

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 18. aprillil 2013(1)

Kohtuasi C-26/12

PPG Holdings BV

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Gerechtshof te Leeuwarden (Madalmaad))

Käibemaks – Tööandja poolt eraldiseisva juriidilise isikuna loodud pensionifond – Tööandjale esitatud arvele märgitud käibemaks pensionifondiga seotud haldusteenustelt – Mahaarvamine – Selliste teenuste kui „eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamise” käibemaksust vabastamine

1. Käibemaksukohustuslane on loonud oma töötajate jaoks pensionifondi. Seadusest tulenevalt on fond eraldiseisev juriidiline isik. Seoses fondi tegevusega on tööandja sõlminud teatavate haldusteenuste kokkuleppeid ja maksnud nende teenuste eest vastavalt arvetele, millele oli märgitud käibemaks.

2. Tõusetub kaks küsimust: kas tööandjale esitatud arvetele märgitud käibemaks kuulub mahaarvamisele, kuna see on otseselt ja vahetult seotud tööandja maksustatava tegevusega; või teise võimalusena, kas pensionifond on eriotstarbeline investeerimisfond, mille haldamine on käibemaksust vabastatud?

Asjassepuutuv liidu õigus

3. 2001. ja 2002. aastal, st põhikohtuasjas käsitletavatel maksustamisaastatel defineeris esimese käibemaksudirektiivi(2) artikkel 2 käibemaksusüsteemi järgnevalt:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

[...]”.

4. Asjaomasel ajavahemikul kuulus kohaldamisele samuti kuues direktiiv(3). Artikkel 4(4) sätestas eelkõige, et:

„1. „Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes artiklis 2 määratletud 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. Majandustegevusena käsitatakse samuti materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.”

5. Kuuenda direktiivi(5) artikkel 17 sätestas asjassepuutuvas osas järgmist:

„Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala

1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

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

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

[...]

5. Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii [...] 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.

[...]”.

6. Kuuenda direktiivi artikkel 13 B osa(6) sätestas asjassepuutuvas osas 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:

[...]

d) järgmised tehingud:

[...]

6. liikmesriikide määratletud eriotstarbeliste investeerimisfondide haldamine;

[...]”.

Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

7. PPG Industries Fiber Glass BV (edaspidi „PPG Fiber Glass”) kuulus põhikohtuasjas asjaomasel ajal (2001. ja 2002. maksustamisaastal) Hollandi maksugruppi PPG Holdings BV (edaspidi „PPG Holdings”).

8. Madalmaade õigus nägi tööandjatele ette kohustuse võtta meetmed oma töötajate vanaduspensionide korraldamiseks. Iga selleks otstarbeks loodud fond pidi seaduse kohaselt

olema PPG-st õiguslikult, ja seetõttu vältimatult ka käibemaksuga maksustamisel, täielikult eraldi(7). Fond ei võinud olla osa PPG Holding maksugrupist. Kohtuistungil ilmnes, 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.

9. Selleks lõid PPG Holdingsisse kuuluvad äriühingud fondi(8) (edaspidi „fond”), kuhu nad tegid sissemakseid. Pensionid ning finantskulud kaeti nendest sissemaksetest ja investeerimistuludest. Töötajad sissemakseid ei teinud. Seisukohtadest nähtub, et fond oli kindlaksmääratud hüvitistega skeem, mis tähendab, et hüvitised määratakse kindlaks eelnevalt kehtestatud valemi alusel ja need ei sõltu investeringu tootlusest. Kohtuistungil kinnitati, et Madalmaade õigusnormid nägid ette, et selline fond tuleb luua õiguslikult täielikult eraldi isikuna ega ei võimaldanud sellel kuuluda PPG Holdings käibemaksugruppi.

10. PPG Fiber Glass on sõlminud erinevate teenuseosutajatega lepingud fondile haldamis-, varahaldus-, auditeerimis- ja konsultatsiooniteenuste osutamiseks. Ta on võtnud endale kohustuse nende teenuste eest tasuda, sealhulgas teenustelt arvestatud käibemaksu.

11. 2001. ja 2002. aastal olid esitatud arvetele märgitud käibemaksusummad kokku 139 304,23 eurot: 18 102,19 eurot pensionifondi halduse eest; 61 843,61 eurot varahalduse eest; 5572,58 eurot auditeerimise eest; 19 950 eurot haldusnõu eest; 33 835,85 eurot konsultatsiooniteenuse eest.

12. Käibedeklaratsioonides arvas PPG Holdings need summad oma käibemaksust maha. Maksuhaldur asus seisukohale, et need summad ei ole mahaarvatavad ning tegi maksu ümberarvutuse. Maksu ümberarvutuse peale esitatud kaebus jäeti rahuldamata ja vaidlus on nüüd Gerechthof te Leeuwardenis (Leeuwardeni ringkonnakohus). PPG Holdings leiab, et i) kulutus, mis on tehtud töötajate hüvanguks, on osa tema maksustatava majandustegevusega seotud üldkuludest, mis peab seega olema kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 kohaselt mahaarvatav, ja ii) teise võimalusena, et fond on eriotstarbeline investeerimisfond artikli 13 B osa punkti d alapunkti 6 tähenduses, nii et selle haldamine on käibemaksust vabastatud.

13. Gerechthof taotleb eelotsust kahes küsimuses:

„1. Kas maksukohustuslane, kes on siseriiklike pensioniõiguse normide alusel asutanud eraldi pensionifondi, et tagada selle fondiga liitunud töötajate, sealhulgas endiste töötajate pensioniõigused, võib [kuuenda direktiivi] artikli 17 kohaselt maha arvata maksu, [mis ta on maksnud] talle pensioniskeemi toimimise ja pensionifondi haldamisega seoses osutatud teenuste eest?

2. Kas pensionifondi, mis on asutatud eesmärgiga maksta pensionifondi osakuomanikele pensioni võimalikult madalate kuludega ning millesse osakuomanikud paigutavad ja investeerivad vara 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?”

14. Kirjalikke seisukohti on Euroopa Kohtule esitanud PPG, Madalmaad, Ühendkuningriik ja Euroopa Komisjon, kes kõik esitasid suulisi seisukohti kohtuistungil, mis peeti 6. veebruaril 2013.

Hinnang

Teine küsimus

15. Eelotsusetaotlusest ilmneb, et siseriiklikus menetluses tõusetub teine küsimus ainult siis, kui vastus esimesele küsimusele on eitav. Lisaks on Euroopa Kohus põhimõtteliselt vastanud teisele küsimusele oma hiljutises otsuses kohtuasjas *Wheels Common Investment Fund*(9).
16. Selles kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et investeerimisfond, mis ühendab kogumiks tööandja pensioniskeemide vara, ei ole „eriotstarbeline investeerimisfond” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 6 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti g tähenduses, mille haldamise võib – pidades silmas nende direktiivide eesmärgi ja neutraalse maksustamise põhimõtet – käibemaksust vabastada, kui skeemiga liitunud isikud ei kanna nende fondide haldamisega seotud riske ja kui sissemaksed, mida tööandja pensioniskeemi teeb, kujutavad endast tema jaoks vahendit talle seadusest tulenevate kohustuste täitmiseks oma töötajate ees.
17. Järelikult, kuna käesolevas asjas arutusel olev fond näib vastavat kõigile selles lahendis toodud kolmele kriteeriumile – see ühendab kogumiks vanaduspensioniskeemi (või skeemide) vara, liitunud isikud ei kanna haldamisega seotud riske ja tööandja teeb sissemakseid, selleks et täita talle seadusest tulenevaid kohustusi oma töötajate ees – siis ei ole põhikohtuasjas asjakohased teenused käibemaksust vabastatud kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 6 tähenduses.

Esimene küsimus

18. Kohtuistungil selgitatust ilmneb, et fond loodi PPG Holdings äriühingute poolt ühiselt nende töötajatele pensionite tagamiseks, kuid et selles grupis oli PPG Fiber Glass see äriühing, kes sõlmis lepingud ja maksis kõnealuste teenuste eest. Lisaks tuleneb küsimuse sõnastusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukohast ei tuleks teha vahet grupil ja selle liikmetel. Ma käsitlen seetõttu antud juhtumit sellest lähtudes, et üks tööandja asutas ühe pensionifondi oma töötajate hüvanguks, kuhu teeb sissemakseid ning millega seotud kulusid kannab ainult see tööandja, mida ma nimetan edaspidi lihtsalt „PPG”.
19. Märgin täiendavalt, et pensionifondi loomise ja selle haldamise korraldamisega seonduvad erinevad kulud. Käesoleval juhtumil kattis vastavad kulud vahetult PPG, kuid kui need oleks kantud otse fondi poolt, oleks nad siiski kaudselt olnud kantud PPG kui fondi ainsa sissemaksete tegija poolt.
20. Küsimus on selles, kas põhikohtuasjas kõne all olevaid teenuseid – nimelt haldus-, varahaldus-, konsultatsiooni- ja auditeerimisteenuseid, mis on seotud fondiga, kuid mille tellis ja mille eest tasus PPG – kasutati seoses PPG maksustatavate tehingutega kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 tähenduses.
21. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on kuuenda direktiivi artiklis 17 sätestatud mahaarvamissoigis käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Seda rakendatakse koheselt kõikide maksude osas, millega koormati ostutehinguid. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.(10)
22. Selle kohtupraktikaga seoses tuleb siiski arvesse võtta teatud tingimusi. Selleks et käibemaksu saaks maha arvata, peavad varem teostatud tehingud olema otseselt ja vahetult seotud nende tehingutega, mille alusel mahaarvamissoigis tekib. Seega, mahaarvamissoigis

käibemaksu osas, mis makstakse kaupade ja teenuste soetamisel, eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulutused moodustavad osa sellise müügitehingu hinnast, mis annab mahaarvamisõiguse. Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse 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 koostisosa. Sellistel kuludel on otsene ja vahetu seos maksukohustuslase majandustegevusega üldiselt. Soetatud kaupade ja teenuste ning käibemaksu mahaarvamisõigust andvate müügitehingute vahel peab alati olema selline seos. Maksukohustuslase taotletav lõplik eesmärk on antud aspektis ebaoluline.⁽¹¹⁾ Siiski ei saa maksukohustuslase tehtud kulutustega kaasneva sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tekkida osas, milles see on seotud tegevusega, mis oma mittemajandusliku olemuse tõttu ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse.⁽¹²⁾

23. Käesolevas juhtumis võib väita, et töötajate pensionifondi asutamise ning selle haldamise ja juhtimisega seotud kuludel puudub otsene ja vahetu seos sellise tööandja nagu PPG, kelle tegevusala on erinevate toodete müük, majandustegevusega või maksustatava käibega. See on sisuliselt Madalmaade valitsuse seisukoht. Teisalt on PPG seadusega samas kohustatud looma sellistele töötajatele pensioni tagamiseks vajalikud vahendid, kellele ta ei saa tegeleda ettevõtlusega või teha maksustatavaid müügitehinguid, mistõttu selle loomisega seonduvad kulud on paratamatult tema poolt müüdavate kaupade komponent. Selle seisukoha on esitanud PPG ja komisjon. Ühendkuningriik leiab, et osa kuludest (fondi asutamise seotud kulud ja halduskulud, mis on seotud töötajate liikmesusega fondis) on omistatavad PPG majandustegevusele ja annavad seega mahaarvamisõiguse. Samas seonduv ülejäänud ainult fondi kui maksustamise seisukohast eraldiseisva isikuga ja on seetõttu ebaoluline PPG mahaarvamisõiguse seisukohast.

24. Olen suures osas nõus PPG ja komisjoni poolt esitatud seisukohaga. Kui tööandja müügitehingud on täielikult käibemaksuga maksustatavad, on tema tööjõukulud osa nende tehingutega seotud kuludest, ilma et oleks vaja tuvastada otsest ja vahetut seost konkreetsete kulude ja konkreetsete müügitehingute vahel. Sama kehtib ka kõigi vanaduspensionide tagamiseks tasutud summade kohta, mis on edasilükatud töötasu vorm. Samas ei ole sellised kulud käibemaksuga maksustatavad, mistõttu puudub ka sisendkäibemaks, mida väljundkäibemaksust maha arvata. Selles suhtes olid kõik kohtuistungil osalenud nõus, et kui PPG oleks pensionikorralduse osas sõlminud kokkuleppe kindlustusseltsiga, kes oleks esitanud PPG-le sellega seotud teenuste eest käibemaksuga arveid,⁽¹³⁾ oleks selline käibemaks olnud PPG väljundkäibemaksust mahaarvatav. Sellest tulenevalt näib asjaolu, et „neutraalse maksustamise põhimõttega, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte, oleks esiteks vastuolus omavahel konkureerivate sarnaste teenuste osutamise erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast”⁽¹⁴⁾ nõudvat, et käesolevas juhtumis arutusel olevatelt teenustelt tasutud käibemaks peaks samuti kuuluma mahaarvamisele.

25. Siiski näib mulle, et kahe liikmesriigi seisukohad, eelkõige Ühendkuningriigi seisukohad, on õiged, tehes rõhuasetuse fondi ja PPG õiguslikule ja maksunduslikule eraldatusele, mis viib järelduseni, et põhikohtuasja asjaoludel ei kuulu käibemaks mahaarvamisele.

26. Põhjused sellise õigusliku ja maksundusliku eraldatuse nõudmiseks on ilmsed – kaitsta soodustatud isikuid mitte ainult tööandja maksevõimetuse korral, vaid ka sellises olukorras, kus fondi varasid võidakse „rüüstata” isegi ajutise rahavoo probleemi korral või neid kasutatakse muu viisil eesmärgivastaselt. Eraldatuse nõue tuleneb praegu liidu õigusest, kuid asjassepuutuval ajal oli see Madalmaades juba kehtiv. Vajadus PPG ja fondi varade vahelise ületamatu tule müüri järgi toetab tugevalt ka vajadust hoida ära nende kahe igasugune maksunduslik segunemine.

27. Võib loomulikult väita, et PPG oli see, kes tellis asjassepuutuvad teenused ja maksis nende

eest, mistõttu peaksid need olema seotud PPG majandustegevusega (mis paistab olevat peamiselt, kui mitte täielikult, maksustatav) ning mitte fondi tegevusega (mille tegevus puudutab sisuliselt kindlustusmaksete saamist PPG-lt, investeerimistulu teenimist ja soodustatud isikutele väljamaksete tegemist, mis ei hõlma ühtegi maksustatavat aspekti).

28. Siiski on mul võimatu jätta arvesse võtmata või lükata kõrvale asjaolu, et teenuseid saadi selleks, et fondil oleks võimalik investeringutelt tulu saada, mistõttu olid need otseselt ja vahetult seotud fondi tegevusega ning vaid kaudselt ja lõpuks PPG tegevusega. Isegi kui PPG majandustegevuse puhul on tegemist maksustatava tegevusega, millega teenused on kõige lähemalt (ehkki kaudselt) seotud, säilib otsene ja vahetu seos fondi (mittemaksustatava) tegevusega, mis jääb soetatud teenuste ning PPG majandustegevuse vahele. See, kas sisendkäibemaks kuulub mahaarvamisele või mitte, sõltub selle tegevuse iseloomust, millega kaupadel ja teenustel, millelt käibemaks kuulub tasumisele, on otsene ja vahetu seos. Olulisim on kõige lähem seos, mitte kõige lähem maksustatav seos. Kui see poleks nii, oleks väga lihtne vältida põhimõtet, mille kohaselt sisendkäibemaks ei kuulu mahaarvamisele, kui ostetud teenuseid kasutatakse käibemaksuvabade või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvate tehingute tarbeks.

29. Antud olukorda võib veelgi selgemalt näitlikustada Ühendkuningriigi poolt istungil toodud näite varal. Kui fond investeeriks ainult väärtpaberitesse või muudesse finantstoodetesse investeerimise asemel kinnisvarasse renditulu saamise eesmärgil (ja tegemist ei ole ebareaalse hüpoteesiga), oleks renditegevus käibemaksuga maksustatav juhul, kui (mis on samuti usutav) ta kasutaks kuuenda direktiivi artikli 13 C osa punktis a ette nähtud maksustamisvõimalust.(15) Sellisel juhul oleks fondi poolt renditegevuse otstarbeks kasutatud igasugused auditeerimis-, konsultatsiooni-, juhtimis- ja haldusteenused otseselt seotud maksustatava tegevusega ja nendelt teenustelt võetud käibemaks kuuluks mahaarvamisele käibemaksust, mida fond peaks arvestama oma müügitehingutelt. See ei kuuluks mahaarvamisele PPG väljundkäibemaksust, kuna teenuseid oleks kasutatud fondi – ja mitte PPG – maksustatava käibe otstarbeks, seda isegi juhul, kui PPG oleks nende eest tasunud. Mis puudutab omistamise ketti, ma ei näe et olukord oleks erinev ainult seetõttu, et fondi tegevus ei ole käibemaksuga maksustatav.

30. Seega näib mulle, et määrava tähtsusega on asjaolu, et fond kasutas teenuseid omaenda tegevuse tarbeks, mis ei ole mitte ainult radikaalselt erinev, vaid ka õiguslikult ja maksunduslikult eraldiseisev PPG tegevusest. Asjaolu, et PPG tasus teenuste eest, ei saa olla oluline. Olukorda võib vaadelda kolmel erineval viisil: kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 4(16) sätestatud teenuste soetamise ja osutamise kahese tehinguna, kus PPG annab maksukohustuse üle fondile; kolmandalt isikult saadud tasuna, mis on fondi poolt soetatud teenuste puhul käsitletav maksustatava summana kuuenda direktiivi artikli 11 A osa punkti 1 alapunkti a tähenduses;(17) või PPG poolt fondile tehtud kingitusena, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse. Siiski ei tähendada see, et PPG soetas teenused omaenda maksustatavate tehingute tarbeks.

31. Olen maininud neutraalse maksustamise põhimõtet, mis (ühes tähenduses) välistab omavahel konkureerivate sarnaste teenuste osutamise erineva kohtlemise käibemaksuga maksustamisel. Olen samuti viidanud, et olles pensioniskeemi osas teinud lepingu kindlustusseltsiga, selle asemel et asutada omaenda fond, oleks PPG saanud talle osutatud teenustelt arvestatud sisendkäibemaksu maha arvata (olguigi, et puudub teave selle kohta, kui suure käibemaksusummaga oleks tegu olnud). Siiski ei muuda see asjaolu neutraalse maksustamise põhimõtte valguses minu seisukohta. Nagu viidati kohtuotsuses Deutsche Bank(18), ei ole nimetatud põhimõtte esmase õiguse norm, ja osaliselt konkureerivaid tegevusi võib mõnikord käsitleda käibemaksu seisukohast erinevalt. Põhimõtte piirid on ilmsed, eriti kui võtta lisaks arvesse Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat, mille kohaselt maksukohustuslastel on õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, mis piirab tema käibemaksukohustust(19), kuna

selline struktureerimine oleks võimatu, kui kõiki konkureerivaid tegevusi maksustataks käibemaksuga ühetaoliselt.

32. Siiski soovin veel kord rõhutada, et minu seisukoht põhineb asjaolul, et asjassepuutuvaid teenuseid tarbis fond omaenda sellise tegevuse tarbeks, mis on eraldiseisev PPG majandustegevusest, ning et fond on õiguslikult ja maksunduslikult PPG-st eraldiseisev. Ma nõustun, et tööandja poolt oma töötajate pensioni korraldamisega seotud kulud on otseselt ja vahetult seotud tema majandustegevusega üldiselt (mis tähendab, et vastavatel asjaoludel kuuluks nendelt kuludelt arvestatud käibemaks mahaarvamisele), *kui kulud on seotud tööandja poolt tarbitavate kaupade ja teenustega*. Nõustun seega Ühendkuningriigi täiendava väitega, et PPG-l võib olla õigus arvata käibemaksu maha kuludelt, mis on tehtud seoses fondi asutamise, töötajate fondi liikmeks registreerimise ning selle tagamisega, et tema enda sissemaksed on tehtud õigeaegselt jne. Sellised tegevused kuuluvad PPG, mitte eraldiseisva fondi tegevuse hulka.

Ettepanek

33. Kõikidest esitatud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata *Gerechtshof te Leeuwardeni* esitatud küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklit 17 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes on asutanud õiguslikult ja maksunduslikult eraldiseisva fondi selleks, et tagada oma praegustele ja endistele töötajatele nende pensioniõigused, ei või arvata maha käibemaksu, mida ta on tasunud fondi haldamise ja tegutsemisega seotud teenustelt. Sellist käibemaksu võib maha arvata ainult fond ise oma maksustatavatelt tehingutelt tasumisele kuuluvast käibemaksust.

2. Investeeringufond, mis ühendab kogumiks tööandja vanaduspensioniskeemide vara, ei ole eriotstarbeline investeeringufond direktiivi 77/388/EMÜ artikli 13 B osa punkti d alapunkti 6 tähenduses, mille haldamise võib – pidades silmas direktiivi eesmärki ja neutraalse maksustamise põhimõtet – käibemaksust vabastada, kui skeemiga liitunud isikud ei kanna fondi haldamisega seotud riske ja kui sissemaksed, mida tööandja pensioniskeemi teeb, kujutavad endast tema jaoks vahendit talle seadusest tulenevate kohustuste täitmiseks oma töötajate ees.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimene direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT L 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3). Vt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, edaspidi „direktiiv 2006/112”), artikli 1 lõige 2.

3 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv nr 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).

4 – Vt direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1.

5 – Muudetud artikliga 28f, mis on lisatud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160) ja nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiv 95/7/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes — teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord (EÜT 1995, L 102, lk 18, ELT eriväljaanne 09/01, lk 274). Vt direktiivi

2006/112 artiklid 167, 168 ja 168a.

6 – Vt direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt g.

7 – Vastav nõue on nüüdseks osa Liidu õigusest. Euroopa Parlamendi ja nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiivi 2003/41/EÜ tööandjapensioni kogumisasutuste tegevuse ja järelevalve kohta (ELT 2003 L 235, lk 10; ELT eriväljaanne 05/04, lk 350) artikkel 8 nõuab „sponsorettevõtja” ja „tööandjapensioni kogumisasutuse” õiguslikku eraldamist.

8 – Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland.

9 – 7. märtsi 2013. aasta otsus kohtuasjas C-424/11: Wheels Common Investment Fund.

10 – 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/33: Kretztechnik (EKL 2005, lk I-4357, punktid 33 ja 34 ning seal viidatud kohtupraktika).

11 – Vt 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-96/11: Portugal Telecom (punktid 36–38 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka 21. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-104/12: Becker (punkt 19 jj ning seal viidatud kohtupraktika).

12 – 13. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-437/06: Securenta (EKL 2008, lk I-1597, punkt 30).

13 – Tuleb siiski meenutada, et kuuenda direktiivi artikkel 13 B osa punkt a vabastas käibemaksust „kindlustus- ja edasikindlustustehingud, sealhulgas nendega seotud teenused, mida osutavad kindlustusmaaklerid ja kindlustusagendid” (vt direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt a).

14 – Vt nt 29. oktoobri 2009. aasta otsus C-29/08: SKF (EKL 2009, lk I-10413, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika). „Neutraalse maksustamise” tähenduse kohta käibemaksu kontekstis vaata minu 8. mai 2012. aasta ettepanek kohtuasjas C-44/11: Deutsche Bank (18. joonealune märkus).

15 – Vt direktiivi 2006/112 artikli 137 lõike 1 punkt d.

16 – Vt direktiivi 2006/112 artikkel 28.

17 – Vt direktiivi 2006/112 artikkel 73.

18 – Viidatud eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus, punkt 45, ning minu ettepanek, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika.

19 – Vt kõige hilisemast ajast 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-103/09: Weald Leasing (EKL 2010, lk I-13589, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).