

## KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PAOLO MENGOSZI

esitatud 12. veebruaril 2009<sup>1</sup>**I. Sissejuhatus**

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas<sup>2</sup>, mida on viimati muudetud nõukogu 14. veebruari 2006. aasta direktiiviga 2006/18/EÜ<sup>3</sup> (edaspidi „kuues direktiiv“), artiklite 2 ja 4 ning artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 ning artikli 17, samuti nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi<sup>4</sup>, artiklite 2 ja 9 ning artikli 135 lõike 1 punkti f ja artikli 168 tõlgendamist.

nõukogu) tehtud siduvat eelotsust<sup>5</sup> selle kohta, kas võib maha arvata sisendkäibemaksu, mida SKF on tasunud kõikide tütarettevõtja (edaspidi „tütarettevõtja“) aktsiate ja teises äriühingus (edaspidi: „kontrollitav äriühing“) oleva osaluse võõrandamisega seotud teenuste ostmisel neil maksustamisaastatel, mil kehtisid nii kuues direktiiv kui direktiiv 2006/112.

**II. Õiguslik raamistik****A. Ühenduse õigusnormid**

2. Taotlus on esitatud põhikohtuasja hageja Skatteverketi (Rootsi maksuamet) ja põhikohtuasja kostja äriühingu AB SKF (edaspidi „SKF“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Skatterättsnämndeni (maksuõiguse

3. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 2 lõikele 1 maksustatakse käibemaksuga kauba

1 – Algneel: prantsuse.

2 – EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

3 – ELT L 51, lk 12.

4 – ELT L 347, lk 1.

5 – Üldjuhul tähendab siduv eelotsus maksuhalduri ametlikku seisukohta maksukohustuslase faktilisele olukorrale konkreetse maksuõigusnormi kohaldamise taustal. Mis puudutab Rootsi Kuningriiki, siis on Euroopa Kohus käibemaksu valdkonnas selle menetluse kohta teinud eelotsuse 6. novembri 2008. aasta otsuses kohtuasjas C-291/07: Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (EKL 2008, lk I-8255, punkt 16).

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

dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine.

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 6 lõike 1 teise lõigu esimese taande kohaselt võib teenuste osutamine seisneda muu hulgas ühes järgmistest tehingutest: omandiõigust tõendava

6. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkt 5 sätestab, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust „tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud hoidmine ja haldamine, mis on seotud aktsiate, äriühingute ja ühenduste osakute, võlakirjade ning teiste väärtpaberitega [...]”.

7. Artikkel 17 puudutab mahaarvamisõiguse tekkimist ja kohaldamisala. Selle artikli lõiked 1, 2, 3 ja 5 on sõnastatud järgmiselt:

„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 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;

5. Mis puudutab kaupu ja teenuseid, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja 3 nimetatud 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.

[...]

3. Liikmesriigid annavad kõikidele maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse:

[...]”

[...]

8. Direktiiv 2006/112 tunnistas kuuenda direktiivi kehtetuks. Vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 413 jõustus see direktiiv 1. jaanuaril 2007.

- c) seoses mis tahes tehinguga, mis on maksust vabastatud artikli 13 B osa punkti a ja punkti d alapunktide 1–5 kohaselt, kui teenuse saaja asub väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud ühendusest välja ekspordiks ettenähtud kaupadega.

9. Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõige 1, artikli 9 lõige 1, artikli 25 punkt a, artikli 135 lõike 1 punkt f, artikli 168 punkt a, artikli 169 punkt c ja artikli 173 lõige 1 vastavad sisuliselt kuuenda direktiivi artikli 2 lõikele 1, artikli 4 lõigetele 1 ja 2, artikli 6 lõike 1 teisele lõigule, artikli 13 B osa punkti d alapunktile 5 ja artikli 17 lõikele 2, lõike 3 punktide c ja lõike 5 esimesele lõigule.

[...]

## B. Siseriiklikud õigusnormid

10. 30. märtsi 1994. aasta käibemaksuseaduse nr 200<sup>6</sup> (Mervärdesskattelagen 1994:200, edaspidi: „KmS”) 1. peatüki § 1 kohaselt kuulub käibemaks riigile tasumisele käibemaksuga maksustatud kaupade või teenuste müügilt Rootsi territooriumil, kui see toimub kutsetegevuse raames.

11. Vastavalt KmS 3. peatüki §-le 9 on maksust vabastatud väärtpaberitega seotud tehingud nagu aktsiate, muude osade ja nõuete müük ja vahendus, sõltumata sellest, kas need on esindatud väärtpaberitega, ning investeerimisfondide haldamine.

12. Vastavalt KmS-i 8. peatüki §-le 3 võib maksukohustuslane, kes kasutab kaupu või teenuseid oma majandustegevusega seoses, arvata maha ostu- või imporditehingutelt tasutud sisendkäibemaksu.

## III. Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused

13. Aktsiaselts SKF on mitmes riigis tegutseva suure tööstuskontserni emaettevõtja. Ta osaleb aktiivselt tütarettevõtjate tegevuses ja osutab neile tasu eest teenuseid, mis on seotud haldamise, juhtimise ja müügipoliitikaga. Teenuste eest esitatakse arved tütarettevõtjatele ning SKF on nende teenuste osas käibemaksukohustuslane.

14. SKF soovib kontserni tegevuse ümber struktureerida ja sellega seoses lõpetada ühe tütarettevõtja tegevuse viimase kõikide aktsiate ülekandmise teel. Lisaks kavatakse ta võõrandada 26,5%-lise osaluse kontrollitavas äriühingus, mille kõik aktsiad kuulusid varem talle ja kellele SKF osutas emaettevõtjana käibemaksuga maksustatavaid teenuseid. Võõrandamise põhjus on kontserni muudeks tegevusteks vaba kapitali tekitamine. Võõrandamistehingute teostamiseks soovib SKF osta väärtpaberite hindamise ja läbirääkimistel abistamise teenust ning lepingute koostamiseks vastava ala õigusabiteenust. Need teenused on maksustatavad käibemaksuga.

15. Kuna SKF soovis täpsustada võõrandamisega kaasnevat maksualaseid tagajärgi, siis taotles ta Skatterättsnämndenilt siduvat eelotsust ja küsis, kas ettevõtjal on õigus maha arvata tütarettevõtja ja kontrollitava äri-

6 – SFS 1994, nr 200.

ühingu aktsiate võõrandamisega seotud teenuste ostmisel makstud käibemaksu.

tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase poolt tütarettevõtja aktsiate võõrandamise tehing kujutab endast käibemaksuga maksustatavat tehingut seetõttu, et sellele tütarettevõtjale osutatud teenused on käibemaksuga maksustatavad?

16. Skatterättsnämnden leidis 12. jaanuari 2007. aasta otsuses, et SKF-il on mõlemal juhul õigus maha arvata teenuste ostmisel tasutud käibemaksu. Tema arvates kuuluvad SKF-i poolt oma tütarettevõtjale ja kontrollitavale äriühingule osutatud teenused majandustegevuse hulka ja nende äriühingute omandamisel tehtud kulutustelt tasutud käibemaks on mahaarvatav. Samamoodi peaks mahaarvatav olema nendelt kulutustelt makstud sisendkäibemaks tegevuse lõpetamise korral. Asjaolu, et kontrollitava äriühingu tegevus lõpetatakse järk-järgult, seda hinnangut ei muuda.

2. Kui vastus esimesele küsimusele on, et võõrandamine on käsitletav maksustatava tehinguna, siis kas sellele laieneb [kuuenda] direktiivi [...] artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus, mis puudutab aktsiatega seotud tehinguid?

17. Skatteverket esitas Regeringsrättenile siduva eelotsuse peale kaebuse, leides, et ostetud teenustelt makstud käibemaksu mahaarvamine ei peaks olema lubatud. SKF nõudis omalt poolt aga Skatterättsnämndeni siduva eelotsuse kinnitamist.

3. Olenemata eelmistele küsimustele antud vastusest – kas mahaarvamise õigus võõrandamistehinguga otseselt seotud kulutuste osas saab tekkida samamoodi nagu üldiste kulutuste puhul?

18. Neil asjaoludel otsustas Regeringsrätten menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi [...] artikleid 2 ja 4 ning direktiivi 2006/112 artikleid 2 ja 9

4. Kas eelmistele küsimustele vastamisel omab tähtsust asjaolu, et tütarettevõtja

aktsiate võõrandamine toimub järkjärgult?”

21. Meenutagem, et ühine käibemaksusüsteem tagab täieliku neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et need tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.<sup>7</sup>

#### IV. Menetlus Euroopa Kohtus

19. Skatteverket, SKF, Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus ning komisjon esitasid vastavalt Euroopa Kohtu põhikirja artiklile 23 kirjalikke märkusi. Nimetatud menetlusosalised, välja arvatud Skatteverket ja Ühendkuningriigi valitsus, kes kohtuistungile ei ilmunud, ja Rootsi valitsus kuulati ära 4. detsembril 2008. aastal toimunud kohtuistungil.

22. Kohtupraktika kohaselt tuleneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 5 koostoimes lõikega 2, et käibemaksu mahaarvamisõiguse tekkimiseks on vaja, et ostetud kaupadel või teenustel oleks mahaarvamisõigust tekitavate müügittehingutega otsene ja vahetu seos.<sup>8</sup> Teisisõnu, põhimõtteliselt on vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust.<sup>9</sup>

#### V. Analüüs

##### A. Esialgsed märkused

20. Nagu eelnevalt märgitud, käsitletakse põhikohtuasjas küsimust, kas SKF võib maha arvata käibemaksu, millega on maksustatud väärtpaberite hindamise ja läbiraakimistel abistamise teenus ning õigusabiteenus, mida ta ostis tütaretevõtja ja kontrollitava äriühingu aktsiate võõrandamise raames.

23. Euroopa Kohus on siiski tunnustanud maksumaksja mahaarvamisõigust, isegi kui puudub otsene ja vahetu seos ostutehingu ja

<sup>7</sup> – Vt selle kohta 8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-435/05: Investrand (EKL 2007, lk I-1315, punkt 22 ja viidatud kohtupraktika).

<sup>8</sup> – Vt eelkõige 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National (EKL 2001, lk I-1361, punkt 25 ja viidatud kohtupraktika).

<sup>9</sup> – Eespool viidatud kohtuotsused Abbey National (punkt 26) ja Investrand (punkt 23).

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 koostisosana.<sup>10</sup>

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesed kolm küsimust puudutavad mahaarvamisõiguse tekkimise tingimusi, mida äsja mainiti, nimelt a) kas aktsiate võõrandamistehing ehk „müügitehing“ on majandustehing, mis kuulub kuuenda direktiivi (ja direktiivi 2006/112) kohaldamisalasse; b) kui see on nii, siis kas sellest tehingust tekib mahaarvamisõigus, st sellele ei laiene ükski kuuendas direktiivis (ja direktiivis 2006/112) ette nähtud maksuvabastus, ja c) kas SKF-i ostetud teenuste eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib kulutuste puhul, mis, olgugi et need on otseselt seotud aktsiate võõrandamistehinguga, võivad olla osa maksukohustuslase üldistest kulutustest. Neljas küsimus puudutab pigem seda, millist mõju võib eelnevatele küsimustele antavatele vastustele avaldada see, kui aktsiate võõrandamistehing jaotada mitmeks eraldi tehinguks.

## B. Esimene eelotsuse küsimus

25. Nagu kõik Euroopa Kohtule kirjalikke märkusi esitanud menetlusosalised õigusta-

tult märkisid, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus esimeses küsimuses sisuliselt seda, kas selline aktsiate võõrandamine nagu põhikohtuasjas kujutab endast tehinguid, mis kuuluvad kuuenda direktiivi ja direktiivi 2006/112 kohaldamisalasse?

26. Vastupidiselt kohtuistungil SKF-i esitatud väitele, et finantsosaluse võõrandamine, sh põhikohtuasjas käsitletav juhtum, ei ole käibemaksuga maksustatav, tuleks minu arvates sellele küsimusele vastata jaatavalt, nagu on väitnud ka Skatteverket, kolm käesolevas kohtuasjas märkusi esitanud valitsust ning komisjon.

27. Kohtupraktika kohaselt ei ole ühel äriühingul teistes ettevõtjates oleva finantsosaluse võõrandamine *põhimõtteliselt* majandustegevus nimetatud direktiivi tähenduses ega kuulu seega viimase kohaldamisalasse.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> – Vt eespool viidatud kohtuotsus Investrand (punkt 24 ja viidatud kohtupraktika).

<sup>11</sup> – Vt 20. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-155/94: Wellcome Trust (EKL 1996, lk I-3013, punkt 33); 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-442/01: KapHag (EKL 2003, lk I-6851, punkt 40); 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-77/01: EDM (EKL 2004, lk I-4295, punktid 57–59); 21. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-8/03: BBL (EKL 2004, lk I-10157, punkt 38); 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik (EKL 2005, lk I-4357, punkt 19) ja eespool viidatud kohtuotsus Investrand, punkt 25. Nimetatud kohtupraktika taustal ei saa selles küsimuses omistada otsustavat tähtsust 6. aprilli 1995. aasta otsusele kohtuasjas C-4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I-983), milles Euroopa Kohus ei lükanud ümber siseriikliku kohtu hinnangut, mille kohaselt kujutas aktsiate võõrandamine endast põhikohtuasjas „maksust vabastatud tehingut“, eeldades seega, et tegemist on kuuenda direktiivi kohaldamisalasse kuuluva majandustegevusega. Tegelikult tundub, et antud kohtuasjas Euroopa Kohus lihtsalt piirdus vastamisega neile küsimustele, mis talle oli esitanud siseriiklik kohus.

28. Samas leiab Euroopa Kohus, et kui äriühingu aktsiate või osadega seotud tehing toimub aktsiamüügiga seotud äritegevuse<sup>12</sup> raames või selleks, et tekitada otsene või kaudne seotus asjaomase äriühingu juhtimisega, kahjustamata osaluse omaniku õigusi aktsionärina või osanikuna,<sup>13</sup> võib selline tehing kuuluda käibemaksu kohaldamisalas- se.

29. Euroopa Kohus on leidnud seoses sellise osaluse omandamisega, millega kaasneb otsene või kaudne osavõtt nende äriühingute juhtimisest, kus neid tehinguid teostatakse, et taolist osavõttu tütarettevõtjate juhtimisest tuleb käsitada majandustegevusena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 mõttes, kuna see hõlmab selle direktiivi artikli 2 alusel käibe- maksuga maksustatavate tehingute teosta- mist, milleks on nt emaettevõtja poolt admini- stratiiv-, finants- või raamatupidamistee- nuste, samuti kaubandus- ja tehniliste teenuste osutamine nimetatud tütarettevõtja- tele.<sup>14</sup>

30. Põhikohtuasja puhul on selge, et SKF, kes on tööstuskontserni emaettevõtja, võttis osa eelotsusetaotluses viidatud tütarettevõtja ja

kontrollitava äriühingu juhtimisest, osutades neile kahele äriühingule tasu eest erinevaid teenuseid, eelkõige administratiivseid, raama- tupidamis- ja kaubandustegevuseid, mille osas SKF on käibemaksukohustuslane. Nagu Rootsi valitsus õigustatult märkis, näitab taoline osavõtt, et SKF-il olid tütarettevõtja ja kontrollitava äriühingu suhtes finantshuvid, mis ületavad kaugel tavaaktsionäri huve.

31. Nagu Saksamaa valitsus märkis, on endi- selt kahtlane see, kas põhikohtuasjas kõne- alune aktsiate võõrandamistehing kuulub kuuenda direktiivi kohaldamisalasse, kuna erinevalt osaluse omandamisest või hoidmi- sest ei aita see tehing formaalselt kaasa mitte tütarettevõtja või kontrollitava äriühingu juhtimisele, vaid hoopis sellise tegevuse lõpe- tamisele.

32. Taolist kahtlust võivad hajutada järg- nevad põhjendused.

12 – Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Wellcome Trust (punkt 25), EDM (punkt 59), BBL (punkt 41) ja Kretztechnik (punkt 20).

13 – Vt osaluse omandamise kohta 20. juuni 1991. aasta otsus kohtuasjas C-60/90: Polysar Investments Netherlands (EKL 1991, lk I-3111, punkt 14); 14. novembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-142/99: Floridienne ja Berginvest (EKL 2000, lk I-9567, punkt 18) ning 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: Cibo Participations (EKL 2001, lk I-6663, punkt 20); vt osaluse võõrandamise kohta eespool viidatud kohtuotsus Wellcome Trust, punkt 35. Vt ka 6. veebruari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-80/95: Harnas & Helm (EKL 1997, lk I-745, punkt 16).

14 – Vt eespool viidatud kohtuotsused Floridienne ja Berginvest (punkt 19) ja Cibo Participations (punkt 21).

33. Kõigepealt, ma leian sarnaselt Saksamaa valitsusele, et põhikohtuasjas kõnealune aktsiate võõrandamine kujutab endast kokku- võttes kõige jõulisemat osavõttu üldse tütar- ettevõtja ja kontrollitava äriühingu tegevusest, kuivõrd tegemist on äriühingute kontserni



juhtimismeetmega, mille abil emaettevõtja nimetatud kontserni ümber struktureerib. Sellega seoses tundub mulle käesoleva ettepaneku punktis 29 viidatud kohtupraktika taolise aktsiate võõrandamise puhul samuti asjakohane.

kaubandusteenuseid, mille osas emaettevõtja on käibemaksukohustuslane.

34. Seega, kuna Euroopa Kohus on iseäranis selgelt laiendanud oma hinnangut, mille kohaselt lihtsalt osaluse omandamine ei ole majanduslikku laadi tehing, olukordadele, kus tegemist on lihtsalt osaluse müügiga,<sup>15</sup> nõuab minu arvates võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõte, et Euroopa Kohtu hinnanguid sellise osaluse omandamise majandusliku laadi tunnustamise osas, millega kaasneb emaettevõtja osavõtt tütar-ettevõtja ja kontrollitava äriühingu juhtimisest, tuleks laiendada olukordadele, kus toimub osaluse võõrandamine, mis lõpetab taolise osavõtu.

35. Kuna antud kaalutlused on asjakohased ka direktiivi 2006/112 tõlgendamisel, teen ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele järgmiselt: kuuenda direktiivi artikli 2 lõiget 1 ja artikli 4 lõikeid 1 ja 2, samuti direktiivi 2006/112 artikli 2 lõiget 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et majandustegevusena käsitatakse emaettevõtja poolt kõikide aktsiate võõrandamist, mis tal on sellise tütar-ettevõtja või kontrollitava äriühingu aktsia- või osakapitalis, kelle juhtimises on emaettevõtja otseselt või kaudselt osalenud, osutades neile tasu eest erinevaid administratiivseid, raamatupidamis- ja

### *C. Teine eelotsuse küsimus*

36. Kui selliste aktsiate võõrandamine, mis emaettevõtjal on tütar-ettevõtjas või kontrollitavas äriühingus, kuulub kuuenda direktiivi ja direktiivi 2006/112 sätete kohaldamisalasse – see on eeldus, mida tuleb, nagu ma just märkisin, kinnitada – siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teises küsimuses teada, kas nimetatud võõrandamisele laieneb kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus.

37. Nii Skatteverket kui ka kolm valitsust, kes esitasid Euroopa Kohtule märkuseid, on seisukohal, et sellele küsimusele tuleks vastata jaatavalt.

38. Sellal kui SKF väidab, et arvestades vastust, mida ta pakub esimesele küsimusele, ei ole sellele küsimusele vaja vastata, leiab

<sup>15</sup> – Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Wellcome Trust (punkt 33) ja Kretztechnik (punkt 19).

komisjon seevastu, et äriühingu kõikide aktsiate müüki tuleb käsitada vara strateegilise ümberjagamisena, mille eesmärk on rahaliste vahendite suurendamine kontserni muu tegevuse rahastamiseks. Järelikult, kuna komisjoni arvates on selline tehing samastatav kogu ettevõtja või selle osa üleandmisega, ei kuulu see tehing kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse alla. Nagu kohtuistungil toimunud vaidlustes eriliselt rõhutati, leiab ka komisjon, viidates eespool viidatud kohtuotsuse Kretztechnik punktile 20, et üksnes väärtpabereid puudutavad äritehingud kuuluvad eelmainitud maksuvabastuse alla.

39. See põhjendus ei ole veenev.

40. Tuleb meenutada, et eespool mainitud kahe sätte sõnastuse kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust tehingud, mis on seotud aktsiate, äriühingute ja ühenduste osakute, võlakirjade ning muude väärtpaberitega.

41. Eespool viidatud kohtuotsusest Wellcome Trust paistab tulenevat, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 sätestatud maksuvabastuse alla kuuluvad „aktsiatega seotud tehingud”, mille eesmärk

on võtta otseselt või kaudselt osa nende äriühingute juhtimisest, milles osalus osteti.<sup>16</sup>

42. Igähele on selge, et Euroopa Kohus kasutas eespool viidatud kohtuotsuses viidet kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktile 5 selleks, et näidata, et osaluse omandamine, millega kaasneb osavõtt kõnesolevate tütarettevõtjate juhtimisest, on majanduslikku laadi, ja rangelt võttes mitte selleks, et määrata kindlaks nimetatud sättes ette nähtud maksuvabastuse täpne ulatus.

43. Samas, erinevalt komisjonist, ma ei arva, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 (ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti f) ulatust võiks piirata üksnes väärtpaberite vahendamisega seotud äritegevusele, jättes seega kõrvale sellist laadi tehingu nagu põhikohtuasjas, kus emaettevõtja võõrandab aktsiad tütarettevõtjas ja kontrolitavas äriühingus.

44. Esiteks ei näe kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkt 5 ega direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt f

16 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Wellcome Trust (punkt 35).

taolist eristamist ette aktsiatega seotud tehingute puhul, mis kuuluvad nimetatud direktiivide kohaldamisalasse.

metatud tehingud, nagu on märgitud käesoleva ettepaneku punktis 27, jäävad välja kuuenda direktiivi kohaldamisalast. Nagu ma eelnevalt täpsustasin, on see tingimus sellises olukorras nagu põhikohtuasjas täidetud.

45. Teiseks ei ole minu arvates võimalik järeldada eespool viidatud kohtuotsuse Kretztechnik punktist 20 seda, mida sellest järeldas komisjon. Nimetatud kohtuotsuse punktis on Euroopa Kohus üksnes meenutanud seoses küsimusega, kas aktsiaemissioon on majanduslikku laadi, mistõttu võib see kuuluda kuuenda direktiivi kohaldamisalasse, et kuuenda direktiivi kohaldamisalasse kuuluvad, „kuid on kooskõlas selle direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktiga 5 käibemaksust vabastatud, kestva tulu saamise eesmärgil tehtud tehingud, mis väljuvad väärtpaberite hariliku omandamise ning müümise raamistikust, *nagu* seda on majandustegevuse käigus väärtpaberite ülekandmisega seotud tehingud”.<sup>17</sup>

48. Teiseks peavad kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 sätestatud maksuvabastuse alla kuuluvad tehingud olema tehtud kestva tulu saamise eesmärgil. Mulle tundub, et põhikohtuasjas on asjaolu, et võõrandamistehingust saadavat tulu kasutatakse SKF-i juhitava äriühingute kontserni ümberstruktureerimiseks, piisav vastamaks kestva tulu saamise kriteeriumile, kuna see tulu on eraldatud kasutamiseks tehingus, mis on strukturealne, piisavalt pikaajaline ning ulatuslik.

46. Seega ei tundu mulle, et nimetatud punkt vähimalgi määral piiraks kuuenda direktiivi artikli 13 B osa lõike d alapunktis 5 sätestatud maksuvabastuse ulatust väärtpaberite vahendamise seotud äritegevusele.

47. Vastupidi, ülalmainitud maksuvabastus laieneb esiteks kõikidele tehingutele, mis väljuvad väärtpaberite hariliku omandamise ning müümise raamistikust, kuna viimatini-

49. Põhikohtuasjas kõnealuste aktsiatega seotud võõrandamistehingute arvamist kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 kohaldamisalasse toetab minu meelest ka eespool viidatud kohtuotsuse Harnas & Helm punktis 16 esitatud põhjendus, milles Euroopa Kohus, viidates eelkõige eespool viidatud kohtuotsusele Wellcome Trust, nõustus, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 „*vaadeldud* tehingud kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse, *kui* neid tehakse kas väärtpaberite vahendamise seotud äritegevuse

<sup>17</sup> – Eespool viidatud kohtuotsus Kretztechnik, (punkt 20) (kohtu-juristi kursiiv).

raames, selleks et tagada otsene või kaudne osavõtt nende äriühingute juhtimisest, milles osalus osteti, või kui need tehingud kujutavad maksustatava tegevuse otsest, püsivat ja vajalikku laiendamist”.<sup>18</sup>

50. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ette nähtud maksuvabastus tundub laienevat vastavalt oma sõnastusele kõikidele selles sättes nimetatud tehingutele, „mis on seotud aktsiatega” ja mis kuuluvad nimetatud direktiivi kohaldamisalasse. Asjaolu, nagu väidab komisjon, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa kui sätet, mis teeb erandi põhimõttest, mille kohaselt võetakse käibemaksu iga teenuse eest, mida maksukohustuslane tasu eest osutab, tuleks tõlgendada kitsalt,<sup>19</sup> ei saa minu arvates viia selle sätte sõnastuse arvestamata jätmiseni.

51. Minu hinnangul ei saa seda seisukohta kõigutada komisjoni täiendav argument, mille kohaselt sellist aktsiate võõrandamist nagu põhikohtuasjas, tuleks samastada kogu ettevõtja või selle osa tasu eest üleandmisega kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 mõttes, kuna selline üleandmine on põhimõtteliselt maksustatav ja tooks kaasa selle, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5

ette nähtud maksuvabastus aktsiate võõrandamisele ei laiene.

52. Nimelt, esiteks on minu arvates üldjuhul väheusutav, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 8, mis esineb selle direktiivi artiklis 5 antud „kaubatarne” definitsiooni all, võiks käsitleda nii, et seda kohaldatakse osaluse võõrandamisele, mis on seotud nimetatud direktiivi artikli 6 lõikes 1 määratletud „teenuste osutamisega”, hõlmates „omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamist”. Muu hulgas tuleb selle kohta märkida, et eespool viidatud kohtuotsuses Kretztechnik lükkas Euroopa Kohus tagasi võimaluse, et uute aktsiate emissiooni võiks käsitada kauba tarnimisena tasu eest, põhjusel, et need aktsiad on immateriaalset vara tähistavad väärtpaberid, mis kuuluvad tasu eest teenuste osutamise mõiste alla.<sup>20</sup> Samamoodi paistab mulle kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 8 seonduvat pigem ettevõtja vara täieliku või osalise võõrandamisega kui aktsiate või finantsosaluse võõrandamisega äriühingus.<sup>21</sup>

53. Eespool viidatud kohtuotsuses BLP Group, mis puudutas olukorda, kus valdusettevõtja müüs 95%-lise osaluse, mis tal oli ühes oma tütarettevõtjatest, ei lükanud Euroopa

18 – Eespool viidatud kohtuotsus Harnas & Helm (punkt 16) (kohtujuristi kursiiv).

19 – Vt viimane, 14. mai 2008. aasta määrus liidetud kohtuasjades C-231/07 ja C-232/07: Tiercé Ladbroke, punkt 15 ning viidatud kohtupraktika).

20 – Eespool viidatud kohtuotsus Kretztechnik (punktid 22 ja 23).

21 – Vt selle kohta ka kohtujurist Jacobsi ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Abbey National, punkt 26. Lisaks vaata 27. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-497/01: Zita Modes (EKL 2003, lk I-14393, punkt 39), mis tõlgendab kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 8 nii, et selle eesmärk on lihtsustada „ettevõtjate või ettevõtja osade üleandmist”.

Kohus ümber eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangut, mille kohaselt on selline müük maksust vabastatud tehing,<sup>22</sup> ilma et ta oleks piiritletud oma hinnangut nii, et see arvestab finantsosaluse võõrandamist hõlmavaid mistahes olukordi, mis oleks kuulunud mõiste „kogu vara või selle osa tasu eest üleandmise” alla kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 mõttes.

Rootsi Kuningriik kasutas kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 8 ette nähtud valikuõigust, nimelt asus seisukohale, et kogu vara või selle osa tasu eest üleandmise korral ei toimu mingit kaubatarnet. Liikmesriigi valikuõiguse kasutamise tulemusena ei ole kuuenda direktiivi artikli 2 kohaselt taoline üleandmine käibemaksuga maksustatav.<sup>23</sup>

54. Nagu ka SKF on kohtuistungil märkinud (millega ma nõustun) ja isegi, kui see põhjendus iseenesest ei ole ühenduse õiguse mõiste tõlgendamisel täielikult määrav, siis lepinguõiguse seisukohast ei pruugi äriühingu aktsiate omanikul olla õigust ettevõtja vara üle anda, kuna üldjuhul on viimane see, kellel on ainsana õigus taolist tehingut sooritada.

56. Sellest tuleneb, et vastupidiselt komisjoni väidetele ei võimalda see, kui põhikohtuasjas kõnealust aktsiate võõrandamist käsitada kogu ettevõtja üleandmisena kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 mõttes, „neutraliseerida” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ette nähtud maksuvabastuse kohaldamist, kuna Rootsis on taoline tehing väljaspool kuuenda direktiivi kohaldamisala.

55. Lõpuks, isegi kui kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 tõlgendus sellisena, nagu pakkus komisjon, on täpne, siis põhikohtuasjas kohaldatava õiguse osas on igal juhul kindel see, nagu Rootsi valitsus ja SKF kohtuistungil Euroopa Kohtu esitatud täpsustavale küsimusele vastuseks märkisid, et

57. Minu arvates kuulub põhikohtuasjas kõnealune tütarettevõtja ja kontrollitava äriühingu aktsiate võõrandamise tehing seetõttu kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135

22 – Nagu nähtub kohtujurist Lentzi ettepanekust eespool viidatud kohtuasjas BLP Group, leidis siseriiklik kohus (nagu paistis leidvat ka kohtujurist ise), et kapitali võõrandamine kuulub kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ette nähtud maksuvabastuse alla (vt eelkõige eespool viidatud ettepaneku punktid 24 ja 35). Kohtujurist Jacobs tõlgendas oma ettepaneku punktis 33 eespool viidatud kohtuasjas Abbey National samuti kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 nii, et see hõlmab finantsosaluse võõrandamist.

23 – Vt eespool viidatud kohtuotsused Abbey National (punkt 30) ja Zita Modes (punkt 29). Kahtlemata on see põhjuseks, miks eelotsusetaotluse esitanud kohus käesolevas kohtuasjas ei saatnud Euroopa Kohtule küsimust kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 tõlgendamise kohta, kuigi eelotsusetaotluse punktis 26 oli ta viidanud kogu ettevõtja üleandmise teemaikale.

lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse ümberkorraldamiseks.  
 alla.

58. Juhul kui Euroopa Kohus selle ettepanekuga ei nõustu ja leiab sarnaselt komisjoni kaitstavale seisukohale, et taoline tehing on samastatav kogu ettevõtja või selle osa üleandmisega kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 mõttes (samuti direktiivi 2006/112 artikli 19 lõike 1 mõttes), jääks see tehing igal juhul väljapoole vastavate direktiivide kohaldamisala, arvestades ülalmainitud sätetes Rootsi Kuningriigile lubatud valikuõigust asuda seisukohale, et sellise üleandmisega ei kaasne mingit kaubatarnet.

60. Nagu ma eelnevalt oma esialgsetes märkustes rõhutasin, on selleks, et sisendkäibemaks oleks mahaarvatav, põhimõtteliselt vaja, et sellega maksustatavad tehingud oleks otseselt ja vahetult seotud ühe või mitme maksustatava müügitehinguga.<sup>24</sup>

61. Nagu Euroopa Kohus on varem leidnud, eeldab mahaarvamisoiguse kohaldamine kaupade või teenuste eelnevale omandamisele, et viimaste eest kantud kulud kuuluksid osana mahaarvamise õiguse andnud maksustatavate tehingute hinna sisse.<sup>25</sup>

#### D. Kolmas eelotsuse küsimus

59. Nii kolmanda küsimuse sõnastusest kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu põhjendustest, mille eesmärk oli selgitada, kas hoolimata sellest, et teenuste ostmisel tekkinud kulutused on otseselt seotud aktsiate võõrandamise tehinguga, võib sellegipoolest sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekkida juhul, kui need kulutused on osa üldistest kulutustest, mida maksukohustuslane on kandnud oma majandustegevuse käigus. Seda küsimust saab lihtsamalt selgitada asjaolu taustal, et aktsiate võõrandamine tütarettevõtjas ja kontrollitavas äriühingus näib olevat teostatatud pigem SKF-i juhitava kontserni ümberstruktureerimise raames, mis võimaldab SKF-il vabastada vahendeid oma tööstustegevuse

62. Lisaks on Euroopa Kohus leidnud kohtuasjas Midland Bank, et ei ole reaalne üritada leida täpsemat sõnastust kui „otsene ja vahetu seos”, kuna 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

24 – Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Cibo Participations (punkt 26 ja viidatud kohtupraktika).

25 – Vt 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank (EKL 2000, lk I-4177, punkt 30) ning eespool viidatud kohtuotsused Abbey National (punkt 28); Cibo Participations (punkt 31) ja Kretztechnik (punkt 35).

vahel, et oleks võimalik sisendkäibemaksu maha arvata.<sup>26</sup> Euroopa Kohus lisas samas kohtuotsuses, et siseriiklike kohtute ülesanne on kohaldada seda kriteeriumit iga tema menetletava kohtuasja tehiooludele.<sup>27</sup>

maksu mitte mingisuguse loogika järgi maha arvata, kuna need teenused moodustavad osa maksust vabastatud tehingu hinnast.<sup>29</sup>

63. Põhikohtuasjas leidis eelotsusetaotluse esitanud kohus, et SKF-i ostetud teenused on otseselt seotud tütarettevõtja ja kontrollitava äriühingu aktsiate võõrandamisega. Need teenused on seotud võõrandatavate aktsiate väärtuse hindamise, läbirääkimistel abistamise ja lepingudokumentide koostamisega ning on seega ostetud nimetatud võõrandamistehingu teostamise huvides. Ka Skatteverket, Euroopa Kohtule märkusi esitanud valitsused ja komisjon leiavad eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgituste valguses õigesti, et ostetud teenuste ja aktsiate võõrandamistehingu vahel on otsene ja vahetu seos.<sup>28</sup>

65. Sellise järelduseni jõudis Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuses BLP Group. Euroopa Kohus leidis nimelt, et BLP Groupi poolt ühe oma tütarettevõtja võõrandamise raames ostetud erialastelt teenustelt tasutud käibemaksu ei saa maha arvata, kui kõnealuseid teenuseid kasutati maksust vabastatud tehingu sooritamiseks, milleks antud juhul on nimetatud tütarettevõtja kapitali võõrandamine.<sup>30</sup>

64. Kuna aktsiate võõrandamistehing on, nagu ma eespool analüüsinud teisele küsimusele vastuseks pakkusin, kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 kohaselt maksust vabastatud tegevus, ei saa selleks tehinguks ostetud teenustelt võetavat käibe-

66. Euroopa Kohus on samas kohtuotsuses veel täpsustanud, et seda reeglit kohaldatakse isegi siis, „kui maksust vabastatud tehingu lõppeesmärk oli maksustatava tehingu sooritamise”.<sup>31</sup>

26 – Eespool viidatud kohtuotsus Midland Bank (punkt 25).

27 – *Ibidem*.

28 – Nagu märgitud, samastab komisjon endiselt (minu arvates ebaõigesti) aktsiate võõrandamist ja kogu ettevõtja üleandmist.

29 – Vt selle kohta kohtujurist Lenzi ettepanek eespool viidatud kohtuasjas BLP Group, punkt 36. Täielikult ei saa välistada, et teatud juhtudel, eriti kui aktsiad on noteeritud väärtpaberiturul ja nende hind peegeldab üksnes noteeringut, tekib raskusi ostetud teenustelt tasutud käibemaksu arvestamisel müügitehingu hinna sisse. Sellest hoolimata, mitte üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole see, kes leiab, et ostetud teenuste ja müüdavate teenuste vahel on otsene ja vahetu seos, vaid temaatika, millele ma olen tähelepanu juhtinud käesolevas joonealuses märkuses, ei paista vastavat ka põhikohtuasjas käsitletavale olukorrale.

30 – Eespool viidatud kohtuotsus BLP Group (punkt 27).

31 – *Ibidem* (punkt 28 ja kohtuotsuse resolutsioon).

67. Seda käsitlust tuleb mõista eespool viidatud kohtuasja BLP Group aluseks olevate asjaolude ning Euroopa Kohtus selle äriühingu esitatud põhjenduste valguses. Nagu nähtub selle kohtuasja faktiliste asjaolude kogumist, oli tütaretevõtja aktsiate võõrandamise peamine eesmärk hankida vahendeid võlgade tasumiseks, mis tekkisid BLP Groupi maksustatavatest tehingutest. BLP Group väitis Euroopa Kohtus, et kõnealuse kapitali võõrandamiseks ostetud teenustelt tasutud käibemaksu oleks pidanud saama maha arvata, hoolimata sellest, et need teenused ei olnud maksustatavate müügitehingutega otseselt seotud.<sup>32</sup>

68. Euroopa Kohus jättis BLP Groupi põhjenduse arusaadavalt arvestamata, leides, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimiseks peab asjaomastel kaupadel või teenustel olema otsene ja vahetu seos maksustatavate tehingutega ning et maksukohustustase peamine eesmärk ei ole oluline, seega, isegi kui eesmärk on maksustatavate tehingute sooritamine.<sup>33</sup> Euroopa Kohus tugines BLP Groupi esitatud väite arvestamata jätmisel ka kaalutlustele, mis on seotud vajadusega tagada õiguskindlus ja lihtsustada käibemaksu kohaldamiseks vajalikke meetmeid, kuna maksuhaldurilt ei saa nõuda seda, et ta määraks kindlaks maksukohustustase kavatsuse, kui teenused ei ole objektiivselt seotud maksustatavate tehingutega.<sup>34</sup>

69. Nagu kohtujurist Jacobs eriti tabavalt märkis oma ettepanekus eespool viidatud kohtuasjas Abbey National,<sup>35</sup> nii tuleneb ka eespool viidatud kohtuotsusest BLP Group, et „käibemaksu ahela lõhkumise” mõju, mis on maksust vabastatud tehingule omane tunnus, jääb alati takistama sellises tehingus kasutatud kaubalt või teenuselt tasutud käibemaksu mahaarvestamist käibemaksust, mis kuulub tasumisele järgnevalt müügitehingult, mille hinnas sisaldub maksust vabastatud tehing. Vajadus otsese ja vahetu seose järele ei viita seega ainuüksi ahela lähimale lülile, vaid selle ülesanne on välistada olukordi, kus maksust vabastatud tehing on ahela lõhknud.<sup>36</sup>

70. Mulle tundub, et kohtuotsuses BLP Group tehtud järelduse ning eespool toodud põhjenduse võib sobivalt üle kanda käesolevale kohtuasjale. SKF-i poolt ostetud teenuste eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamisest tuleks keelduda, kui neil teenustel on otsene ja vahetu seos maksust vabastatud tehinguga, antud juhul tütarette-

32 – Eespool viidatud kohtuotsus BLP Group (punkti 3, 4, 12 ja 13).

33 – Eespool viidatud kohtuotsus BLP Group (punkt 19).

34 – Eespool viidatud kohtuotsus BLP Group (punkt 24).

35 – 13. aprillil 2000 esitatud ettepanek (punkt 35).

36 – Vt selle kohta ka kohtujurist Lenzi ettepanek eespool viidatud kohtuasjas BLP Group, punktid 30–39.



võtja ja kontrollitava äriühingu aktsiate võõrandamisega, kuna see on tehing, mis lõhub käibemaksuahela, isegi kui tehingu eesmärk on SKF-i juhitava tööstuskontserni tegevuse ümberstruktureerimine.

mahaarvamisõiguse kindlakstegemisel asja- ssepuutuvad.<sup>37</sup> Seega oli neil tingimustel lubatud uurida mitte üksnes üht või mitut müügitehingut, mille puhul võis tekkida mahaarvamisõigus ja millega ostutehingul oli lähim seos, vaid vajaduse korral ka seoseid maksukohustuslase üldise majandus- tegevusega.

71. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib siiski, kas käesoleva ettepaneku punktis 23 mainitud Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt on sisendkäibemaksu mahaar- vamine siiski võimalik juhul, kui ostetud teenuse kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkuludesse ja neil on otsene ja vahetu seos viimase kogu majandustegevusega, on kohal- datav sellisel juhul, nagu on kõne all põhi- kohtuasjas.

72. Minu arvates tuleks sellele küsimusele vastata eitavalt.

74. Siinkohal on iseäranis märkimisväärne Euroopa Kohtu hinnang eespool viidatud kohtuotsuse Kretztechnik punktis 36, mille kohaselt, „arvestades asjaolu, et ühest küljest on aktsiaemissioon *tehing, mis ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse*, ning et teisest küljest tegi Kretztechnik tehingu, mille eesmärk oli suurendada kapitali, lähtudes oma üldise majandustegevuse huvidest, tuleb põhikohtuasjas tõdeda, et kõnealuse tehingu raames selle äriühingu poolt omandatud

73. Asjakohased kohtuotsused, mille osas on Euroopa Kohus tunnustanud võimalust, mida on mainitud käesoleva ettepaneku punktis 71, arvata maha sisendkäibemaks, puudutasid tehinguid, mis vastupidiiselt eeldusele, millel põhines eespool viidatud kohtuotsus BLP Group, omasid seost müügitehingutega, mis *jäid käibemaksu kohaldamisalast täielikult välja* (kuna neid ei käsitatud ei kaubarne ega teenuste osutamisena) ja mis seetõttu ei olnud

37 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Abbey National (punktid 35 ja 36), milles müügitehing hõlmas kogu vara üleandmist kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 mõttes sellise liikmesriigi territooriumil, kes oli kasutanud selles sättes antud valikuõi- gust käsitleda taolist tehingut nii, et see ei hõlma kaubatarnet ja järelikult jääb käibemaksu kohaldamisalast väljaspoole; eespool viidatud kohtuotsus Kretztechnik (punkt 36), milles müügitehinguks oli aktsiaemissioon, mida Euroopa Kohus sõnaselgelt liigitas tehinguks, mis jääb väljaspoole kuuenda direktiivi kohaldamisala; ning eespool viidatud kohtuotsus Cibo Participations, kus kõnealuseks müügitehinguks oli osaluse omandamine, samas kui eelotsuse küsimus üldkulu- tustelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatavuse kohta on esitatud üksnes juhul, kui selline omandamine jääb väljas- poole käibemaksu kohaldamisala: vt selle kohta kohtujurist Štix-Hackli ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Cibo Participations, punkt 32. Vt ka eespool viidatud kohtuotsus Investrand (punktid 28 ja 29), milles Euroopa Kohus uuris, kas ostutehingutest tekkinud kulutused, millelt tuli tasuda käibemaksu, kujutasid endast üldkulutusi, pärast seda, kui ta tuvastas, et kõik müügitehingud, millel oli ostutehingutega otsene ja vahetu seos, jäid kuuenda direktiivi kohaldamisalast välja.

teenuste kulud kuuluvad tema üldkuludesse ning moodustavad sellistena tema toodete hinna ühe koostisosa. Need teenused on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega”.<sup>38</sup>

eespool viidatud ettepanekus, mille kohaselt tuleb eristada esiteks käibemaksu tasumisest vabastatud müügitehinguid ja teiseks neid tehinguid, millelt käibemaksu ei võeta, kuna viimaseid ei saa pidada ei kaubatarneks ega teenuste osutamiseks, kinnitades sedasi ka eespool viidatud kohtuotsuses BLP Group tehtud järeldust, millele kohtujuristi põhjendus eelkõige tugines.

75. Euroopa Kohtu täpsustust selle kohta, et kõnealune tehing jääb väljapoole kuuenda direktiivi kohaldamisala, tuleks lugeda eespool nimetatud kohtuasjas Kretztechnik tehtud kohtujurist Jacobi ettepaneku valguses. Viimane leiab esiteks, et kui aktsia-emissiooni peaks käsitatama maksust vabastatud tehinguna, ei ole võimalik maha arvata käibemaksu, mis tuleb tasuda ostetud teenuselt, mis on otseselt ja vahetult selle tehinguga seotud, ning teiseks, et kui müügitehing jääb täielikult väljapoole käibemaksu kohaldamisala ja seega oli mahaarvamisoiguse väljaselgitamise osas ebaoluline, tuleks küsida, kas ostetud teenuseid võiks seostada ühe või mitme maksustatava müügitehinguga või äriühingu majandustegevusega tervikuna, see on võimalus, mis kohtujuristi arvates oli antud juhul tõenäoline.<sup>39</sup>

77. Eespool kirjeldatud lähenemisviis, mis mulle tundub olevat sama, mis on võetud kohtupraktikas, paistab väljapoole käibemaksu kohaldamisala jäävate aktsiate võõrandamist kohtlevat soodsamalt kui tehinguid, mis, olgugi et nad kuuluvad nimetatud kohaldamisalasse, on kuuenda direktiivi (või direktiivi 2006/112) sätete alusel käibemaksust vabastatud. Samas, kui mahaarvamisoigus võib tekkida teenuste puhul, mis on ostetud käibemaksu kohaldamisalast väljapoole jääva tehingu tegemiseks, kui neid teenuseid käsitada sellistena, millel on otsene ja vahetu seos maksukohustuslase üldise majandustegevusega,<sup>40</sup> ei saa aga

76. Mulle tundub, et Euroopa Kohus on nõustunud kohtujurist Jacobi seisukohaga

38 – Eespool viidatud kohtuotsus Kretztechnik (punkt 36) (kohtujuristi kursiiv).

39 – Vt kohtujuristi ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Kretztechnik, punktid 29 ja 74–76.

40 – Selline võiks olla olukord põhikohtuasjas, kui vastupidiselt käesolevas ettepanekus tehtud analüüsile peaks Euroopa Kohus leidma, et esiteks on tegemist kogu vara üleandmisega kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 mõttes, st tehinguga, ma kordan, mis ei ole Rootsi Kuningriigi kasutatud valikuõiguse kohaselt kaubatarne, mis selle liikmesriigi territooriumil kuulub käibemaksu kohaldamisalasse, ja teiseks, et teenustel, mis on ostetud selleks, et taolist üleandmist teostada, on otsene ja vahetu seos SKF-i üldise majandustegevusega.

maha arvata käibemaksu, mida võetakse teenustelt, mis on ostetud maksust vabastatud tehingu tegemiseks.

lasel tekkinud üldkulutustelt, puudub seetõttu õigus sisendkäibemaksu maha arvata.

78. Samas on selline olukord üksnes kuuenda direktiiviga (mida täiendab direktiiv 2006/112) kehtestatud ühisele käibemaksusüsteemile ning maksustatavate tehingute ja maksust vabastatud tehingute vahelisele ilmselgele eristamisele omane tagajärg, millest tuleneb otsese ja vahetu seose kriteerium,<sup>41</sup> ning sellise ostutehingu põhjustatud käibemaksuahela lõhkumine, millelt tuleb tasuda käibemaksu ja millel on käibemaksust vabastatud müügitehingu otsene ja vahetu seos.

79. Kuna käibemaksuahela lõhkumise tagajärg puuduks juhul, kui aktsiate võõrandamine oleks tehing, mis jääb täielikult käibemaksu kohaldamisalast väljapoole, siis minu arvates puudub ka sellist maksukohustuslast kahjustav diskrimineeriv erinev kohtlemine, kes ostab teenuseid selleks, et teha aktsiate võõrandamisega seotud tehinguid, mis kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 sätestatud maksuvabastuse alla ja millelt, sh sellel maksukohustus-

80. Lisaks, sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamine juhul, kui tehingul, millelt käibemaksu arvestatakse, on otsene ja vahetu seos aktsiate võõrandamise tehinguga, mis kuulub kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 sätestatud maksuvabastuse kohaldamisalasse, viiks selleni, et sisendkäibemaksu mahaarvamiseks luuakse kohtulikult uus võimalus. Nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 3 punkti c kohaselt tekib mahaarvamise õigus *üksnes* siis, kui kaupu või teenuseid kasutatakse seoses tehingutega „mis on maksust vabastatud artikli 13 B osa punkti a ja punkti d alapunktide 1–5 kohaselt, kui klient asub väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud välja- poole ühendust eksportimiseks ettenähtud kaubaga”, selline olukord ei tundu nähtuvat ühestki käesoleva kohtuasja dokumendist ja sellele ei tugine Euroopa Kohtus ka SKF.

81. Ma leian seega, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmandale küsimusele tuleks vastata nii, et maksukohustuslasel, kes on otnud teenuseid, mida ta kasutab tütarettevõtja ja kontrollitava äriühingu aktsiate võõrandamiseks, mis on kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse alla kuuluv tehing, millega neil teenustel on otsene ja vahetu seos, ei ole õigust nimetatud teenustelt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata.

<sup>41</sup> – Vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsused BLP Group (punktid 18 ja 19); Abbey National (punkt 25) ning Cibo Participations (punkt 28).

*E. Neljas eelotsuse küsimus*

mingit alust kohelda samaväärseid võõrandamistingimusi maksualaselt erinevalt.

82. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib neljandas küsimuses sisuliselt seda, kas eelnevatele küsimustele antavaid vastuseid võib mõjutada asjaolu, et aktsiate võõrandamise tehing toimus teatud ajavahemikus järkjärgult.

83. Tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei too välja faktilisi asjaolusid, mis viisid teda selles küsimuses Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitamiseni, kuigi võib eeldada, et see on seotud kontrollitava äriühingu aktsiamüügi viimase etapiga.<sup>42</sup>

84. Igal juhul olen ma nõus teiste Euroopa Kohtule märkusi esitanud menetlusosalistega, et asjaolu, mille kohaselt toimus aktsiate võõrandamine mitme järjestikuse tehinguna, ei või mõjutada esimesele kolmele küsimusele antavat vastust.

85. Nagu komisjon õigustatult märkis, on võõrandajal tunduvalt raskem tõendada, et aktsiate võõrandamise eri etapid on osa ühest suuremast tütarettevõtja kõikide aktsiate võõrandamise tehingust. Samas aga, kui võõrandaja taolise tõendi esitab, ei ole

86. Kuna direktiiv 2006/112 sisuliselt kordab kuuenda direktiivi asjakohaseid sätteid, ei saa aktsiate võõrandamise tehingut, mis toimub osaliselt kuuenda direktiivi kohaldamisala raames ja osaliselt direktiivi 2006/112 kohaldamisala raames, maksualaselt erinevalt kohelda.

87. Ma leian seega, et kui aktsiate võõrandamise tehing, olenemata sellest, kas see toimub kuuenda direktiivi või direktiivi 2006/112 raames, on käibemaksu tasumisest vabastatud, siis asjaolu, et see tehing sooritatakse nt kahe või kolme järjestikuse etapina, ei oma nimetatud tehinguga otseselt ja vahetult seotud teenustelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise võimatuse puhul tähtsust. Teistsuguse seisukoha võtmine tooks kaasa objektiivselt samaväärsete tehingute erineva kohtlemise.

88. Seetõttu teen ma ettepaneku vastata neljandale küsimusele nii, et kolmele esimesele küsimusele antavaid vastuseid ei mõjuta asjaolu, et tütarettevõtja ja/või kontrollitava äriühingu aktsiate võõrandamine toimub mitme järjestikuse tehinguna.

42 – Vt selle kohta käesoleva ettepaneku punkti 16 lõpuosa.

## VI. Ettepanek

89. Kõikidest eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Regeringsrätteni esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

- „1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on viimati muudetud nõukogu 14. veebruari 2006. aasta direktiiviga 2006/18/EÜ, artikli 2 lõiget 1 ning artikli 4 lõikeid 1 ja 2, samuti nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112 artikli 2 lõiget 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et majandustegevusena käsitatakse emaettevõtja poolt kõikide aktsiate võõrandamist, mis tal on sellise tütarettevõtja või kontrollitava äriühingu aktsia- või osakapitalis, kelle juhtimises on emaettevõtja otseselt või kaudselt osalenud, osutades neile tasu eest erinevaid administratiivseid, raamatupidamis- ja kaubandusteenuseid, mille osas emaettevõtja on käibemaksukohustuslane.
2. Selline tütarettevõtja ja kontrollitava äriühingu aktsiate võõrandamise tehing nagu põhikohtuasjas kuulub kuuenda direktiivi 77/388, mida on muudetud direktiiviga 2006/18, artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse alla.
3. Maksukohustuslasel, kes on otnud teenuseid, mida ta kasutab tütarettevõtja ja kontrollitava äriühingu aktsiate võõrandamiseks, mis on kuuenda direktiivi 77/388, mida on muudetud direktiiviga 2006/18, artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastuse alla

kuuluv tehing ja millega neil teenustel on otsene ja vahetu seos, ei ole õigust nimetatud teenustelt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata isegi siis, kui aktsiate võõrandamise tehing oli osa maksukohustuslase tööstustegevuse ümberstruktureerimise eesmärgist.

4. Kolmele esimesele küsimusele antavaid vastuseid ei mõjuta asjaolu, et tütarettevõtja ja/või kontrollitava äriühingu aktsiate võõrandamine toimub mitme järjestikuse tehinguna.”