Investrandi käitatava ettevõtte varast, ei ole piisav selleks, et tuvastada otsese ja vahetu seose olemasolu selle nõudega seotud nõustamiskulude, mida Investrand kandis, ning viimase majandustegevuse vahel.

32 Ühegi kohtutoimikus sisalduva dokumendi põhjal ei ole võimalik väita, et kui Investrand ei oleks teostanud alates 1. jaanuarist 1993 käibemaksuga maksustatavat majandustegevust, ei oleks ta kasutanud põhikohtuasjas kõne all olevaid nõustamisteenuseid. Seega ilmneb, et sõltumata sellest, kas ta teostas nimetatud kuupäevast alates taolist tegevust või mitte, oleks Investrand kasutanud neid teenuseid 1989. aastal aktsiate Hi-Tec Sports'ile müümisel saadud rahalise tasu säilitamise eesmärgil.

33 Neil asjaoludel ei ole võimalik käsitleda nende teenustega seotud kulusid Investrandi maksustatava tegevuse huvides ja eesmärgil kantud kuludena. Kuna nimetatud tegevus ei olnud nende kulude kandmise ainus põhjus, ei ole neil selle tegevusega otsest ja vahetut seost.

34 Komisjoni väitel ei erine Investrandi olukord antud juhul sellise eraõigusliku aktsionäri olukorrast, kes pärast aktsiate müümist on taotlenud õigusabi ja kandnud sellega seotud kulusid vaidluses ostjaga müügihinnale vastava nõude kindlaksmääramise üle. Viimati nimetatud olukord ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus EDM,

punktid 60 ja 61).

35 Samuti tuleb täpsustada, et käesolev kohtuasi erineb eespool viidatud kohtuotsuseni Kretztechnik viinud juhtumist. Nimetatud otsuse aluseks olnud asjas kõnealused nõustamiskulud, mille osas Euroopa Kohus mainitud otsuse punktis 36 möönis, et need kujutavad maksukohustuslase majandustegevusega otsest ja vahetut seost evivaid üldkulusid, puudutasid aktsiaemissiooni, mille eesmärk oli tema majandustegevuse huvides kapitali suurendamine.

36 Samas kui antud juhul ei ole ühegi kohtutoimiku dokumendi põhjal võimalik kinnitada, et Investrand ei oleks kasutanud kõnealuseid nõustamisteenuseid, kui ta ei oleks teostanud käibemaksuga maksustatud majandustegevust, olid seevastu eespool viidatud kohtuotsuse Kretztechnik aluseks olnud asjas kõnealuste nõustamisteenuste ainsad põhjused maksukohustuslase majandustegevus ja kapitali suurendamine, mida viimane otsustas läbi viia selleks, et suurendada oma tegevuse huvides rahalisi vahendeid.

37 Erinevalt põhikohtuasjas kõne all olevatest nõustamiskuludest olid nõustamiskulud eespool viidatud kohtuotsuses Kretztechnik seega otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega.

38 Arvestades eeltoodud kaalutlusi tuleb Hoge Raad der Nederlandeni küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et kulud nõustamisteenustele, mida maksukohustuslane kasutas oma ettevõtte vara hulka kuuluva sellise nõude suuruse kindlaksmääramiseks, mis on seotud aktsiate müümisega enne tema käibemaksukohustuslase staatuse saamist, ei evi otsest ja vahetut seost tema majandustegevusega ning järelilikult ei anna õigust maha arvata nendelt võetavat käibemaksu, kui puuduvad tõendid selle kohta, et nimetatud teenuste ainus põhjus on maksukohustuslase majandustegevus kuuenda direktiivi mõttes.

Kohtukulud

39 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et kulud nõustamisteenustele, mida maksukohustuslane kasutas oma ettevõtte vara hulka kuuluva sellise nõude suuruse kindlaksmääramiseks, mis on seotud aktsiate müümisega enne tema käibemaksukohustuslase staatuse saamist, ei evi otsest ja vahetut seost tema majandustegevusega ning järelilikult ei anna õigust maha arvata nendelt võetavat käibemaksu, kui puuduvad tõendid selle kohta, et nimetatud teenuste ainus põhjus on maksukohustuslase majandustegevus kuuenda direktiivi mõttes.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.