

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

18. juuli 2013(*)

Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikkel 17 ja artikli 13 B osa punkti d alapunkt 6 – Maksuvabastus – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Pensionifondid – Mõiste „eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamine”

Kohtuasjas C-26/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Gerechthof te Leeuwardeni (Madalmaad) 3. jaanuari 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. jaanuaril 2012, menetluses

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

versus

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees L. Bay Larsen, kohtunikud J. Malenovský, U. Lõhmus, M. Safjan (ettekandja) ja A. Prechal,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 6. veebruari 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, esindajad: *belastingadviseur* E.M. van Kasteren, *belastingadviseur* O.L. Mobach ja *belastingadviseur* C. Evers,
- Madalmaade valitsus, esindajad: B. Koopman ja C. Wissels,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: H. Walker, O. Thomas ja L. Christie, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja W. Roels,

olles 18. aprilli 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate 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 13 B osa punkti d alapunkti 6 ja artiklit 17.

2 Taotlus on esitatud fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezandi (edaspidi „PPG”) ja Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningeni (edaspidi „Inspecteur”) vahelise kohtuvaidlusega seoses käibemaksu ümberarvutamise ajavahemiku osas 1. jaanuarist 2001 kuni 31. detsembrini 2002.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„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 artikli 6 lõige 4 sätestab:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustustlase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuse osutamises, loetakse, et nimetatud teenuse on osutanud ja saanud tema ise.”

5 Nimetatud direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a kohaselt mõistetakse kaupade tarnimise puhul maksustatava summana kõike tasuna käsitatavat, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult on saanud või saab.

6 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa näeb ette järgmist:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

a) kindlustus- ja edasikindlustustehingud, sh nendega seotud teenused, mida osutavad kindlustusmaaklerid ja kindlustusagendid;

[...]

d) järgmised tehingud:

[...]

6. liikmesriikide määratletud eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamine;

[...]”

7 Kuuenda direktiivi artikkel 17 sätestab:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustustlase maksustatavate tehingutega

seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib teine maksukohustuslane;

b) [...]

5. Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest.

[...]"

Madalmaade õigus

8 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968, edaspidi „seadus”) artikkel 2 sätestab:

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

9 Selle seaduse artikkel 11 sätestab:

1. Halduse üldaktiga kindlaksmääratavatel tingimustel on maksust vabastatud:

[...]

i) järgmised [...] teenused:

[...]

3. investeerimisfondide ja investeerimisühingute ühiseks investeerimiseks kogutud vara valitsemine;

[...]"

10 Seaduse artikkel 15 sätestab:

„1. Artikli 2 tähenduses on käibemaks, mille ettevõtja võib maha arvata:

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

[...]

c) maksustamisperioodil tasumisele kuuluv maks:

[...]

ettevõtjale tarnitud kauba või osutatud teenuste eest;

[...]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 11 Seadusest tulenevat kohustust täites asutas PPG oma töötajate huvides Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederlandi kaudu (edaspidi „pensionifond”) pensioniskeemi. Madalmaade õigusnormide kohaselt on see pensionifond PPG-st õiguslikult ja maksustamise seisukohalt eraldiseisev. Sissemaksed pensioniskeemi teeb täies ulatuses PPG, mitte töötajad.
- 12 Nii PPG kui ka Madalmaade valitsus kinnitasid kohtuistungil, et asjakohasel ajal Madalmaades kehtinud õigusnormide kohaselt oli töötajatel võimalus valida, kas luua selline fond ise või anda vastav kohustus üle kindlustusseltsile, kellele nad teevad sissemakseid ja kes võtab endale kohustuse maksta pensionile läinud töötajatele pensioni. Samas puudus valikuvõimalus, mille kohaselt oleks pensioni maksmise kohustus jäänud tööandjale.
- 13 PPG tütarettevõtja PPG Industries Fiber Glass BV sõlmis Madalmaade asuvate teenuste osutajatega lepingud pensionide haldamise ja pensionifondi vara haldamiseks. Nende lepingutega seotud tasud maksis tütarettevõtja ja neid ei antud edasi pensionifondi. PPG arvas 2001. ja 2002. aastal makstud tasudega seoses maha sisendkäibemaksu summas 139 304,23 eurot.
- 14 PPG suhtes tehti 1. jaanuarist 2000 kuni 31. detsembrini 2002 kulgenud ajavahemiku kohta otsus käibemaksu korrigeerimise kohta. Vaiet lahendanud Inspecteur jättis selle otsuse jõusse. Rechtbank Leeuwarden jättis Inspecteuri otsuse peale esitatud kaebuse rahuldamata. PPG esitas kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Gerechtshof te Leeuwardenile.
- 15 Nimetatud kohtu menetluses vaidlevad pooled selle üle, kas Inspecteuril oli õigus, kui ta korrigeeris asjaomase isiku poolt maha arvatud käibemaksu.
- 16 PPG vastab sellele küsimusele eitavalt, väites et tema osanike töötajate pensionidega seotud kulud on ettevõtte üldkulud ja et seetõttu võib talle esitatud arvetel sisalduva käibemaksu seaduse artikli 15 lõike 1 alusel maha arvata. Teise võimalusena väidab PPG, et seaduse artikli 11 lõike 1 punkti i kolmandas lõigus ette nähtud maksuvabastus kuulub kohaldamisele teenustele, mis osutatakse asjaomasele isikule seoses töötajate pensionidega.
- 17 Inspecteur väidab, et PPG-d ennast ei saa pidada nende teenuste saajaks, mille ta pensionifondile üle annab ilma tasu nõudmata, ja et seega ei ole tal õigust sellega seoses nõutud käibemaksu maha arvata. Teises, käibemaksuvabastust puudutavas küsimuses on Inspecteur seisukohal, et pensionifonde ei saa pidada „eriotstarbelisteks investeerimisfondideks”.
- 18 Nendel tingimustel otsustas Gerechtshof te Leeuwarden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas maksukohustuslane, kes on riigisisese pensioniõiguse normide kohaselt asutanud eraldiseisva pensionifondi, et tagada tema töötajate, sealhulgas endiste töötajate, kes on selle fondiga liitunud, vanaduspensionioigused, võib vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 17 maha arvata maksu, [mis ta on maksnud] talle pensioniskeemi funktsioneerimiseks ja pensionifondi haldamiseks osutatud teenuste eest.
2. Kas pensionifondi, mis on asutatud eesmärgiga võimaldada pensionifondi osakuomanikele pensioni maksmine võimalikult madalate kuludega, ning millesse osakuomanikud toovad ja paigutavad kapitali või tehakse seda nende nimel, kusjuures saadud tulu makstakse osakuomanikele välja, võib käsitada „eriotstarbelise investeerimisfondina” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 6 tähenduses.”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

19 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artiklit 17 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes on asutanud oma töötajate ja endiste töötajate pensioniõiguste tagamiseks pensionifondi õiguslikult ja maksustamise seisukohalt eraldiseisva üksusena, on õigus arvata maha käibemaks, mille ta tasus selle fondi haldamise teenustelt.

20 Nimetatud küsimustele vastamiseks tuleb kõigepealt meenutada, et kuuenda direktiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega maksukoormuse täieliku neutraalsuse mis tahes majandustegevuse osas, tingimusel et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt 22. märtsi 2012 otsus kohtuasjas C-153/11: Klub, punkt 35, ja 4. oktoobri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-550/11: PIGI, punkt 21).

21 Selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatus, peab põhimõtteliselt konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel olema otsene ja vahetu seos (vt 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank, EKL 2000, lk I-4177, punkt 24, ja 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 26).

22 Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse ka siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Need kulud on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (vt 21. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-104/12: Becker, punkt 20).

23 Mõlemal juhul on otsese ja vahetu seose esinemise eelduseks see, et ostetud teenustega seotud kulutused sisalduvad vastavalt kas konkreetsete müügitehingute või maksukohustuslase poolt majandustegevuse käigus tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnas (vt 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: SKF, EKL 2009, lk I-10413, punkt 60, 16. veebruari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-118/11: Eon Aset Menidjmont, punkt 48, ja 30. mai 2013. aasta otsus kohtuasjas C-651/11: X, punkt 55).

24 Seega tuleb kindlaks teha, kas sellele vaatamata, et PPG asutatud fond on viimasest õiguslikult eraldiseisev üksus, on mahaarvamisõiguse tekkimiseks vajalik otsene ja vahetu seos käesolevas asjas kõiki kõnesolevate tehingute asjaolusid arvesse võttes olemas.

25 Selles osas on selge, et põhikohtuasjas ostis PPG-le kõnesolevaid teenuseid selleks, et tagada oma töötajate pensionide haldamine ja nende pensionide haldamiseks asutatud pensionifondi vara haldamine. Seda fondi asutades täitis PPG tööandjana talle seadusest tulenevat kohustust ja kui sellega seoses omandatud teenuste kulud kuuluvad tema üldkuludesse, mis tuleb kindlaks teha eelotsusetaotluse esitanud kohtul, moodustavad need PPG toodete hinna ühe koostisosa (vt selle kohta 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik, EKL 2005, lk I-4357, punkt 36).

26 Neil asjaoludel võib asuda seisukohale, et saadud teenust osutati üksnes maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses ja et vahetu seos on olemas.

27 Juhul kui maksukohustuslasel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata, ei ole tal võimalik, kui ta teeb õigusaktidest tuleneva valiku kaitsta pensioniõigusi tööandjat ja pensionifonde õiguslikult eraldi hoides, mitte üksnes kasutada mahaarvamissüsteemist tulenevat maksusoodustust, vaid sellisel juhul ei ole tagatud ka neutraalsus käibemaksuga maksustamisel.

28 Seda kaalutlust ei sea kahtluse alla ka kohtuistungil välja toodud võimalus, et tööandja täidab oma seadusest tulenevat kohustust näha töötajatele ette pensioniskeem muul viisil kui õiguslikult ja maksustamise seisukohalt eraldiseisva üksuse asutamisega. Vastupidine seisukoht piiraks tegelikult maksukohustuslastele antud õigust valida selline organisatsiooniline ülesehitus ja tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramise seisukohalt kõige kohasemaks (vt selle kohta 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-277/09: RBS Deutschland Holdings, EKL 2010, lk I-13805, punkt 53).

29 Eeltoodust lähtudes tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artiklit 17 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes on asutanud oma töötajate ja endiste töötajate pensioniõiguste tagamiseks pensionifondi õiguslikult ja maksustamise seisukohalt eraldiseisva üksusena nagu põhikohtuasjas, on õigus arvata maha käibemaks, mille ta tasus selle fondi haldamise ja toimimisega seotud teenustelt, tingimusel et vajalik otsene ja vahetu seos on kõiki kõnesolevate tehingute asjaolusid arvesse võttes olemas.

Teine küsimus

30 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 6 tuleb tõlgendada nii, et pensionifondi, mis on asutatud eesmärgiga võimaldada pensionifondi osakuomanikele pensioni maksmine võimalikult madalate kuludega, ning millesse osakuomanikud toovad ja paigutavad kapitali või tehakse seda nende nimel, kusjuures saadud tulu makstakse osakuomanikele välja, võib käsitada „eriotstarbelise investeerimisfondina” selle sätte tähenduses.

31 Eelotsusetaotlusest nähtub, et teine küsimus tekib ainult siis, kui esimesele vastatakse eitavalt. Lisaks on teine küsimus sisuliselt identne küsimusega, millele Euroopa Kohus vastas 7. märtsi 2013. aasta otsuses kohtuasjas C-424/11: Wheels Common Investment Fund Trustees jt.

32 Neil tingimustel ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklit 17 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes on asutanud oma töötajate ja endiste töötajate pensioniõiguste tagamiseks pensionifondi õiguslikult ja maksustamise seisukohalt eraldiseisva üksusena, nagu põhikohtuasjas, on õigus arvata maha käibemaks, mille ta tasus selle fondi haldamise ja toimimisega seotud teenustelt, tingimusel et vajalik otsene ja vahetu seos on kõiki kõnesolevate tehingute asjaolusid arvesse võttes olemas.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hollandi.