

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

8. september 2022(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõige 1, artikli 9 lõige 1, artikkel 167 ja artikli 168 punkt a – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Mõiste „maksukohustuslane“ – Valdusühing – Tütarettevõtjate osakapitali tehtava mitterahalise sissemaksega seotud kulud – Asjaolu, et need kulud ei ole osa üldkuludest – Tütarettevõtjate tegevus, mis on enamasti maksuvaba

Kohtuasjas C-98/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 23. septembri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. veebruaril 2021, menetluses

Finanzamt R

versus

W GmbH,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president J. Passer, teise koja president A. Prechal (ettekandja) ja kohtunik N. Wahl,

kohtujurist: G. Pitruzzella,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- W GmbH, esindajad: *Rechtsanwälte* M. Dietrich ja N. Penner,
- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja P. L. Krüger,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Pethke ja V. Uher,

olles 3. märtsi 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 167 ja artikli 168 punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Finanzamt R-i (R-i maksuamet, Saksamaa) ja W GmbH vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimasel ei lubatud maha arvata sisendkäibemaksu, mida ta oli tasunud seoses teenustega, mis võimaldasid sellel äriühingul osakapitali sissemaksena osutada teenuseid oma tütarettevõtjatele, kes omakorda osutavad teenuseid, mis enamasti on käibemaksust vabastatud.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

4 Selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

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

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajanduslane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

5 Nimetatud direktiivi artikkel 167 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

6 Sama direktiivi artiklis 168 on ette nähtud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, 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

7 21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, *BGBI.* 2005 I, lk 386;

edaspidi „UStG“) põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsiooni § 2 oli sõnastatud järgmiselt:

„(1) Ettevõtja on igaüks, kes teostab iseseisvalt majandus- või kutsetegevust. Ettevõtte hõlmab ettevõtja majandus- või kutsetegevust tervikuna. Majandus- või kutsetegevusena käsitatakse igasugust kestvate tegevust, millega tegeletakse tulu saamise eesmärgil, ka juhul, kui puudub tulu taotlemise eesmärk, ning isikute ühenduse puhul ka juhul, kui viimane teostab oma tegevust ainult oma liikmete suhtes.

(2) Majandus- või kutsetegevust ei teostata iseseisvalt:

1. kui füüsilised isikud kuuluvad eraldi või koos teatavasse ettevõttesse nii, et nad peavad järgima ettevõtja juhiseid;

2. kui tegelike seoste üldine ülesehitus näitab, et juriidiline isik on rahanduslikul, majanduslikul ja haldustasandil ematähtsustesse integreeritud (maksugrupp). Maksugrupi mõju piirduv ettevõtja niisuguste osade vaheliste tehingutega, kelle asukoht on riigi territooriumil. Neid osasid tuleb kohelda ühe ettevõtte. [...]“.

8 UStG § 15 „Sisendkäibemaksu mahaarvamine“ lõikes 1 on täpsustatud:

„Ettevõtja võib maha arvata järgmised sisendkäibemaksu summad:

1. maks, mis kuulub seaduse alusel tasumisele kaupade või muude soorituste eest, mille tema ettevõttele on tarninud või osutanud mõni teine ettevõtja. [...]“.

9 Maksuseadustiku (Abgabenordnung) § 42 sätestab:

„(1) Kuritarvituse skeemide kasutamisega ei või maksuseadusest kõrvale hoida. Kui maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise ärahoidmiseks maksusättega kehtestatud tingimused on täidetud, on nende õiguslikud tagajärjed kindlaks määratud nimetatud sättega. Muudel juhtudel, mil on toime pandud kuritarvitus lõike 2 tähenduses, kuulub maks tasumisele samadel tingimustel nagu majandustehingutele sobiliku õigusliku korra alusel.

(2) Kuritarvitusega on tegemist siis, kui on valitud sobimatu õiguslik raamistik, mis annab maksumaksjale või kolmandale isikule maksusoodustuse, mida seaduses ei ole ette nähtud võrreldes tagajärgedega, mille toob kaasa sobilik õiguslik raamistik. Seda reeglit ei kohaldata juhul, kui maksumaksja tõendab, et on olemas maksudega mitteseotud põhjused, mille alusel ta valis sellise õigusliku raamistiku, mida tuleb tema olukorda silmas pidades arvesse võtta.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 W tegevus seisneb kinnisvara soetamises, haldamises ja käitamises ning kinnisvaraarenduste projekteerimises, saneerimises ja elluviimises.

11 2013. aastal oli W-l osalus X GmbH & Co. KG-s ja Y GmbH & Co. KG-s, kes tegelesid hoonete ehituse ja eluruumide müügiga, mis on enamasti käibemaksust vabastatud tegevus.

12 Täpsemalt oli nimetatud aastal W osalus X-is 94%, ülejäänud 6% kuulus Z KG-le.

13 Z ja W leppisid X-i ühingulepingu 31. jaanuari 2013. aasta lisas kokku, et nad teevad osanikena X-ile sisse makse. Z-i sisse makse oli 600 000 eurot ja W sisse makseks oli vastavalt tema osaluse suurusele vähemalt 9,4 miljoni euro väärtuses ning tasuta arhitektiteenuste, staatikat puudutavate arvutuste, soojus- ja heliisolatsiooni kavandamise, energiavarustuse ja võrkudesse ühendamise, peatöövõtu ning majandamise ja turustamise teenuste osutamine seoses kahe X-i

poolt ehitatava hoonega. W osutas neid teenuseid osaliselt oma töötajate ja seadmetega ning osaliselt teistelt ettevõtjatelt kaupu ja teenuseid ostes.

14 Samal päeval W ja X-i vahel sõlmitud teise lepingu kohaselt osutab W X-ile tasu eest raamatupidamis- ja juhtimisteenuseid seoses eelmises punktis nimetatud kahe hoone ehitamisega. Viidatud teenused hõlmasid töötajate töölevõtmist ja töölt vabastamist, materjalide ostmist, raamatupidamisdokumentide ja maksudeklaratsioonide koostamist ning nende maksuametile esitamist. Nende hulka ei kuulunud teenused, mida W-l tuli osutada osakapitali sissemaksena.

15 Lisaks kuulus W-le 2013. aastal Y-is 89,64% osalus, ülejäänud osad kuulusid P I GmbH-le.

16 Y-i ühingulepingu lisas lepitati 10. aprillil 2013 kokku, et P I ja W teevad Y-i osakapitali sissemakse. P I sissemakse oli 3,5 miljonit eurot ja W sissemakse moodustas samalaadsete teenuste osutamine nagu need, mida ta osutas X-ile ja mida on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 13, tasuta ja vastavalt oma osaluse suurusele ehk vähemalt 30,29 miljoni euro väärtuses seoses kolmanda hoone ehitusega. W osutas neid teenuseid osaliselt oma töötajate või seadmetega ning osaliselt teistelt ettevõtjatelt kaupu ja teenuseid ostes.

17 Samal kuupäeval sõlmitud teise lepinguga leppisid W ja Y kokku, et kolmanda hoone ehitusprojekti raames osutab W tasu eest Y-ile samu raamatupidamis- ja juhtimisteenuseid, mida ta osutas X-ile ja mida on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 14.

18 W arvas 2013. aasta käibedeklaratsioonides maha kogu sisendkäibemaksu, mida ta oli tasunud kõnealuste kaupade ja teenuste eest. Saksa maksuhaldur leidis, et osakapitali sissemakseid, mida W tegi X-ile ja Y-ile, tuleb pidada tegevuseks, mis ei ole maksustatav, kuna neid ei kasutatud tulu saamiseks käibemaksualaste õigusaktide tähenduses ja seega ei ole need seostatavad W äritegevusega. Seetõttu ei ole niisuguse tegevusega seoses tasutud sisendkäibemaksu summad mahaarvatavad.

19 Kuna W vaie mahaarvamisest keeldumise otsuse peale jäeti rahuldamata, esitas ta kaebuse Niedersächsisches Finanzgerichtile (Alam-Saksi liidumaa maksukohus, Saksamaa), kes selle 19. aprilli 2018. aasta otsusega rahuldab. Nimetatud kohtu sõnul tähendas W poolt X-ile ja Y-ile raamatupidamis- ja juhtimisteenuste osutamine otsest või kaudset sekkumist nende äriühingute juhtimisse tasu eest. Võttes arvesse niisugust sekkumist raamatupidamis- ja juhtimisteenuste kaudu, kuulub selliste eraldiseisvate teenuste osutamine, mis vastavad osakapitali mitterahalisele sissemaksele oma tütarettevõtjasse, osaluste aktiivse haldamisega hõlmatud majandustegevuse hulka. See analüüs tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, mille kohaselt mitterahalised teenused, mida kasutati niisuguste rahaliste vahendite kogumiseks, mis maksti osaühingutele osakapitali sissemaksetena, kuuluvad valdusühingute äritegevuse hulka. Seetõttu leidis nimetatud kohus, et W võis maha arvata kogu käibemaksu, mille ta oli tasunud teenustelt, mida ta osutas X-ile ja Y-ile osakapitali sissemaksena. Ta täpsustas lisaks, et tegu ei olnud õiguste kuritarvitamisega ja et esinesid maksustamisega mitteseotud põhjused, mis põhjendavad kõnealuse tehingu jaoks valitud struktuuri.

20 R-i maksuamet esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), põhjendades seda väidetega, et vaidlusaluste teenuste, st nende puhul, mis on seotud tütarettevõtjate osakapitali tehtud mitterahaliste sissemaksetega ja mida tuleb eristada tasu eest juhtimis- ja raamatupidamisteenuste osutamisest, ei toimu – kui neid ei tehta tasu eest – vastastikku teenuste osutamist. Lisaks väitis ta, et W tehtud tehingud kujutavad endast käibemaksu mahaarvamise valdkonna õigusnormides sätestatud kuritarvitust.

21 Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) märgib eelotsusetaotluses, et ühelt poolt W ning teiselt poolt X?i ja Y?i puhul ei ole tegemist maksugrupiga UStG § 2 lõike 2 tähenduses.

22 Lisaks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuna W osutas oma tütarettevõtjatele tasu eest raamatupidamis- ja juhtimisteenuseid ning sekkus seega oma tütarettevõtjate juhtimisse, võis ta vaatamata sellele, et ta on valdusühing, põhimõtteliselt ostetud teenustelt tasutud sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata. Ta märgib sellega seoses, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse ka siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel, kui kõnealuste teenuste kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldab sellest, et oma tütarettevõtja juhtimisse sekkuva valdusühingu kulud, mida ta kannab seoses erinevate teenustega, mida ta on ostnud selles tütarettevõtjas osaluse omandamise raames, kuuluvad maksukohustuslase üldkulude hulka ning moodustavad sellisena tema teenuste hinna koostisosa, mis tekitab seega põhimõtteliselt otsese ja vahetu seose valdusühingu kogu majandustegevusega.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib siiski, kas W-l ei peaks tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamine olema võimatu, kuna ta ostis teenuseid eesmärgiga teha osakapitali sissemakseid oma tütarettevõtjates, kes teevad maksust vabastatud tehinguid, mistõttu on ostetud teenustel otsene ja vahetu seos maksust vabastatud müügitehingutega.

24 Esiteks, eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas ostetud teenuseid, mida W andis osakapitali sissemaksetena üle X?ile ja Y?ile, saab pidada teenusteks, mida W ostis oma ettevõttele, ja kas nendega seotud kulud kuuluvad tema üldkulude hulka, st moodustavad tema tütarettevõtjate jaoks osutatavate maksustatavatest tehingutest raamatupidamis- ja juhtimisteenuste kulude ühe koostisosa. See küsimus tuleneb 8. novembri 2018. aasta kohtuotsusest C&D Foods Acquisition (C?502/17, EU:C:2018:888, punkt 37 jj), millest eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldab, et valdusühingu tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks on vaja, et asjaomase tehingu ainus otsene põhjus oleks selle äriühingu maksustatav majandustegevus või et see kujutaks endast selle tegevuse otsest, püsivat ja vajalikku laiendamist. Seega, kuna puudub otsene ja vahetu seos ostutehingutega seotud kulude ja valdusühingu maksustatava majandustegevuse vahel, ei saa need kulud kuuluda W üldkulude hulka ning need ei saa olla W poolt tarnitud kaupade või osutatud teenuste hinna koostisosad. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab ka 14. septembri 2017. aasta kohtuotsusele Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C?132/16, EU:C:2017:683), 3. juuli 2019. aasta kohtuotsusele The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C?316/18, EU:C:2019:559) ja 1. oktoobri 2020. aasta kohtuotsusele Vos Aannemingen (C?405/19, EU:C:2020:785). Kuigi nende kohtuotsuste aluseks olevad kohtuasjad ei puuduta valdusühinguid, kinnitavad need otsese seose olemasolu ostutehingute ja asjaomase äriühingu maksustatavate tehingute vahel, et võimaldada sisendkäibemaksu mahaarvamist. Ent käesoleval juhul leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et teenuseid ei saa osta mitte W ettevõtte ja selle maksustatavate tehingutega seoses, vaid tema tütarettevõtjatele. Neil teenustel on seega otsene ja vahetu seos nimetatud tütarettevõtjate tegevusega, mis on enamasti maksust vabastatud.

25 Teiseks, kui asuda seisukohale, et ostetud teenustelt siiski võib sisendkäibemaksu maha arvata, siis küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas emaettevõtja poolt tütarettevõtja teenuste ostu vahendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise eesmärgil, millele tal üldjuhul õigust ei ole, kujutab endast õiguse kuritarvitamist või mitte. Ta meenutab sellega seoses, et riigi tasandil on välistatud, et emaettevõtja saab vahendamise tõttu sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse,

mida tal teenuste vahetu omandamise korral ei oleks. Kuid käesoleva juhtumi mehhanism on majanduslikus mõttes sama kui vahendamine, mistõttu võib tegemist olla sellise kuritarvitusega. Ta leiab lisaks, et kui sellist skeemi ei peetaks kuritarvituseks, on oht, et maksukohustuslased hakkavad kõikide teenuste ostmisel massiliselt kasutama valdusühinguid.

26 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleb [käibemaksudirektiivi] artikli 168 punkti a koostoimes [selle direktiivi] artikliga 167 tõlgendada nii, et juhtimisteenust osutav valdusühing, kes osutab tütarettevõtjatele maksustatavaid teenuseid, võib arvata maha sisendkäibemaksu ka neilt teenustelt, mida ta ostab kolmandatelt isikutelt ja mille ta annab üldkasumi jaotamise õigust andva sissemaksena üle tütarettevõtjatele, kuigi ostetud teenused ei ole otseses ja vahetus seoses valdusühingu enda müügitehingutega, vaid tütarettevõtjate (peamiselt) maksuvabade müügitehingutega, ostetud teenused ei moodusta osa (tütarettevõtjatele osutatud) maksustatavate teenuste hinnast ega kuulu ka valdusühingu enda majandustegevuse üldkulude hulka?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas õiguste kuritarvitusega Euroopa Kohtu praktika tähenduses on tegemist olukorras, kus juhtimisteenust osutav valdusühing „vahendab“ tütarettevõtjatele teenuseid sel viisil, et tellib ise teenused, millelt tütarettevõtjad ise vahetu tellijana ei saaks sisendkäibemaksu maha arvata, paigutab need tütarettevõtja kasumile õigust andva osalusena tütarettevõtjatesse ja arvab seejärel oma valdusühingu staatusele tuginedes ostetud teenuste sisendkäibemaksu täielikult maha, või õigustavad sellist vahendamist maksustamisega mitteseotud põhjused, kuigi sisendkäibemaksu täielik mahaarvamine kujutab endast käibemaksusüsteemi rikkumist ja annab valdusühingu struktuuri kasutajatele konkurentsieelise võrreldes üheastmeliste ettevõtjatega?“

Menetluse suulise osa uuendamise taotlus

27 Pärast seda, kui kohtujurist esitas ettepaneku, palus W Euroopa Kohtu kantseleisse 12. aprillil 2022 saabunud dokumendis Euroopa Kohtu kodukorra artikli 83 alusel avada määrusega menetluse suulise osa. Kuna menetluse suuline osa lõpetati pärast kohtujuristi ettepaneku esitamist, tuleb seda taotlust mõista nii, et sellega taotletakse menetluse suulise osa uuendamist vastavalt viidatud artiklile.

28 W põhjendab oma taotlust sisuliselt väitega, et kohtujurist jättis oma ettepanekus, eriti selle punktides 39–43 ja 55–62, andmata hinnangu teatud asjaoludele, mis väärivad pooltevahelist arutelu, või võttis seisukohad teatud asjaolude suhtes, ilma et pooled oleks nende üle vaieldud. Need puudused ja seisukohavõttud põhjendavad kohtuistungil korraldamist.

29 Sellega seoses tuleb tõdeda, et ELTL artikli 252 teise lõigu kohaselt on kohtujuristi ülesanne avalikul kohtuistungil täiesti erapooletult ja sõltumatult teha põhjendatud ettepanekuid kohtuasjades, mis Euroopa Liidu Kohtu põhikirja kohaselt nõuavad tema osalemist. Kohtujuristi ettepanek ega selleni jõudmiseks läbitud arutluskäik ei ole Euroopa Kohtule siduvad (22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Samuti tuleb esile tuua, et Euroopa Liidu Kohtu põhikirjas ega kodukorras ei ole ette nähtud võimalust, et huvitatud isikud saaksid esitada seisukohti vastuseks kohtujuristi ettepanekule (25. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Polbud – Wykonawstwo, C?106/16, EU:C:2017:804, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika). Järelikult ei ole asjaolu, et huvitatud isik ei nõustu kohtujuristi ettepanekuga – olenemata sellest, milliseid küsimusi selles ettepanekus on analüüsitud –, seega

iseenesest põhjus, mis annaks alust menetluse suulise osa uuendamiseks (25. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punkt 24, ja 29. novembri 2017. aasta kohtuotsus King, C-214/16, EU:C:2017:914, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Oma argumentidega soovib W kohtujuristi ettepanekule vastata, seades kahtluse alla tema hinnangu esimesele eelotsuse küsimusele.

32 Vastavalt oma kodukorra artiklile 83 võib Euroopa Kohus siiski igal ajal, olles kohtujuristi ära kuulanud, uuendada määrusega menetluse suulise osa, eelkõige kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt teavet, või kui pool on pärast suulise osa lõpetamist esitanud uue asjaolu, millel on otsustav tähtsus Euroopa Kohtu lahendile, või kui asja lahendamisel tuleks tugineda argumendile, mille üle pooled või Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artiklis 23 nimetatud huvitatud isikud ei ole vaieldud.

33 Kõik puudused ja W poolt vaidlustatud seisukohavõtted on siiski seotud asjaoludega, mida W ja teised pooled võisid kirjaliku menetluse käigus hinnata. Kohtujuristi ettepanekus ei ole esitatud ühtegi tõeliselt uut asjaolu.

34 Käesoleval juhul leiab Euroopa Kohus pärast kohtujuristi ärakuulamist, et tal on olemas kogu vajalik teave eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele vastamiseks.

35 Seetõttu puudub alus menetluse suulise osa uuendamiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

36 Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a koostoimes selle direktiivi artikliga 167 tuleb tõlgendada nii, et valdusühingul, kes osutab oma tütarettevõtjatele maksustatavaid teenuseid, on õigus maha arvata sisendkäibemaksu ka neilt teenustelt, mida ta ostab kolmandatelt isikutelt ja mille ta annab üldkasumi jaotamise õigust andva sissemaksena üle tütarettevõtjatele, kui esiteks on ostetud teenused otseselt ja vahetult seotud mitte valdusühingu enda müügitehingutega, vaid tütarettevõtjate peamiselt maksuvabade müügitehingutega, teiseks ei moodusta need teenused osa tütarettevõtjatele osutatud maksustatavate teenuste hinnast ning kolmandaks ei kuulu ka valdusühingu enda majandustegevuse üldkulude hulka.

37 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud käibemaksu mahaarvamise õigus endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet ja seda ei või üldjuhul piirata. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Käibemaksudirektiivi artikli 168 punktist a nähtub siiski, et mahaarvamisoiguse kasutamiseks peavad olema täidetud kaks tingimust. Esiteks peab asjaomane isik olema „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses. Teiseks peab maksukohustuslane kasutama

selle õiguse aluseks olevaid kaupu või teenuseid oma maksustatavate tehingute tegemiseks ning neid kaupu peab tarnima või teenuseid osutama teine maksukohustuslane (vt selle kohta 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C?316/18, EU:C:2019:559, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Mis puudutab esimest tingimust, siis tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 9, et maksukohustuslane on iga isik, kes teostab mis tahes paigas iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Artiklis 9 on lisaks täpsustatud, et majandustegevuse mõiste hõlmab tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku kõiki tegevusi ning eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

41 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei saa ainuüksi äriühingu osaluse omandamist või omamist iseenesest käsitada majandustegevusena käibemaksudirektiivi tähenduses, mis teeks omandajast või omajast maksukohustulase, kuna pelgalt rahalise osaluse omandamine teistes ettevõtetes ei tähenda vara kasutamist eesmärgiga saada kehtvat tulu. Võimalik dividendi saamine osaluse viljana või tütarettevõtte võõrandamisest saadud kasum on nimelt üksnes vara omamise tulemus. Seega ei ole valdusühing, kelle ainus eesmärk on omandada osalusi teistes äriühingutes, maksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses ja tal ei ole ka mahaarvamisoigust (vt selle kohta 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 16, ja 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus *C&D Foods Acquisition*, C?502/17, EU:C:2018:888, punkt 30).

42 Teisiti on segatüüpi valdusühingute puhul, milles osalemisega kaasneb otsene või kaudne seotus nende äriühingute juhtimisega, kus osalus omandati. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab valdusühingu selline sekkumine nende äriühingute juhtimisse, milles ta omandas osaluse, endast majandustegevust käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, kuna see hõlmab selle direktiivi artikli 2 alusel käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemist. Sellega seoses täpsustas Euroopa Kohus, et mõiste „valdusühingu sekkumine oma tütarettevõtja juhtimisse“ hõlmab kõiki tehinguid, mis kujutavad endast majandustegevust käibemaksudirektiivi tähenduses ja mida valdusühing teeb oma tüharettevõtja kasuks, mille hulka kuuluvad mitteammendava loetelu järgi haldus-, finants-, kaubandus- ja tehniliste teenuste osutamine (vt selle kohta 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt*, C?108/14 ja C?109/14, EU:C:2015:496, punktid 20 ja 21 ning seal viidatud kohtupraktika, ja 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus *Marle Participations*, C?320/17, EU:C:2018:537, punktid 31 ja 32). Seega on segatüüpi valdusettevõtja käibemaksuga maksustatavate ja tasu eest osutatud teenuste korral, mis kaasnevad niisuguse sekkumisega, maksukohustuslane, kellel on õigus sisendkäibemaksu maha arvata, kuid seda üksnes proportsionaalselt (vt selle kohta 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus *Sonaecom*, C?42/19, EU:C:2020:913, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et W tegevus ei piirdunud X-i ja Y-i osade omandamise ja valdamisega, vaid ta osutas tasu eest oma kahele tüharettevõtjale raamatupidamis- ja juhtimisteenuseid, mis kujutavad endast majandustegevust käibemaksudirektiivi tähenduses. Järelikult tuleb W kvalifitseerida maksukohustuslaseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses ja mahaarvamisoiguse saamiseks on täidetud esimene käesoleva kohtuotsuse punktis 39 nimetatud kahest tingimusest.

44 Mis puudutab teist tingimust, siis tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 168 sõnastusest, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus eeldab, et maksukohustuslane kasutab ostetud kaupu ja teenuseid oma maksustatavate tehingutega seoses.

45 Selle kohta on Euroopa Kohus täpsustanud, et selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, on vaja, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme

mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ning vahetu seos. Kaupade ja teenuste soetamisel tasutava käibemaksu mahaarvamise õigus eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulud moodustavad osa mahaarvamisõigust andva maksustatava müügitehingu hinnast (vt selle kohta 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse aga isegi 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 osa. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (vt selle kohta 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Ühel või teisel juhul eeldab niisuguse otsese ja vahetu seose olemasolu, et ahelas eelneva kaubatarne või teenuse osutamise hind sisalduks vastavalt järgnevate konkreetsete tehingute hinnas või nende kaupade või teenuste hinnas, mida tarnib või osutab maksukohustuslane oma majandustegevuse raames (vt selle kohta 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Seevastu juhul, kui maksukohustuslase soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või maksu kinni pidada ega maha arvata (17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Euroopa Kohus on lisaks täpsustanud, et seda, kas tehingud on omavahel seotud, tuleb hinnata nende objektiivse sisu alusel. Täpsemalt tuleb arvesse võtta kõiki asjaomaste tehingute tegemise asjaolusid ja võtta arvesse üksnes tehinguid, mis on objektiivselt seotud maksukohustuslase maksustatava tegevusega (vt selle kohta 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika). Sellega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et arvesse tuleb võtta maksukohustuslase poolt soetatud kaupade ja teenuste tegelikku kasutamist (vt selle kohta 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom, C?42/19, EU:C:2020:913, punkt 66) ja tehingu ainsat põhjust, mida tuleb pidada objektiivse sisu kindlaksmääramise kriteeriumiks (8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition, C?502/17, EU:C:2018:888, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et W ostis staatikat puudutatavate arvutustega seotud teenuseid, soojus- ja heliisolatsiooni kavandamise, energiavarustuse ja võrkudega ühendamise, peatöövõtja, majandamise ja turustamise teenuseid, et täita osakapitali sissemaksetest tulenevaid kohustusi oma tütarettevõtjate ees.

51 Selleks et W saaks maha arvata käibemaksu, mida ta on nendelt ostetud teenustelt tasunud, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 45 ja 46 viidatud kohtupraktikale kontrollida, kas neil teenustel on otsene ja vahetu seos selle äriühingu müügitehingutega, mis annavad mahaarvamisõiguse, või kas need on osa tema üldkuludest, nii et need moodustavad tema tarnitava kauba või osutatud teenuste hinna ühe koostisosa.

52 Mis puudutab otsese ja vahetu seose olemasolu W müügitehingutega, siis tuleb märkida, et W ei kasuta käesoleva kohtuotsuse punktis 50 nimetatud ostetud teenuseid selleks, et ta saaks pakkuda raamatupidamis- ja juhtimisteenuseid, mis hõlmavad töötajate värbamist ja töölt vabastamist, materjali ostmist, raamatupidamise aastaaruande ja maksudeklaratsioonide koostamist ning nende edastamist maksuhaldurile. Sellest tuleneb, et W poolt teenuste ostmiseks tehtud kulutusi ei saa pidada osaks tema nende teenuste hinnast, mis annavad

mahaarvamisõiguse.

53 Mis puudutab küsimust, kas käesoleva kohtuotsuse punktis 50 nimetatud teenused, mida W ostis, on osa W üldkuludest, mistõttu moodustavad need tema tarnitavate kaupade ja osutatavate teenuste ühe koostisosa ja millel on seetõttu otsene ja vahetu seos kogu tema majandustegevusega, siis tuleb märkida, et need teenused on W poolt oma tütarettevõtjatele tehtavate osakapitali sissemaksete ese. Nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 58 märkis, ei ole seega tegemist kuludega, mida W vajab osaluse omandamiseks, vaid kuludega, mis on just nimelt W kui osaniku poolt oma tütarettevõtjatele tehtava sissemakse ese. Valdusühingu selline sissemakse oma tütarettevõtjatesse, olgu see siis rahaline või mitterahaline, kuulub osade või aktsiate omamise alla, mis – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 41 – ei kujuta endast majandustegevust käibemaksudirektiivi tähenduses ega anna seega mahaarvamisõigust. Kõnealuse tehingu ainus põhjus on W poolt osakapitali sissemakse tegemine.

54 Lisaks, kui võtta arvesse W ostetud teenuste tegelikku kasutamist, tuleb meenutada, et W väitel kujutavad need teenused endast osakapitali mitterahalist sissemakset ja et selleks pidi ta need oma tütarettevõtjatele tasuta üle andma, et viimased saaks neid kasutada oma tehingute tarbeks. Asjaolu, et need teenused on mõeldud kasutamiseks W tütarettevõtjate poolt, on otseselt seotud nende tütarettevõtjate tehingutega ning kinnitab otsese ja vahetu seose puudumist W majandustegevusega. Tõsiasi, et neil teenustel on otsene seos tema tütarettevõtjatega, ei sea kahtluse alla asjaolu, et W on need oma tütarettevõtjatele üle andnud, kuna oluline on arvesse võtta nimetatud teenuste tegelikku kasutamist.

55 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 38, on mahaarvamissüsteemi eesmärk üksnes vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast ja tasutud käibemaksust. Euroopa Kohus on nimelt leidnud, et kulud, mis ei ole seotud mitte maksukohustuslase tehtud maksustatavate tehingutega, vaid kolmanda isiku tehtud tehingutega, ei saa anda sellele maksukohustuslasele mahaarvamisõigust (vt selle kohta 1. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punkt 38). Asjaolu, et viimati nimetatud hinnang anti kohtuasjas, mis ei puudutanud valdusühingut, ei oma vastupidi W väidetule tähtsust, kuna see vastab mahaarvamisõiguse suhtes üldiselt kohaldatavale korrale. Kuna W ostetud teenuste tegelik kasutamine näitab, et need on otseselt seotud tema tütarettevõtjate tehingutega, ei võimalda see seos anda W-le nende teenustega seoses mahaarvamisõigust.

56 Seega nähtub tehingu objektiivsest sisust, et W ostetud teenustega seoses kantud kulude ja tema majandustegevuse vahel puudub otsene ja vahetu seos. Need kulud ei moodusta üldkuludena W juhtimis- ja raamatupidamisteenuste hinna koostisosa.

57 Seda järeldust ei sea kahtluse alla W esitatud asjaolu, et üksnes tänu osakapitali sissemaksetele saavad tema tütarettevõtjad oma tegevust jätkata ja seega on neil vaja tema raamatupidamis- ja juhtimisteenuseid. Nimelt, kuivõrd need asjaolud on tõendatud, ei näita need otsest ja vahetut seost sissemakse esemeks olevate teenuste ja W majandustegevuse vahel. Teenuste ostmise eesmärk oli võimaldada teha osakapitalisse sissemakse, mida ei saa lugeda tehinguks, mille ainus ja otsene põhjus on W majandustegevus, see tähendab osutada oma tütarettevõtjatele käibemaksuga maksustatavaid raamatupidamis- ja juhtimisteenuseid.

58 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a koostoimes selle direktiivi artikliga 167 tuleb tõlgendada nii, et valdusühingul, kes osutab oma tütarettevõtjatele maksustatavaid teenuseid, ei ole õigust maha arvata sisendkäibemaksu neilt teenustelt, mida ta ostab kolmandatelt isikutelt ja mille ta annab üldkasumi jaotamise õigust andva sissemaksena üle tütarettevõtjatele, kui esiteks on ostetud teenused otseselt ja vahetult seotud mitte valdusühingu enda müügitehingutega, vaid tütarettevõtjate peamiselt maksuvabade müügitehingutega, teiseks ei moodusta need teenused osa

tütarettevõtjatele osutatud maksustatavate teenuste hinnast ning kolmandaks ei kuulu need teenused valdusühingu enda majandustegevuse üldkulude hulka.

Teine küsimus

59 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, puudub vajadus vastata teisele küsimusele.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punkti a koostoimes selle direktiivi artikliga 167 tuleb tõlgendada nii, et:

valdusühingul, kes osutab oma tütarettevõtjatele maksustatavaid teenuseid, ei ole õigust maha arvata sisendkäibemaksu neilt teenustelt, mida ta ostab kolmandatelt isikutelt ja mille ta annab üldkasumi jaotamise õigust andva sissemaksena üle tütarettevõtjatele, kui esiteks on ostetud teenused otseselt ja vahetult seotud mitte valdusühingu enda müügitehingutega, vaid tütarettevõtjate peamiselt maksuvabade müügitehingutega, teiseks ei moodusta need teenused osa tütarettevõtjatele osutatud maksustatavate teenuste hinnast ning kolmandaks ei kuulu need teenused valdusühingu enda majandustegevuse üldkulude hulka.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.