

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

21. veebruar 2013(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 17 lõike 2 punkt a – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Ostutehingu ja müügitehingu vahelise otsese ja vahetu seose olemasolu vajalikkus – Selle seose kindlakstegemise kriteerium – Isiklikult osahingu juhatuse liikme ja enamusosaniku vastu korruptsioonisüüdistuse alusel algatatud kriminaalmenetluse käigus osutatud advokaaditeenused

Kohtuasjas C-104/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 22. detsembri 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. veebruaril 2012, menetluses

Finanzamt Köln-Nord

versus

Wolfram Becker,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits ja J-J. Kasel (ettekandja),

kohtujurist: V. Trstenjak,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: B-R. Killmann ja C. Soulay,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/115/EÜ (ELT L 15, lk 24; ELT eriväljaanne 09/01, lk 352, edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 17 lõike 2 punkti a ja artikli 22 lõike 3 punkti b.

2 Taotlus on esitatud W. Beckeri ja Finanzamt Köln-Nord'i (edaspidi „Finanzamt“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas W. Beckeril on õigus maha arvata käibemaksu, mida ta tasus

advokaaditasudelt seoses kriminaalmenetlusega, mis algatati tema kui osaühingu juhatuse liikme ja enamusosaniku suhtes.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a sätestab direktiivi artiklist 28f tulenevas versioonis:

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

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;”

4 Kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkt a on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane:

a) artikli 17 lõike 2 punkti a kohase mahaarvamise korral omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet;”

5 Kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punkti b viies taane direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis sätestab, et selle direktiivi kohaselt esitatud arvetel tuleb esitada seoses käibemaksuga maksukohustuslase ja tema kliendi täielik nimi ja aadress.

Saksa õigus

6 2005. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 2005, *BGBI.* 2005 I, lk 386, edaspidi „UStG”) § 15 lõike 1 esimese lause punkti 1 kohaselt on ettevõtjal õigus sisendkäibemaksuna maha arvata maks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teenuselt, mille talle on tema majandustegevusega seoses osutanud teine maksukohustuslane.

7 Käibemaksu mahaarvamise õigus teenustelt, mida ettevõtja kasutab maksust vabastatud tehingute tegemiseks, ei ole UStG § 15 lõike 2 esimese lause punkti 1 kohaselt lubatud.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 Põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal tegutses W. Becker füüsilisest isikust ettevõtjana ja oli Saksa õiguse alusel asutatud osaühingu A-GmbH (edaspidi „A”) enamusosanik. W. Becker ja X olid juhatuse liikmed äriühingus A, mille tegevusala on käibemaksuga maksustatavate ehitustööde tegemine tasu eest. A volitatud isikust P sai hiljem samuti selle osaühingu juhatuse liige.

9 W. Becker ja A moodustasid UStG tähenduses käibemaksugrupi. Seetõttu käsitati W. Beckerit ja A-d ühe maksukohustuslasena ning W. Becker täitis nn ühendava ettevõtjana talle kuuluvast juriidilisest isikust ja A-st koosneva ettevõtjate grupi maksukohustusi.

10 Pärast seda, kui A oli lõpetanud temaga sõlmitud ehitustööde hankelepingu alusel tasu eest maksustatavad ehitustööd, algatas pädev prokuratuur W. Beckeri ja P suhtes kriminaalmenetluse. Nimelt kahtlustati A-d selles, et ta oli enne lepingu sõlmimist saanud teavet konkureerivate ettevõtjate pakkumuste kohta ja seetõttu oli tal võimalik esitada kõige soodsam pakkumus. Ta oli

teabe saamiseks andnud hüvesid, mis karistusõiguses kvalifitseeritakse altkäemaksu andmiseks või sellele kaasaaitamiseks W. Beckeri ja P poolt ning altkäemaksu võtmiseks hüvede saaja poolt.

11 W. Beckeri ja P suhtes algatatud menetlused peatati Saksa kriminaalmenetlusseadustiku sätete alusel teatava summa maksmisega riigituludesse.

12 Kriminaalmenetluses esindas W. Beckerit ja P-d kumbagi oma advokaat. Siiski olid nimetatud advokaatidega sõlmitud õigusabilepingute kohaselt W. Beckeri õigusnõustaja klientideks W. Becker kui süüdistatav ja A, samas kui P õigusnõustaja klientideks olid P kui süüdistatav ja samuti A. Klientide nimel oli mõlemal lepingul A, mida esindasid juhatuse liikmetena W. Becker ja P, allkiri ja tempel.

13 Advokaadid esitasid oma arved A-le. W. Becker kui A nn ühendav ettevõtja arvas vaidlusalusel 2005. aastal nende arvete alusel sisendkäibemaksu maha.

14 Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et Finanzamt leidis, et kõnealust käibemaksu ei või maha arvata, ja esitas seetõttu W. Beckerile maksu ümberarvutuse teate. Kuna viimase esitatud vaie Finanzamtile jäeti rahuldamata, esitas W. Becker kaebuse Finanzgericht Kölnile, kes selle rahuldas.

15 Bundesfinanzhof, kellele Finanzamt esitas kassatsioonkaebuse, meenutab oma eelotsusetaotluses, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt peab mahaarvamisõiguse tekkimiseks olemas olema otsene seos ostutehingu ja müügitehingu vahel. Siiski kahtleb Finanzamt selles, kas niisuguse seose olemasolu sõltub saadud teenuse objektiivsest sisust või selle teenuse tellimise põhjusest.

16 Nimelt tuleneb esiteks Euroopa Kohtu praktikast, et otsese ja vahetu seose kindlaksmääramine oleneb objektiivsetest asjaoludest (8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank, EKL 2000, lk I-4177, punkt 32) ja asjaomase tehingu objektiivsetest tunnustest (6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-4/94: BLP Group, EKL 1995, lk I-983, punkt 24). Käesolevas asjas tuleb põhikohtuasjas osutatud advokaaditeenuste objektiivseid tunnuseid silmas pidades märkida, et nende otsene ja vahetu eesmärk oli kaitsta kahe süüdistatava isiklikke huve. Lisaks oli kriminaalmenetlus suunatud üksnes nende kahe isiku, mitte A vastu, kuigi süüdistuse oleks saanud õiguslikult esitada ka viimasele.

17 Teiseks on Euroopa Kohus leidnud, et analüüsida tuleb ka seda, kas saadud teenust osutati üksnes maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses (8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-435/05: Investrand, EKL 2007, lk I-1315, punkt 33). Sama kehtib ka põhikohtuasjas, kuna advokaadid ei oleks oma teenuseid osutanud, kui A ei oleks teinud tehingut, mille tagajärjel tekkis käive ja mis on seega maksustatav. Niisiis võib asuda seisukohale, et nimetatud tehingutel on otsene ja vahetu seos A majandustegevusega tervikuna. Neil asjaoludel on W. Beckeril nn ühendava ettevõtjana õigus sisendkäibemaks maha arvata.

18 Neist kaalutlustest lähtudes otsustas Bundesgerichtshof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas otsene ja vahetu seos, mis Euroopa Kohtu praktika kohaselt on määrava tähtsusega mõiste „maksustatavate tehingutega seoses” tõlgendamisel [kuuenda direktiivi] artikli 17 lõike 2 punkti a tähenduses, tuleb kindlaks määrata

– maksukohustuslase saadud teenuse (käesoleval juhul advokaadi tegevus selleks, et füüsilisele isikule ei määrataks kriminaalkaristust) objektiivse sisu alusel või

– saadud teenuse tellimise põhjuse (käesoleval juhul maksukohustuslase majandustegevus, mille käigus füüsiline isik pani väidetavalt toime süüteo) alusel?

2. Kui teenuse tellimise põhjus on määrava tähtsusega, siis kas maksukohustuslasel, kes tellib teenuse koos ühe oma töötajaga, on [kuuenda direktiivi] artikli 17 lõike 2 punkti a alusel õigus sisendkäibemaks täielikult või ainult osaliselt maha arvata ja millised nõuded arve esitamisele ühe teenuse mitmele tellijale [kuuenda direktiivi] artikli 22 lõike 3 punkti b viiendast taandest tulenevad?”

Esimene küsimus

19 Esimesele küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt meenutada, et – nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud – konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel peab põhimõtteliselt olema otsene ja vahetu seos selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust (vt eespool viidatud kohtuotsus Midland Bank, punkt 24; 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 26, ja eespool viidatud kohtuotsus Investrand, punkt 23). Sellise käibemaksu mahaarvamise õigus, mis tasutakse kaupade ja teenuste soetamisel, eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulutused moodustavad osa sellise müügitehingu hinnast, mis annab mahaarvamisõiguse (vt eespool viidatud kohtuotsused Midland Bank, punkt 30, ja Abbey National, punkt 28).

20 Siiski tunnustatakse maksukohustuslase mahaarvamisõigust, isegi kui puudub otsene ja vahetu seos sellise ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, mille puhul võib maksu maha arvata, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkulude hulka ning moodustavad sellistena tema tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Need kulud on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase majandustegevusega tervikuna (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Midland Bank, punkt 31, ja 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik, EKL 2005, lk I-4357, punkt 36).

21 Veel tuleb märkida, et seoses „otsese ja vahetu seosega”, mis peab olema ostutehingu ja müügitehingu vahel, on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et selles küsimuses täpsemat sõnastust leida on ebarealistlik. Nimelt, võttes arvesse kaubanduslike ja kutsealaste tehingute mitmekesisust, oleks võimatu anda kohasemat vastust selle kohta, kuidas igal üksikul juhul kindlaks määrata vajalik seos ostutehingute ja müügitehingute vahel selleks, et sisendkäibemaksu oleks võimalik maha arvata (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Midland Bank, punkt 25).

22 Lõpuks tuleneb kohtupraktikast, et vahetu seose kriteeriumi kohaldamisel tuleb siseriiklikel maksuhalduritel ja kohtutel võtta arvesse kõiki asjaomaste tehingutega seotud konkreetseid fakte (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Midland Bank, punkt 25) ning üksnes neid tehinguid, mis on objektiivselt seotud maksukohustuslase maksustatava tegevusega.

23 Nimelt on kohustus üksnes asjaomast tehingut arvesse võtta kõige enam kooskõlas ühise käibemaksusüsteemi eesmärgiga tagada õiguskindlus ja lihtsustada käibemaksu kohaldamiseks vajalikke meetmeid (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus BLP Group, punkt 24; 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International, EKL 2001, lk I-7257, punkt 33, ja 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: SKF, EKL 2009, lk I-10413, punkt 47).

24 Lisaks on Euroopa Kohus otsustanud, et selle tuvastamisel, kas saadud kaubatarnete või teenuste ja maksustatava müügitehingu vahel, või erandjuhul maksustatava ostutehingu vahel, on

olemas otsene ja vahetu seos, tuleb arvesse võtta ka nende tehingute objektiivset sisu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Midland Bank, punkt 32, ja analoogia alusel 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 24, mis puudutab asjaolusid, mida tuleb arvesse võtta selleks, et teha kindlaks maksukohustuslase kavatsus kasutada teatavat kaupa käibemaksuga maksustatavas tehingus).

25 Tõlgendust, mille kohaselt tuleb selleks, et teha kindlaks, kas konkreetse tehingu ja eespool viidatud kohtupraktika tähenduses maksustatava majandustegevuse vahel tervikuna on olemas „otsene ja vahetu seos”, võtta arvesse saadud kaupade või teenustega seotud objektiivseid asjaolusid, ei sea kahtluse alla asjaolu, et Euroopa Kohus on eespool viidatud kohtuotsuse Investrand punktides 33 ja 36 sisuliselt leidnud, et kui maksustatava majandustegevuse teostamine ei ole teatavate kulude ainus põhjus, ei saa neid pidada kuludeks, mis loovad selle majandustegevusega otsese ja vahetu seose.

26 Nimelt, nagu tuleneb nimetatud kohtuotsuse punktidest 25–34, leidis Euroopa Kohus kõiki selle kohtuotsuse aluseks olnud põhikohtuasjas arutusel olnud tehingutega seotud asjaolusid, eeskätt talle esitatud toimikust nähtunud faktilisi asjaolusid arvesse võttes, et esiteks ei teinud Investrand BV ühtegi konkreetset käibemaksuga maksustatavat müügitehingut, millega oleks kaasnenud põhikohtuasjas arutusel olnud kulud. Teiseks otsustas Euroopa Kohus, et kui Investrand BV ei tõenda, et ta ei oleks neid kulusid kandnud, kui ta maksustatavat majandustegevust ei oleks teostanud, ei saa neid kulusid pidada maksustatava majandustegevuse kui tervikuga seoses tehtud kuludeks.

27 Euroopa Kohtul oli võimalik üksnes seetõttu, et ta võttis oma analüüsi käigus arvesse asjaomaste tehingute objektiivset sisu, asuda eespool viidatud kohtuotsuse Investrand BV punktis 34 seisukohale, et neid tehinguid ei saa pidada kuuenda direktiivi kohaldamisalasse kuuluvateks.

28 Selles osas tuleb täpsustada, et eespool viidatud kohtuotsuses Investrand ei välistanud Euroopa Kohus seda, et kõnealuseid tehinguid oleks nende sisu arvesse võttes muudel asjaoludel võinud pidada maksustatava majandustegevusega seotud tehinguteks. Euroopa Kohus leidis üksnes, nagu sisuliselt tuleneb selle kohtuotsuse punktist 33, et kui Investrand BV ei oleks ka maksustatavat majandustegevust teostanud, oleks see äriühing siiski neid kulusid kandnud, mistõttu ei saa neid kulusid pidada sellisteks, mis tekkisid nimetatud äriühingu maksustatava majandustegevuse tõttu.

29 Neil asjaoludel, nagu väidab Saksamaa valitsus, ei välista asjaolu, et teenuse osutamise ja maksustatava majandustegevuse kui terviku vahelise otsese ja vahetu seose tuvastamisel tuleb lähtuda nimetatud teenuse objektiivsest sisust, seda, et arvesse võiks võtta ka asjaomase tehingu ainsat põhjust, mida tuleb pidada objektiivse sisu kindlaksmääramise kriteeriumiks. Kui tuvastatakse, et tehingut ei tehtud maksukohustuslase maksustatava majandustegevuse tarbeks, ei saa seda tehingut pidada niisuguseks, mis loob majandustegevusega otsese ja vahetu seose Euroopa Kohtu praktika tähenduses, isegi kui see tehing oma objektiivse sisu kohaselt on käibemaksuga maksustatav.

30 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud materjalidest esiteks, et põhikohtuasjas osutatud advokaaditeenuste eesmärk oli otse ja vahetult kaitsta kahe sellise süüdistatava isiklikke huvisid, kelle suhtes oli algatatud menetlus seoses rikkumisega, mis tulenes nende endi käitumisest. Lisaks, nagu on juba täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktis 16, oli kriminaalmenetlus suunatud ainult kahe süüdistatava vastu isiklikult, mitte A vastu, kuigi sellise süüdistuse oleks õiguslikult saanud esitada ka viimasele. Nimetatud kohus väidab õigesti, et võttes arvesse nimetatud teenuste objektiivset sisu, ei saa nendega seotud kulusid pidada A maksustatava majandustegevuse kui tervikuga seoses tehtud kuludeks.

31 Teiseks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuna kõnealused kaks advokaati ei oleks oma teenuseid osutanud, kui A ei oleks teinud tehingut, mille tagajärjel tekkis käive ja mis on seega maksustatav, on nende teenustega seotud kulude ja A majandustegevuse kui terviku vahel olemas põhjuslik seos. Siiski tuleb märkida, et seda põhjuslikku seost ei saa pidada otseseks ja vahetuks seoseks Euroopa Kohtu praktika tähenduses. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus ise on märkinud, puudub kriminaalmenetluse ja A vahel õiguslik seos, mistõttu tuleb neid teenuseid pidada teenusteks, mis osutati täielikult väljaspool A maksustatavat majandustegevust.

32 Selles osas tuleb lisada, et asjaolu, et siseriiklikud tsiviilõigusnormid kohustavad sellist ettevõtjat nagu põhikohtuasjas kõne all olev ettevõtja kandma kulusid, mis on seotud tema organite kaitsmisega kriminaalmenetluses, ei ole ühist käibemaksusüsteemi käsitlevate õigusnormide tõlgendamisel ja kohaldamisel asjassepuutuv. Nimelt, võttes arvesse selle süsteemiga kehtestatud objektiivset käibemaksukorda, on määrava tähtsusega üksnes objektiivne seos osutatud teenuste ja maksukohustuslase maksustatava tegevuse vahel (vt selle kohta 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-277/09: RBS Deutschland Holdings, EKL 2010, lk I-13805, punkt 54), vastasel korral kahjustataks tõsiselt seda valdkonda käsitlevate liidu õigusnormide ühetaolist kohaldamist.

33 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et selle kindlakstegemine, kas teatava tehingu ja maksukohustuslase majandustegevuse kui terviku vahel on olemas otsene ja vahetu seos, et tuvastada, kas ta kasutas kaupu või teenuseid „maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses” kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tähenduses, sõltub maksukohustuslase poolt saadud kauba või teenuse objektiivsest sisust. Käesolevas asjas ei anna advokaatide teenused, mille eesmärk oli see, et füüsilistele isikutele, kes olid maksukohustuslasest äriühingu juhatuse liikmed, ei määrataks kriminaalkaristust, sellele äriühingule õigust arvata maha neilt teenustelt tasutud sisendkäibemaksu.

Teine küsimus

34 Esimesele küsimusele antud vastust arvestades ei ole teisele esitatud küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

35 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 (esimene koda) otsustab:

Selle kindlakstegemine, kas teatava tehingu ja maksukohustuslase majandustegevuse kui terviku vahel on olemas otsene ja vahetu seos, et tuvastada, kas ta kasutas kaupu või teenuseid „maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses” nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/115/EÜ) artikli 17 lõike 2 punkti a tähenduses, sõltub maksukohustuslase saadud kauba või teenuse objektiivsest sisust.

Käesolevas asjas ei anna advokaatide teenused, mille eesmärk oli see, et füüsilistele isikutele, kes olid maksukohustuslasest äriühingu juhatuse liikmed, ei määrataks kriminaalkaristust, sellele äriühingule õigust arvata maha neilt teenustelt tasutud sisendkäibemaksu.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.