



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 6. septembril 2018¹

Kohtuasi C-502/17

C&D Foods Acquisition ApS
versus
Skatteministeriet

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani))

Eelotsusemenetlus – Ühine käibemaksusüsteem – Valdusettevõtja –
Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kulud, mida kanti seoses tütarettevõtja aktsiate kavandatud müügi
puhul kasutatud teenustega

I. Sissejuhatus

1. Valdusettevõtja õigust arvata maha äriühingu osade omandamisel tasutud sisendkäibemaksu on Euroopa Kohus käsitlenud juba mitmes kohtuasjas.² Käesolev kohtuasi puudutab seni siiski veel harva käsitletud vastupidist olukorda, kus valdusettevõtja võõrandab osaluse äriühingus.³

2. Seega annab käesolev kohtuasi Euroopa Kohtule võimaluse täpsustada oma praktikat, mis puudutab valdusettevõtjate õigust arvata maha sisendkäibemaksu. Eelkõige on vaja täpsustada ka tingimusi, mille puhul tuleb eeldada sisendkäibemaksu mahaarvamiseks nõutavat otsust ja vahetut seost teatud müügitehinguga.

II. Õiguslik raamistik

3. Käesoleva kohtuasja õigusliku raamistiku moodustab direktiiv 2006/112/EÜ (edaspidi „direktiiv 2006/112“).⁴

4. Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

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

¹ Algkeel: saksa.

² Vt nt 20. juuni 1991. aasta kohtuotsus Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268); 14. novembri 2000. aasta kohtuotsus Floridienne ja Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623); 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557); 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496) ning lõpuks minu ettepanek kohtuasjas Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301).

³ Seoses käesoleva kohtuasjaga tuleb esile tõsta eelkõige 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsust AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665).

⁴ Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

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

5. Direktiivi 2006/112 artikkel 135 sätestab muu hulgas järgmist:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud: [...]

f) tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud hoidmine ja haldamine, mis on seotud aktsiate, äriühingute ja ühenduste osakute, võlakirjade ning teiste väärtpaberitega, välja arvatud need, mis annavad kaupadele omandiõiguse või artikli 15 lõikes 2 nimetatud õigused ja väärtpaberid; [...]“.

6. Vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 167 tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Sama direktiivi artikkel 168 sätestab järgmist:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasele 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; [...]“.

7. Riigisisese õiguse puhul tuleb viidata vaidlusalusel ajavahemikul kehtinud 14. oktoobri 2005. aasta käibemaksuseadusele nr 966 (lovbekendtgørelse nr 966).

III. Asjaolud ja menetlus põhikohtuasjas

8. Taani äriühing C&D Foods kuulub rahvusvahelisse Aroviti kontserni. Põhikohtuasjas vaidluse all oleval perioodil oli C&D Foods omanduses 100% Arovit Holdingu aktsiatest, kes omakorda oli Arovit Petfoodi aktsiate ainuomanik. Kontserni kuulub veel 13 Euroopa eri riikides asuvat äriühingut, kelle aktsiad on Arovit Petfoodi omanduses.

9. Alates 2007. aastast osutas C&D Foods Arovit Petfoodile, kes on tema teise astme tütarettevõtja, juhtimislepingu alusel erinevaid käibemaksuga maksustatavaid juhtimis- ja IT-teenuseid, nagu raamatupidamine, kontroll ja eelarvestus. Tasuks sai ta Arovit Petfoodilt summa, mis vastas palgakuludele, millele lisandus 10% suurune juurdehindlus ja Taani 25% käibemaks. Kontserni kuuluvate muude äriühingute puhul piirdus C&D Foods roll nende äriühingute aktsiate omamisega.

10. Aastal 2009 omandas majandusraskustesse sattunud Aroviti kontserni Islandi finantsasutus Kaupthing Bank. Kaupthing Bank lasi mitmel audiitorettevõtjal ja advokaadibürool Holst Advokater kontrollida Aroviti kontserni ümberkorraldamise võimalusi. Sel eesmärgil sõlmis ta nõustamislepingud asjaomaste audiitoritega, kelle tasu, millele lisandus käibemaks, maksis C&D Foods.

11. Kõnealuse kontrolli raames koostas Holst Advokater ka vähemalt ühe lepingu C&D Foodsile, mille ese oli C&D Foodsile kuuluvate Arovit Holdingu ja Arovit Petfoodi aktsiate müük ühele ostjale, kelle nime ei olnud märgitud. Selle konsultatsiooniteenuse eest esitas Holst Advokater C&D Foodsile arve koos käibemaksuga. Pingutustest jõuda müügitehinguni loobuti sügisel 2009, sest ostja leidmine oli osutunud võimatuks.

12. C&D Foods arvas Holst Advokaterile ja audiitorettevõtjatele makstud tasuga seoses maha sisendkäibemaksu. Nii SKAT (Taani tolli- ja maksuamet) kui ka – pärast asjaomase vaide esitamist – Landsskatteret (Taani kõrgeima astme maksuasutus) ei lubanud C&D Foodsil siiski sisendkäibemaksu maha arvata. Põhjenduseks märkisid nad, et konsultatsiooniteenuseid ei osutatud C&D Foodsile ning et asjaomastel kuludel puudus nõutav seos C&D Foodsil käibemaksuga maksustatavate müügit tehingutega.

13. Nende otsuste peale esitas C&D Foods kaebuse, mida selle põhimõttelise tähtsuse tõttu menetleb Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani). 15. augusti 2017. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 18. augustil 2017, peatas Vestre Landsret (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani) menetluse ja esitas Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas direktiivi 2006/112 artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et valdusühingul on niisuguses olukorras nagu põhikohtuasjas õigus täielikult maha arvata käibemaks saadud teenustelt, mis olid seotud finants- ja juriidiliste audititega enne selle valdusühingu käibemaksuga maksustatavaid juhtimis- ja IT-teenuseid kasutava tütarettevõtja aktsiate müüki, mida kavandati, kuid ei teostatud?
2. Kas vastus esimesele küsimusele oleneb sellest, et nende käibemaksuga maksustatavate juhtimis- ja IT-teenuste hind, mida valdusühing oma majandustegevuse käigus osutab, on fikseeritud summa, mis vastab valdusühingu palgakuludele, millele lisandub 10% „juurdehindlus“?
3. Kas olenemata sellest, milline on vastus eelmisele küsimusele, on olemas mahaarvamise õigus juhul, kui põhikohtuasjas vaidluse all olevaid nõustamiskulusid peetakse üldkuludeks, ja kui on, siis mis tingimustel?“

14. Euroopa Kohtus toimunud kirjalikus menetluses esitasid oma seisukohad Taani ja komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

15. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma kolme küsimusega lõppkokkuvõttes teada saada, kas valdusettevõtjal, kes tegeleb majandustegevusega, on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus seoses aktsiate kavandatud müügil tekkinud kuludega. Seejuures seisneb valdusettevõtja majandustegevus just juhtimisteenuste osutamises teise astme tütarettevõtjale,⁵ kelle aktsiate müüki koos tütarettevõtja aktsiate müügiga kavandatakse.

A. Eelotsuse küsimuste vastuvõetavus

16. Õigus sisendkäibemaksu maha arvata on vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 168 olemas juhul, kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid oma maksustatavate tehingute tarbeks. See seab tingimuseks, et maksukohustuslane on asjaomaste kaupade või teenuste saaja.⁶ Seega oleks C&D Foodsil õigus arvata sisendkäibemaksuna maha ainult käibemaksu, mis tasuti seoses konsultatsiooniteenustega, mille saaja ta ise oli. Seevastu langeb algusest saadik ära C&D Foodsil õigus arvata sisendkäibemaksu maha seoses käibemaksuga maksustatud teenustega, mille saaja oli Kaupthing Bank.

5 Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale kujutab see endast majandustegevust, vt 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 21); 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punktid 30 ja 31) ning 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 21).

6 Selle kohta 22. veebruari 2001. aasta kohtuotsus Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 32).

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et esitatud eelotsusetaotlus ei puuduta küsimust, kes on käibemaksuga maksustatud konsultatsioonikulude tegelik kandja. Sellele tuleb siiski vastu väita, et Euroopa Kohus ei pea vastama hüpoteetilistele küsimustele.⁷ Seetõttu puudutavad järgmised märkused ainult sisendkäibemaksu mahaarvamist seoses Holst Advokaterile makstud tasuga, kuna ainult selle puhul nähtub eelotsusetaotlusest selgelt, et konsultatsiooniteenuste saaja oli C&D Foods.

B. Vastused eelotsuse küsimustele

18. Esimene eelotsuse küsimus puudutab üldiselt C&D Foods'i õigust arvata maha sisendkäibemaksu seoses Holst Advokateri osutatud maksustatavate konsultatsiooniteenustega, mida kasutati seoses Arovit Petfoodi aktsiate kavandatud müügiga.

19. Teine ja kolmas küsimus puudutavad eelkõige vaidlusaluste kulude „otsest ja vahetut“ seost konkreetsete või kavandatud müügitehingutega, seega tehingutega, mis toimusid Arovit Petfoodiga sõlmitud juhtimislepingu või aktsiate kavandatud müügi alusel.

20. Kuna seos majandustegevusega on esimeses küsimuses viidatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tingimus, tuleb kolmele eelotsuse küsimusele vastata koos.

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused C&D Foods'i mahaarvamise õiguse suhtes põhinevad peamiselt kahel aspektil.

22. Esiteks tekib küsimus, kas aktsiate kavandatud müüki saab üldse pidada majandustegevuseks ja kas see kuulub seega käibemaksu kohaldamisalasse (selle kohta tagapool punkt 1). Järgmisena tekib küsimus, kas ja millistel tingimustel saab tuvastada, et ostetud teenuste ja maksustatava tegevuse vahel on otsene ja vahetu seos. Seda seetõttu, et juhul kui ostetud teenused on maksust vabastatud tehinguga otseselt ja vahetult seotud, ei ole ka õigust sisendkäibemaksu maha arvata (selle kohta tagapool punkt 2).

23. Teise võimalusena uurin lõpuks veel seda, millistel tingimustel saab tuvastada, et esineb seos C&D Foods'i kogu majandustegevusega (selle kohta tagapool punkt 3).

1. Arovit Petfoodi aktsiate müük kui majandustegevus

24. Üksnes äriühingu aktsia või osa omandamist või omamist ei saa vastavalt Euroopa Kohtu praktikale pidada majandustegevuseks direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses.⁸ Olukord on siiski teistsugune juhul, kui äriühingu aktsia või osa omandamise või omamisega kaasneb otsene või kaudne seotus asjaomase äriühingu juhtimisega.⁹ Tüüpiline seotus äriühingu juhtimisega hõlmab vastavalt kohtupraktikale haldus-, finants- ja äriteenuste (nn juhtimisteenuste) osutamist.¹⁰

⁷ 16. juuli 1992. aasta kohtuotsus Meilicke (C-83/91, EU:C:1992:332, punkt 23); 22. novembri 2005. aasta kohtuotsus Mangold (C-144/04, EU:C:2005:709, punktid 34 ja 37) ning 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Tele2 Sverige ja Watson jt (C-203/15 ja C-698/15, EU:C:2016:970, punkt 130).

⁸ 20. juuni 1991. aasta kohtuotsus Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 17); 14. novembri 2000. aasta kohtuotsus Floridienne ja Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 17) ning 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 20).

⁹ 20. juuni 1991. aasta kohtuotsus Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 14); 14. novembri 2000. aasta kohtuotsus Floridienne ja Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 17); 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 19) ning 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 20).

¹⁰ 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 21); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 34) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 21).

25. Juhtimisteenuste osutamist tuleb ka sellises olukorras nagu põhikohtuasi, kus on kaasatud veel ka vahetasandi valdusettevõtja, pidada majandustegevuseks direktiivi 2006/112 tähenduses. Seda seetõttu, et majandustegevusena käsitamise seisukohast on otsustava tähtsusega, et C&D Foods teeb maksustatavaid tehinguid. See nähtub selgelt Euroopa Kohtu hiljutisest otsusest kohtuasjas *Marle Participations*.¹¹

26. Kirjeldatud põhimõtteid tuleb Euroopa Kohtu praktika kohaselt kohaldada ka kõigile olukordadele, kus toimub osaluse võõrandamine, mis lõpetab maksustatava osavõtu tütarettevõtja juhtimisest.¹²

27. Ka äriühingu aktsiate või osade müük ei kujuta endast eraldi võetuna majandustegevust. Vastavalt kohtupraktikale tuleb majandustegevuse lõpetamist ja alustamist neutraalse maksustamise eesmärgil siiski võrdselt kohelda.¹³ Samamoodi osade omandamisega, mis võib teatud tingimustel olla majandustegevust ettevalmistav tegevus, mis kuulub käibemaksuga maksustamisele, on asi ka osade võõrandamise puhul, mis lõpetab majandustegevuse. Vastasel korral tehtaks kahe olukorra vahel meelevaldselt vahet.¹⁴ Seda seisukohta rõhutas oma kirjalikus seisukohas ka komisjon.

28. Just nimelt seoses äriühingu osade võõrandamisega leidis Euroopa Kohus kohtuasjas *SKF*, et valdusettevõtja, kes tütarettevõtja kõigi aktsiate võõrandamisega oma osaluse selles lõpetas, tegeles majandustegevusega.¹⁵ Osaluse lõpetamisega lõppes ka eelnevalt kõnealusele tütarettevõtjale juhtimisteenuste osutamises seisnenud majandustegevus.¹⁶

29. Samasugune olukord on ka põhikohtuasja aluseks. *Arovit Holdingu* aktsiate müügiga koos *Arovit Petfoodi* aktsiate müügiga kavatses C&D Foods nimelt lõpetada oma majandustegevuse, mis seisnes maksustatavate juhtimisteenuste osutamises *Arovit Petfoodile*.

30. Seda järeldust ei sea küsimärgi alla ka asjaolu, et aktsiate müügist saadud tulu sooviti kasutada võla tasumiseks kontserni uuele omanikule *Kaupthing Bankile*, samal ajal kui kohtuasjas *SKF* oli eesmärgiks teha kontsernis ümberkorraldusi. Seega ei olnud põhikohtuasjas vastupidi kohtuasjale *SKF* enam kavandatud maksustatavate tehingute tegemist tulevikus. See ei ole siiski tähtis kolmel järgmisel põhjusel.

31. Esiteks on Euroopa Kohus selgitanud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on olemas isegi juhul, kui maksukohustuslane ei tee pärast vaidlusaluste teenuste kasutamist enam ühtegi tehingut, kuna ta lõpetab lõplikult oma majandustegevuse.¹⁷ Seega ei saa see olla teisiti juhul, kui maksukohustuslane kasutab tehingute eest, mis viivad tema majandustegevuse lõpetamiseni, saadud tasu võla tasumiseks.

11 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 35) – küsitav on sellega seoses siiski see, kas kinnisasja üürileandmist saab tööpoolest käsitada nii, et see kujutab endast „seotust äriühingu juhtimisega“.

12 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 34).

13 20. juuni 1996. aasta kohtuotsus *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243, punkt 33); 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, punktid 22–24); 26. mai 2005. aasta kohtuotsus *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 19) ja 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 34).

14 Selle kohta 22. veebruari 2001. aasta kohtuotsus *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 35); 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus *Faxworld* (C-137/02, EU:C:2004:267, punkt 39) ja 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, punktid 23 ja 24).

15 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 33).

16 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 32).

17 22. veebruari 2001. aasta kohtuotsus *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 35); 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus *Faxworld* (C-137/02, EU:C:2004:267, punkt 39) ja 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, punktid 23 ja 24).

32. Teiseks tuleb majandustegevuse mõiste – sarnaselt muude mõistetega, mis määratlevad direktiivi 2006/112 alusel maksustatavad tehingud – objektiivselt kindlaks määrata¹⁸ ja seega kohaldatakse seda olenemata eesmärgist, mida maksukohustuslane asjaomase tehinguga järgib¹⁹. Seetõttu ei saa maksukohustuslase majanduslik motiiv olla määrava tähtsusega.

33. Kolmandaks ei nähtu ka kohtuotsusest BLP Group, et tehingute puhul, mida kasutatakse võla tasumiseks, on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus üldiselt välistatud.

34. Viimati nimetatud kohtuasjas võõrandas valdusettevõtja sellise tütaretevõtja aktsiaid, kellele ta ei osutanud maksustatavaid teenuseid. BLP Group väitis, et seos tema muude maksustatavate tegevustega seisneb selles, et ta kasutab aktsiate müügist saadud tulu võla tasumiseks ja tugevdab seeläbi kaudselt oma ülejäänud majandustegevust. Selle argumendiga Euroopa Kohus siiski ei nõustunud. Seetõttu ei keeldunud Euroopa Kohus andmast sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust lõppkokkuvõttes mitte seetõttu, et saadud tulu kasutati võla tasumiseks, vaid seetõttu, et puudus otsene ja vahetu seos maksustatava tegevusega.²⁰

35. Eeltoodust tuleneb, et aktsiate kavandatud müüki tuleb sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas – nimelt maksustatava tegevuse lõpetamise eesmärgil – käsitada majandustegevusena, mistõttu kuulub see käibemaksuga maksustamisele.

2. Otsene ja vahetu seos maksustatava tegevusega?

36. Sisendkäibemaksu võib siiski maha arvata ainult seoses kuludega, mille puhul esineb otsene ja vahetu seos²¹ maksustatava müügitehinguga. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale esineb otsene ja vahetu seos mahaarvamiseõigust tekitavate müügitehingute ja selliste kulude vahel, mis kuuluvad mahaarvamiseõiguse andnud maksustatavate tehingute hinna sisse.²² Lisaks võib sisendkäibemaksu maha arvata ettevõtja üldkuludelt, mis moodustavad kõigi ettevõtja poolt tarnitavate toodete hinna ühe koostisosa.²³

37. Seevastu ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust üldjuhul²⁴ siis, kui esineb otsene ja vahetu seos maksust vabastatud tegevusega²⁵.

18 Vt 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Optigen jt (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 44); 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 41) ning 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 28).

19 6. aprilli 1995. aasta kohtuotsus BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 24); 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 20); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 38) ja 22. veebruari 2001. aasta kohtuotsus Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 25).

20 6. aprilli 1995. aasta kohtuotsus BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 27). Otsese ja vahetu seose olemasolu esinemist uuritakse veel edaspidi, vt allpool käesoleva ettepaneku punkt 36 jj.

21 6. aprilli 1995. aasta kohtuotsus BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punktid 18 ja 19); 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 20) ja 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57).

22 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 31); 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 35); 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57) ja 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28).

23 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 33); 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 37); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 37) ja 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29).

24 Mõned erandid on sätestatud näiteks direktiivi 2006/112 artiklis 169.

25 6. aprilli 1995. aasta kohtuotsus BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 28); 14. septembri 2006. aasta kohtuotsus Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punkt 20); 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsus Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 28); 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 30) ja 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 59) ning minu ettepanek kohtuasjas Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, punkt 37).

38. Liikmesriigid peavad aga vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktile f vabastama käibemaksust „tehingud, [...] mis on seotud aktsiate, äriühingute ja ühenduste osakute, võlakirjade ning teiste väärtpaberitega [...]“. Nimetatud säte võeti Taani õigusesse üle Taani käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 punktiga 11.

39. Nimetatud liidu õigusnormi alla kuuluvad vastavalt Euroopa Kohtu praktikale tehingud, mis võivad luua, muuta või lõpetada poolte väärtpaberitega seotud õigusi ja kohustusi, kuid väljuvad aktsiate hariliku müümise raamistikust, mis ei kujuta endast mingil juhul majandustegevust.²⁶ Nagu eespool kirjeldatud, käib see ka põhikohtuasjas kavandatud Arovit Petfoodi aktsiate müügi kohta.²⁷

40. Järelikult oleks kavandatud tehing vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktile f olnud käibemaksust vabastatud.

41. Seetõttu tuleb uurida, kas vaidlusaluste konsultatsiooniteenuste puhul esines otsene ja vahetu seos kavandatud tehinguga, mis oli maksust vabastatud.

42. Kõigis olukordades ei saa teha vahet konkreetse müügitehingu ja muude tehingute vahel, mis kujutavad endast maksukohustuslase kogu majandustegevust. Kui see on siiski võimalik, siis tuleb esmalt uurida otsest ja vahetut seost asjaomase tehinguga.²⁸ Alles seejärel tuleb kontrollida, kas asjaomased kulud, mis moodustavad kõigi teenuste hinna ühe koostisosa, ja kogu majandustegevus (nn üldkulud) on otseselt ja vahetult seotud.

43. Aktsiate võõrandamisel lähtub Euroopa Kohus otsese ja vahetu seose tuvastamiseks saadud teenuse ja asjaomase tehingu vahel sellest, kas tekkinud kulutused moodustavad osa aktsiate või osade hinnast.²⁹

44. Seda arvestades näib eelotsusetaotluse esitanud kohus olevat seisukohal, et otsest ja vahetut seost aktsiate kavandatud müügiga ei esine, kuna konsultatsiooniteenuste kulud ei oleks saanud aktsiate hinda mõjutada. Sellele tuginedes esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus teise ja kolmanda küsimusega otseselt küsimuse selle kohta, millistel tingimustel võib konsultatsioonikulud käsitada üldkuludena.

45. Tuleb siiski märkida, et Euroopa Kohtu kasutatud sõnastus, mille kohaselt peavad tekkinud kulutused moodustama osa aktsiate või osade hinnast, ei tähenda, et vajalik on hindade tegelik tõstmine näiteks müügihinnale teatud summa lisamisega.

46. See saab selgeks eelkõige börsil noteeritud aktsiaseltside näitel. Nende puhul määratakse aktsia hind üldjuhul kindlaks tegeliku aktsiakursi alusel ning mitte müüja ja ostja vaheliste läbirääkimiste põhjal. Seetõttu tuleb Euroopa Kohtu kasutatud sõnastust mõista nii, et kulud peavad otseselt vähendama osade või aktsiatega tehtavast konkreetsest tehingust saadavat kasumit ja mitte ainult ettevõtja kogukasumit. Seega peavad ostutehingud olema aktsiate müügiga sedavõrd tihedalt seotud, et majanduslikus mõttes moodustavad need kavandatud tehingu hinna ühe koostisosa.

26 13. detsembri 2001. aasta kohtuotsus CSC Financial Services (C-235/00, EU:C:2001:696, punkt 33) ja 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 48).

27 Vt käesoleva ettepaneku punkt 26.

28 Vt selle kohta juba minu ettepanek kohtuasjas Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, punktid 36 ja 37).

29 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 62) ja 30. mai 2013. aasta kohtuotsus X (C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 56).

47. Erinevalt C&D Foodsi arvamusest ei ole eeldus, et esineb seos aktsiate müügiga, mis on maksust vabastatud, pealegi välistatud ainuüksi seetõttu, et müüki lõppkokkuvõttes ei toimunud. Vastavalt seisukohale, mille kohaselt tunnustatakse ettevalmistavaid tegevusi majandustegevusena, on sellistel juhtudel nimelt ka sisendkäibemaksu mahaarvamise raames määrav seos kavandatud müügitehingutega.³⁰

48. Nagu rõhutab ka komisjon oma kirjalikus seisukohas, oli sedalaadi seos Holst Advokateri osutatud konsultatsiooniteenuse ja Arovit Petfoodi aktsiate kavandatud müügi vahel ilmselt olemas. Seda seetõttu, et konsultatsiooni esemeks oli just nimelt lepingu koostamine aktsiate müügi kohta. Seega näib, et kõnealused konsultatsioonikulud olid kavandatud maksuvaba tehinguga otseselt seotud.

49. Selle kriteeriumi kohaldamine ei ole vastuolus ka kohtuotsusega Iberdrola, milles võeti otsese seose olemasolu hindamisel aluseks väga leebe kriteerium. Nimetatud kohtuasjas ei teinud Euroopa Kohus siiski otsust seose kohta teatud müügitehinguga. Tema otsus puudutas üksnes seost maksukohustuslase kogu majandustegevusega.³¹

50. Neid kaalutlusi arvestades peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks tegema,³² kas asjaomased konsultatsiooniteenused ja Arovit Petfoodi aktsiate müük, mis on vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktile f maksust vabastatud, on otseselt ja vahetult seotud. Sellisel juhul ei oleks C&D Foodsil sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

3. Seos kogu majandustegevusega

51. Ainult juhul – ja seda rõhutab ka komisjon oma kirjalikus seisukohas –, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtul ei õnnestu kindlaks teha maksust vabastatud tehingute otsest ja vahetut seost aktsiate kavandatud müügiga, tuleb uurida seost kogu majandustegevusega.³³

52. Seejuures kehtivad sisuliselt samad põhimõtted. Sellega, et Euroopa Kohus seab üldkulude mahaarvamise tingimuseks selle, et ostetud teenustega seotud kulutused sisalduksid maksukohustuslase poolt tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnas,³⁴ ei kehtesta ta nõuet, et hindu tuleb arvutuste alusel tõsta. Pigem kirjeldab see nõutavat majanduslikku seost ostu- ja müügitehingute vahel.³⁵

53. Sedalaadi seos ei sea siiski tingimuseks hindade tegelikku tõstmist, vaid üksnes seda, et teatud kulud moodustaksid maksukohustuslase kõigi tarnitavate toodete või osutatavate teenuste hinna ühe koostisosa. Seda on rõhutanud ka komisjon oma kirjalikus seisukohas. Seega on tähtis üksnes see, et ostetud teenused oleksid maksustatava tegevusega majanduslikult ja objektiivselt seotud³⁶, näiteks nii, et sellest oleneb kasumi suurus.

54. Teistsugune lahendus viiks selleni, et maksukohustuslane, kes ei saa või ei taha suurenenud kulude puhul hindu tõsta, tuleb mahaarvamisõigusest ilma jätta. See oleks neutraalsuse põhimõttega ilmselgelt vastuolus.

30 Vt 29. novembri 2012. aasta kohtuotsus Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 27) ja 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20).

31 Vt 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29).

32 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punktid 63 ja 73).

33 Vt selle kohta juba minu ettepanek kohtuasjas Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, punktid 36 ja 37).

34 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 60).

35 Vt selle kohta põhjalikult juba minu ettepanek kohtuasjas Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, punktid 25–31).

36 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 29).

55. Järelikult ei ole see teisiti ka teises eelotsuse küsimuses kirjeldatud eriolukorras, kus on tegemist kindla kasumimarginaaliga. Sellises olukorras on küll välistatud – ja sellele näib viitavat ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus –, et konsultatsioonikulud väljenduvad tõepoolest hindades, mida C&D Foods arvestab äriühingu juhtimise eest. Seda seetõttu, et arvestus toimub hinnaga, mis koosneb palgakuludest, millele lisandub 10% „juurdehindlus“. See ei vii siiski veel järelduseni, et seos sedalaadi tehingutega on igal juhul välistatud. Seda seetõttu, et olenemata tegelikust hinna tõstmisest kuuluvad teatud kulud maksukohustuslase tarnitavate toodete või osutatavate teenuste hinna sisse.

56. Selle vastu, et üldkuludega seoses sisendkäibemaks täielikult maha arvata, võiks siiski rääkida see, et konsultatsioon võib olla seotud ka otseses omanduses oleva tütarettevõtja (Arovit Holding) aktsiate võõrandamisega, mille puhul tegutseb C&D Foods puhtalt valdusettevõtjana.³⁷ Seetõttu võiks olla vajalik sisendkäibemaksu mahaarvamise jaotamine osadeks vastavalt sellele, kas tegemist on äriühingu majandustegevusega või mitte. Seda eelotsuse küsimused siiski ei puuduta, samuti ei sisalda eelotsusetaotlus piisavalt viiteid, mis lubaksid anda kohtuasja lahendamiseks tarviliku vastuse.

57. Tuleb siiski veel kord meenutada, et seos kogu majandustegevusega ei ole nagunii tähtis juhul, kui on juba võimalik kindlaks teha selget seost teatud müügitehinguga, mis on maksust vabastatud. Sellisel juhul ei ole üldkulusid enam võimalik arvesse võtta.

V. Ettepanek

58. Eeltoodud kaalutlustest tulenevalt tuleb Vestre Landsreti (läänepiirkonna apellatsioonikohus, Taani) esitatud küsimustele vastata järgmiselt:

1. Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et majandustegevuse hulka nimetatud sätte tähenduses kuuluvad lisaks majandustegevust ettevalmistavatele tegevustele ka tegevused, mis viivad majandustegevuse lõpetamiseni. Sellest tulenevalt on teise astme tütarettevõtja aktsiate võõrandamine, mis lõpetab varasema maksustatud majandustegevuse, nimelt seotuse asjaomase äriühingu juhtimisega maksustatava tulu saamise eesmärgil, majandustegevus direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses.
2. Direktiivi 2006/112 artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et valdusettevõtjal ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust seoses käibemaksuga maksustatavate konsultatsiooniteenustega, mida kasutati enne teise astme tütarettevõtja aktsiate kavandatud võõrandamist, kui kõnealused konsultatsiooniteenused ja aktsiate kavandatud müük, mis on vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktile f maksust vabastatud, on otseselt ja vahetult seotud. Selle peab kindlaks tegema liikmesriigi kohus.

³⁷ Puhtalt finantsvaldusettevõtjaid ei tule vastavalt kohtupraktikale siiski käsitada maksukohustuslastena direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses, vt 20. juuni 1991. aasta kohtuotsus Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 17); 14. novembri 2000. aasta kohtuotsus Floridienne ja Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 17) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 20) ning käesoleva ettepaneku punkt 24.