

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

13. märts 2014(*)

Maksustamine – Käibemaks – Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala – Seltsingu lõpetamine seltsinglase poolt – Selle seltsingu kliendibaasist osa omandamine – Mitterahaline sissemakse teise seltsingusse – Sisendkäibemaksu tasumine – Võimalik mahaarvamisõigus

Kohtuasjas C-204/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) 20. veebruari 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. aprillil 2013, menetluses

Finanzamt Saarlouis

versus

Heinz Malburg,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president A. Borg Barthet, kohtunikud S. Rodin ja F. Biltgen (ettekandja),

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Heinz Malburg, esindaja: *Rechtsanwalt* K. Koch,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja A. Cordewener,

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 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274), edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 17 lõike 2 punkti a.

2 Taotlus on esitatud Finanzamt Saarlouis'i (Saarlouis'i maksuamet, edaspidi „Finanzamt“) ja

H. Malburgi vahelises kohtuvaidluses seoses õigusega arvata maha sisendkäibemaks, mille seltsinglane tasus kliendibaasist osa omandamisel maksunõustamisbüroo likvideerimise ja vara jaotamise käigus.

I – Õiguslik raamistik

A – Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõige 1 näeb ette järgmist:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.”

4 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.

[...]

5 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a on sõnastatud järgmiselt:

„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;

[...]

Saksa õigus

6 2003. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 2003, *BGBI.* 2003 I, lk 2645, edaspidi „UStG”) artikli 1 lõike 1 esimese lause kohaselt kuulub käibemaksuga maksustamisele kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil, kui seda teeb maksukohustuslane oma majandustegevuse käigus.

7 UStG § 2 lõike 1 esimese lause järgi on ettevõtja isik, kes tegutseb enda nimel kas majandus- või kutsetegevuse valdkonnas. UStG § 2 lõike 1 teise lause kohaselt hõlmab ettevõtte ettevõtja kogu majandus- või kutsetegevust. Selle sätte kolmandas lauses on „majandus- või kutsetegevus” määratletud kui igasugune tulu saamisele suunatud alaline tegevus, isegi kui kasumi saamise kavatsus puudub või kui isikute rühm tegutseb vaid suhetes oma liikmetega.

8 UStG § 15 lõike 1 esimese lause punkti 1 esimese lause kohaselt on ettevõtjal õigus sisendkäibemaksuna maha arvata maks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teenuselt, mille talle on tema majandustegevusega seoses osutanud teine maksukohustuslane. Samas ei või UStG § 15 lõike 2 esimese lause punkti 1 kohaselt sisendkäibemaksuna maha arvata käibemaksu, mis on

tasutud teenustelt, mida ettevõtja kasutab maksust vabastatud tehingute tegemiseks.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 Kuni 31. detsembrini 1994 moodustas panus, mille H. Malburgi oli teinud Saksa õiguse alusel asutatud seltsingusse Malburg&Partner (edaspidi „vana seltsing”) tehtud panustest 60%, kusjuures kummagi teise seltsinglase panus oli 20%. Vana seltsing lõpetati 31. detsembril 1994 selliselt, et iga seltsinglane omandas ühe osa kliendibaasist. Kaks teist seltsinglast tegutsesid alates 1. jaanuarist 1995 vabakutseliste maksunõustajatena kumbki oma maksunõustamisbüroos.

10 H. Malburg asutas 31. detsembril 1994 uue seltsingu, millesse tehtud panustest moodustas tema panus 95% (edaspidi „uus seltsing”). Esimese astme kohtu järeldustest, mis on eelotsusetaotluse esitanud kohtule siduvad, nähtub, et H. Malburg andis vana seltsingu likvideerimise ja vara jaotamise käigus omandatud kliendibaasi tasuta üle uuele seltsingule viimase majandustegevuse tarbeks.

11 Esimese astme kohus tuvastas 24. septembri 2003. aasta otsuses, et vana seltsing lõpetati 31. detsembril 1994 likvideerimise ja vara jaotamisega. Seepeale tegi Finanzamt vana seltsingu suhtes 1994. aastal toimunud kliendibaasi üleandmiselt tasumisele kuuluva käibemaksu kohta maksuotsuse. 1994. aasta kohta tehtud maksuotsus muutus lõplikuks ja tasumisele kuulunud käibemaks tasuti.

12 Vana seltsing, keda esindab H. Malburg, esitas talle „31. detsembril 1994 toimunud likvideerimisele ja vara jaotamisele” viidates 16. augusti 2004. aasta kuupäevaga arve summas 1 548 968,53 eurot, kus oli käibemaks eraldi välja toodud.

13 2004. aasta augustikuu kohta esitatud käibedeklaratsioonis arvas H. Malburg talle kliendibaasi omandamise eest väljastatud arvel näidatud 232 345,28 euro suuruse käibemaksu sisendkäibemaksuna maha. Finanzamt sisendkäibemaksu mahaarvamisele ei nõustunud.

14 H. Malburg esitas Finanzamti otsuse peale vaide ja 2004. aasta kohta käibedeklaratsiooni, milles deklareeris lisaks kliendibaasi omandamiselt tasutud sisendkäibemaksule uue seltsingu juhtimistegevusest tulenenud tehingud summas 44 990 eurot. Finanzamt jättis vaide rahuldamata põhjendusel, et H. Malburg ei kasutanud seda kliendibaasi enda majandustegevuses. Finanzamti arvates kasutas vara, mida kliendibaas endast kujutab, uus seltsing, st ettevõt, mida tuleb vaadelda H. Malburgi seltsingust eraldi. Viimasel ei ole seega mingit õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

15 H. Malburg pöördus Finanzgericht des Saarlandes'i poole, kes tema nõude rahuldas.

16 Oma kassatsioonkaebuse põhjenduseks väidab Finanzamt, et Finanzgericht des Saarlandes'i otsus on õigusvastane ja et põhimõtted, mille Euroopa Kohus kehtestas 1. märtsi 2012. aasta otsuses kohtuasjas C-280/10: Polski Trawertyn, ei kuulu kohaldamisele sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuna see ei puuduta mitte seltsingu poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist, vaid asutajaliikmeks oleva seltsinglase tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist.

17 Bundesfinanzhofi XI koda, kellele asi lahendada anti, märgib, et tema toetab pigem sellist lahendust, mille kohaselt on H. Malburgil õigus kliendibaasi omandamisega seoses tasutud sisendkäibemaks maha arvata.

18 Seega võib ettevõtja esiteks, lähtudes kuuenda direktiivi sätetest, nii nagu neid on tõlgendanud Euroopa Kohus, arvata sisendkäibemaksu maha, kui ta ostab vara oma ettevõtte

tarbeks ja kasutab seda vara või kavatseb seda kasutada maksustatavate tehingutega seoses (vt eelkõige 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C?137/02: Faxworld, EKL 2004, lk I?5547, punkt 24; 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C?63/04: Centralan Property, EKL 2005, lk I?11087, punkt 52; 29. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C?257/11: Gran Via Moine?ti, punkt 23, ja 6. detsembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C?285/11: Bonik, punkt 29).

19 Selles osas tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et ettevalmistavaid tegevusi tuleb pidada majandustegevuse hulka kuuluvaks (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Polski Trawertyn, punkt 28, ja Gran Via Moine?ti, punkt 26, ning seal viidatud kohtupraktika), kuna käibemaksu neutraalsuse põhimõtte nõuab, et esimesed investeermiskulutused, mis on tehtud ettevõtte vajadusteks ja huvides, oleksid käsitatavad majandustegevusena.

20 Käesolevas asjas leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus – analüüsivõttes seda, kas H. Malbergi saab pidada ettevõtjaks, lähtudes tema ülesannetest uue seltsingu juhatajana, mida ta täitis vaidlusalusel aastal 2004 –, et omandades kliendibaasi, mille ta hiljem andis tasuta majandustegevuse tarbeks üle uuele seltsingule, teostas H. Malburg ettevalmistavaid toiminguid tehes uue seltsingu huvides majandustegevust.

21 Lisaks anti kliendibaas H. Malburgile üle kui teenuste saajale. Nimelt omandas ta kliendibaasi enda nimel ja arvel seltsingu likvideerimise ja vara jaotamise käigus ning andis alles seejärel kliendibaasi tasuta üle uuele seltsingule kasutamiseks.

22 Käesolevas asjas on ka täidetud UStG § 15 lõike 1 esimese lause punktis 1 sätestatud tingimus, kuna käibemaks kuulub seaduse kohaselt tasumisele saadud teenuselt. Nimelt otsustas Finanzamt vana seltsingut 1994. aasta osas käibemaksuga maksustada seetõttu, et kliendibaas anti üle H. Malburgile, ja see maks tasuti.

23 Niisugust järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et H. Malburg kui uue seltsingu seltsinglane andis omandatud kliendibaasi tasuta üle uuele seltsingule kasutamiseks ja et seetõttu ei olnud tegemist maksustava müügitehinguga, ega see, et nõutavat otsene seos ostutehingu ja maksustatava müügitehingu vahel põhimõtteliselt puudus. Eespool viidatud kohtuotsuses Polski Trawertyn leidis Euroopa Kohus, et ühist käibemaksusüsteemi käsitlevaid sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis ei anna ei äriühingule ega selle osanikele õigust nõuda sellise sisendkäibemaksu mahaarvamist, mis on tasutud investeeringutega seotud kuludelt, mida osanikud kandsid enne selle äriühingu äriregistris ja maksukohustuslasena registreerimist äriühingu majandustegevuse eesmärgil. See kohtuotsus on analoogia alusel kohaldatav ka käesolevale asjale.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et Bundesfinanzhof i V koda ei ole niisuguse tõlgendusega nõus, ja leiab, et Euroopa Kohtu põhjendusi eespool viidatud kohtuotsuses Polski Trawertyn ei saa käesolevale asjale üle kanda. Nii ei kujuta vaidlusalune tehing endast „investeermistehingut”, mis oli kõne all eespool viidatud kohtuotsuse Polski Trawertyn aluseks olnud asjas. Nimelt ei ole selle kohta arvates käesolevas asjas tegemist mitte kapitalikauba omandamisega uue seltsingu poolt, vaid üksnes selle vara uue seltsingu käsutusse andmisega. Peale selle ei ole käesolevas kohtuvaidluses H. Malburgi tehtud „ostutehingu” puhul tegemist maksustatava tehinguga, mis oli arutusel kohtuotsuse Polski Trawertyn aluseks olnud asjas, vaid tehinguga, mis ei kuuunud algusest peale maksustamisele.

25 Niisiis leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuuenda direktiivi sätete täpse tõlgendamise osas on veel kahtlusi.

26 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [kuuenda direktiivi] artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes tõlgendada nii, et maksunõustamisega tegeleva seltsingu seltsinglane, kes omandab seltsingult ühe osa kliendibaasist üksnes selleks, et anda see vahetult pärast omandamist majandustegevuse eesmärgil kasutamiseks tasuta üle äsja asutatud uuele maksunõustamisseltsingule, millesse on seltsinglane teinud määrava panuse, võib kõnealuse kliendibaasi omandamisel tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata?”

Eelotsuse küsimus

27 Oma küsimusega soovib liikmesriigi kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb käibemaksu neutraalsuse põhimõttest lähtudes tõlgendada nii, et maksunõustamisega tegeleva seltsingu seltsinglane, kes omandab seltsingult ühe osa kliendibaasist üksnes selleks, et anda see vahetult pärast omandamist majandustegevuse eesmärgil kasutamiseks tasuta üle äsja asutatud uuele maksunõustamisseltsingule, millesse ta on teinud olulise panuse, et viimane kasutaks kliendibaasi oma majandustegevuses, ilma et see kliendibaas moodustaks osa uue seltsingu varast, võib kõnealuse kliendibaasi omandamisel tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata.

28 Nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 23 ja 24, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus konkreetsemalt teada, kas Euroopa Kohtu poolt eespool viidatud kohtuotsuses Polski Trawertyn sellise sisendkäibemaksu tagastamise kohta, mis tasuti tehingutelt, mis tehti niisuguse täisühingu tulevase majandustegevusega seoses, mille tulevased osanikud on tasunud siendkäibemaksu, antud tõlgenduse aluseks olnud põhjendused on analoogia alusel kohaldatavad niisuguses olukorras, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas.

29 Sissejuhatuseks olgu märgitud, et – nagu tuleneb eespool viidatud kohtuotsuse Polski Trawertyn punktist 26 ja selle kohtuotsuse aluseks olnud asjas tehtud kohtujuristi ettepaneku punktist 63 –, on nimetatud kohtuasja asjaolud iseloomulikud just sellele kohtuasjale. Seega ei saa tulevase äriühingu osanikud kohaldamisele kuuluvate siseriiklike õigusnormide alusel nõuda selle käibemaksu tagastamist, mis tasuti investeerimiskulutustelt, mida nad ühingu majandustegevuse tarbeks ja ühingu huvides ise tasusid enne äriühingu registrisse kandmist ja käibemaksumaksukohustuslasena registreerimist, kuna niisugune investeerimiskulude näol tehtud sissemakse on maksust vabastatud tehing. Euroopa Kohus märkis neid asjaolusid silmas pidades, et sellises olukorras, mida käsitleti põhikohtuasjas, ei võimalda siseriiklikud õigusnormid mitte üksnes nimetatud äriühingul nõuda kõnealustelt investeerimiskuludelt tasutud käibemaksu mahaarvamise õigust, vaid ei võimalda seda teha ka osanikel, kes investeerimiskulutusi tegid.

30 Eespool viidatud kohtuotsuses Polski Trawertyn sedastas Euroopa Kohus niisiis, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (EÜT L 347, lk 1), artikleid 9, 168 ja 169 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis ei anna äriühingule ega selle osanikele õigust nõuda sellise sisendkäibemaksu mahaarvamist, mis on tasutud investeerimiskuludelt, mille osanikud enne selle äriühingu registrisse kandmist ja maksukohustuslasena registreerimist tegid äriühingu majandustegevuse eesmärgil.

31 Neid kaalutlusi arvesse võttes tuleb nüüd kindlaks teha, kas tegurid, mis iseloomustavad eespool viidatud kohtuotsuse Polski Trawertyn aluseks olnud kohtuasjas kõne all olnud olukorda, on analoogia alusel kohaldatavad niisugusele olukorrale, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas.

32 Esitatud küsimusele vastamiseks tuleb esiteks meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 kohaselt on maksustatav ja annab olukorrast olenevalt direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a alusel õiguse teha tasumisele kuuluvast käibemaksust mahaarvamisi majandustegevus, muu hulgas materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.

33 Teiseks olgu meenutatud, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a näeb ette, et kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille on talle tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane.

34 Euroopa Kohus on niisiisi juba sedastanud, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel peab olema otsene ja vahetu seos selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust (vt 21. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-104/12: Becker, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Olgu siiski märgitud, et eespool viidatud kohtuotsuse Polski Trawertyn aluseks olnud kohtuasjas käsitletud kahe tulevase osaniku tehtud müügitehing, täpsemalt kinnisasja näol äriühingu kapitali majandustegevusega seotud investeerimiskuluna mitterahalise sissemakse tegemine, kuulub selgelt käibemaksu kohaldamisalasse, kuid on samas käibemaksust vabastatud tehing. Põhikohtuasjas seevastu ei kuulu müügitehing käibemaksu kohaldamisalasse, kuna kliendibaasi tasuta kättesaadavaks tegemist ei saa pidada „majandustegevuseks” kuuenda direktiivi tähenduses.

36 Nimelt toimus kliendibaasi kättesaadavaks tegemine tasuta ning see ei kuulu niisiis kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 reguleerimisalasse, mis hõlmab üksnes kauba tarnimist või teenuste osutamist tasu eest, ega kuuenda direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 reguleerimisalasse, mis hõlmab materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

37 Seega puudub käesolevas asjas ka kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a kohane otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja sellise müügitehingu vahel, mis annab õiguse maksu maha arvata.

38 Euroopa Kohus on siiski möönnud, et maksumaksukohustuslasel on mahaarvamisõigus ka juhul, 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 (8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank, EKL 2000, lk I-4177, punkt 31; 26 mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik, EKL 2005, lk I-4357, punkt 36, ja eespool viidatud kohtupotsus Becker, punkt 20). Niisuguse olukorraga võib muu hulgas tegemist olla siis, kui tuvastatakse, et maksukohustuslane ise omandas kliendibaasi äsjaloodud seltsingu juhatajana ja et selle tehinguga seotud kulusid tuleb pidada osaks tema tegevusest juhatajana.

39 Sellegipoolest – nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 20 – välistas eelotsusetaotluse esitanud kohus ise oma kaalutlustes selle võimaluse, nii et Euroopa Kohtul ei ole vaja selles osas otsust teha.

40 Teiseks tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes ei saa eespool viidatud kohtuotsust Polski Trawertyn pidada

käesolevas asjas analoogia alusel kohaldatavaks.

41 Selles osas olgu meenutatud, et Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et neutraalse maksustamise põhimõtte peegeldub mahaarvamise süsteemis, mille mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused oleks põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (vt eelkõige 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 19, ja 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C?32/03: Fini H, EKL 2005, lk I?1599, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Seega ei kuulu neutraalse maksustamise põhimõtte kohaldamisele niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas vaadeldav olukord, kuna, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 35 ja 36, kliendibaasi seltsingule tasuta kättesaadavaks tegemine ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse.

43 Lisaks on Euroopa kohus juba sedastanud, et neutraalse maksustamise põhimõtte ei ole ka esmase õiguse norm, mis võimaldab kindlaks määrata maksuvabastuse kehtivust, vaid tõlgendamispõhimõtte, mida tuleb kohaldada paralleelselt põhimõttega, mida see piirab (19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C?44/11: Deutsche Bank, punkt 45). Niisiis ei luba see põhimõtte tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisala laiendada, kui seda reguleerib kuuenda direktiivi ühetimõistetav säte. Mis puudutab eespool viidatud kohtuotsuse Polski Trawertyn aluseks olnud kohtuasja, siis selles ilmnes, et asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormide kohaldamine ei võimaldanud ei äriühingu tulevastel osanikel ega sellel äriühingul tulemuslikult neutraalse maksustamise põhimõttele tugineda.

44 Kolmandaks tuleb märkida, et eespool viidatud kohtuotsuse Polski Trawertyn aluseks olnud kohtuasja asjaolud erinevad põhikohtuasja asjaoludest veel mitmes aspektis. Põhikohtuasjas oli uus seltsing juba loodud, kui H. Malburg kliendibaasi omandas, ja erinevalt eespool viidatud kohtuotsuse Polski Trawertyn aluseks olnud kohtuasjas vaatluse all olnud olukorrast ei kuulunud sissemaks, mis tehti kapitalikaubana – antud juhul kliendibaasina – selle ühingu vara hulka. Lõpuks ei taotle õigust sisendkäibemaksu maha arvata mitte äsjaloodud seltsing, vaid seltsinglane ettevalmistavate toimingutega seoses.

45 Seetõttu ei ole Euroopa Kohtu poolt eespool viidatud kohtuotsuses antud tõlgendusel põhinev lähenemisviis põhikohtuasjale ülekantav.

46 Seda järeldust toetab asjaolu, et – nagu märgib Saksamaa valitsus – kliendibaasi tasuta kättesaadavaks tegemist ei saa samastada muude siseriikliku õiguse tähenduses õiguspäraste lahendustega, mis annavad nimetatud õiguse alusel mahaarvamisõiguse, mille kasuks aga H. Malburg ise valikut ei teinud. Erinevalt eespool viidatud kohtuotsuse Polski Trawertyn aluseks olnud asjas käsitletud siseriiklikest õigusnormidest, mis ei võimaldanud mahaarvamisõigust taotleval isikul neutraalse maksustamise põhimõttele tugineda, näib, et põhikohtuasjas käsitletavate siseriiklike õigusnormidega ei ole põhimõtteliselt vastuolus see, kui neutraalse maksustamise põhimõtet kohaldatakse sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mida iseloomustab asjaolu, et taotlejal oli võimalik kasutada muid võimalusi.

47 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb käibemaksu neutraalsuse põhimõttest lähtudes tõlgendada nii, et maksunõustamisega tegeleva seltsingu seltsinglasel, kes omandab seltsingult ühe osa kliendibaasist üksnes selleks, et anda see vahetult pärast omandamist majandustegevuse eesmärgil kasutamiseks tasuta üle äsja asutatud uuele maksunõustamisseltsingule, millesse ta on teinud olulise panuse, et viimane kasutaks kliendibaasi

oma majandustegevuses, ilma et see kliendibaas moodustaks osa uue seltsingu varast, ei ole õigust kõnealuse kliendibaasi omandamisel tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata.

Kohtukulud

48 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb käibemaksu neutraalsuse põhimõttest lähtudes tõlgendada nii, et maksunõustamisega tegeleva seltsingu seltsinglasel, kes omandab seltsingult ühe osa kliendibaasist üksnes selleks, et anda see vahetult pärast omandamist majandustegevuse eesmärgil kasutamiseks tasuta üle äsja asutatud uuele maksunõustamisseltsingule, millesse ta on teinud olulise panuse, et viimane kasutaks kliendibaasi oma majandustegevuses, ilma et see kliendibaas moodustaks osa uue seltsingu varast, ei ole õigust kõnealuse kliendibaasi omandamisel tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.