



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

5. juuli 2018*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 2, 9 ja 168 – Majandustegevus – Valdusühingu otsene või kaudne seotus tütarettvõtja juhtimisega – Valdusühingu poolt oma tütarettvõtjale kinnisasja üürileandmine – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Käibemaks, mida valdusühing on tasunud teistes ettevõtetes osaluste omandamiseks kantud kuludelt

Kohtuasjas C-320/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Conseil d'État' (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) 22. mai 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. mail 2017, menetluses

Marle Participations SARL

versus

Ministre de l'Économie et des Finances,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president A. Rosas (ettekandja), kohtunikud C. Toader ja E. Jarašiūnas,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Marle Participations SARL, esindaja: *avocat* L. Poupot,
- Prantsuse valitsus, esindajad: D. Colas, E. de Moustier ja A. Alidière,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,
- Austria valitsus, esindaja: G. Eberhard,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja N. Gossement,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 2, 9 ja 168 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Marle Participations SARLi ja ministre de l'Économie et des Finances'i (majandus- ja rahandusminister) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kas käibemaks, mida põhikohtuasja kaebaja tasus väärtpaberite soetamise tehingutega seotud kuludelt, on mahaarvatav.

Liidu õiguslik raamistik

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkt c sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

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

- 4 Selle direktiivi 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.

„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 Nimetatud direktiivi artikkel 135 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

l) kinnisasja rendile- ja üürileandmine.

2. Lõike 1 punktis l nimetatud maksuvabastus ei kehti järgmiste tehingute puhul:

a) liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites, sealhulgas majutamine puhkelaagrites või telkimiseks ettenähtud paikades;

b) ruumide ja maatükkide rendileandmine sõidukite parkimiseks;

[...]

Liikmesriigid võivad lõike 1 punktis l nimetatud maksuvabastuse kohaldamisalas teha lisaerandeid.“

6 Sama direktiivi artiklis 137 on ette nähtud:

„1. Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

[...]

d) kinnisasja rendile- ja üürileandmine.

2. Liikmesriigid kehtestavad lõikes 1 ettenähtud valikuõiguse kasutamise üksikasjalikud eeskirjad.

Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala.“

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

8 Direktiivi artiklis 168 on sätestatud:

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

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

b) artikli 18 punkti a ja artikli 27 kohaselt kaubatarnete ja teenuste osutamisenä käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

c) artikli 2 lõike 1 punkti b esimese alapunkti kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;

d) artiklite 21 ja 22 kohaselt kaupade ühendusesisesese soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 Marle Participations on Marle kontserni, mis tegeleb ortopeediliste implantaatide valmistamise valdkonnas, valdusühing. Tema põhitegevus on osaluste haldamine mitmes kontserni tütarettevõtjas, kellele ta muu hulgas üüris kinnisasja.

10 Euroopa Kohtule esitatud kohtudokumentidest nähtub, et Marle Participations tegi alates 2009. aastast ühe ümberkorraldamistehingu, mille tulemusel ta võõrandas ja soetas väärtpabereid. Selle tehinguga seotud erinevatelt kuludelt arvas ta käibemaksu tervenisti maha.

11 Pärast äriühingu raamatupidamise kontrollimist leidis maksuamet, et käibemaksu mahaarvamine ei olnud põhjendatud, ning saatis talle käibemaksuteated põhjusel, et kulud, millelt äriühing käibemaksu mahaarvamist taotles, olid seotud kapitalitehingutega, mis jäävad mahaarvamisõiguse kohaldamisalast väljapoole.

- 12 Marle Participations vaidlustas need käibemaksuteated esmalt Châlons-en-Champagne'i halduskohtus (Prantsusmaa) ning seejärel Nancy teise astme halduskohtus (Prantsusmaa), kuid tulemuselt.
- 13 Äriühing esitas seejärel eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse.
- 14 Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) täpsustab – viidates 27. septembri 2001. aasta kohtuotsusele *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsusele *Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496) –, et käibemaksudirektiivi artiklist 168 tuleneb, et kuigi üksnes äriühingu aktsia või osa omandamist või omamist ei saa käsitada majandustegevusena, mis omistab nende tehingute teostajale maksukohustuslase staatuse, on olukord teistsugune juhul, kui osalusega teistes äriühingutes kaasneb otsene või kaudne seotus nende äriühingute juhtimisega, milles osalusi omatakse, neile käibemaksuga maksustatavate tehingute, nagu finants- ja äriteenuste ning tehniliste teenuste osutamise teel.
- 15 16. juuli 2015. aasta kohtuotsusest *Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496) tuleneb, et tütarettevõtjates osaluste omandamisega seotud kulused, mida on kandnud valdusühing, kes osaleb nende juhtimises ja tegeleb sellega seoses majandustegevusega, tuleb käsitada nii, et need kuuluvad tema üldkulude hulka ning nendelt kuludelt tasutud käibemaksu peab põhimõtteliselt täielikult maha arvama, välja arvatud juhul, kui teatud eelnevad majandustehingud on käibemaksust vabastatud.
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib aga, et antud asjas puudutasid ainsad teenused, mis äriühing Marle Participations osutas tütarettevõtjatele, millega seoses kaasnesid tema jaoks vaidlusalused kulud nende väärtpaberite omandamise eesmärgil, või mida ta soovis nende tütarettevõtjate jaoks arendada, kinnisasjade üürileandmist.
- 17 Neil asjaoludel otsustas Conseil d'État (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ja vajaduse korral millistel tingimustel kujutab asjaolu, et valdusühing annab tütarettevõtjale üürile kinnisasja, endast otsest või kaudset seotust selle tütarettevõtja juhtimisega, mis teeb selle tütarettevõtja osade omandamisest ja omamisest majandustegevuse [käibemaksudirektiivi] tähenduses.“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et valdusühingu poolt oma tütarettevõtjale kinnisasja üürileandmine kujutab endast seotust viimase juhtimisega, mida tuleb käsitada majandustegevusena selle direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, mis annab õiguse arvata käibemaksu maha kuludelt, mida äriühing kandis selles tütarettevõtjas osaluse omandamiseks, ning jaatava vastuse korral, millistel tingimustel.
- 19 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et kuigi käibemaksudirektiiv määratleb käibemaksu laia kohaldamisala, on selle maksuga hõlmatud üksnes majanduslikku olemust omav tegevus (29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 34). Nimelt maksustatakse vastavalt selle direktiivi artiklile 2 käibemaksuga liikmesriigi territooriumil osutatavate teenuste hulgas üksnes teenuste osutamine tasu eest maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb (12. jaanuari 2017. aasta kohtumäärus MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 24).
- 20 Selle direktiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest.

- 21 Mõistet „majandustegevus“ on käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teises lõigus määratletud nii, et see hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust, eelkõige ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.
- 22 Nende määratluste analüüsist ilmneb, et „majandustegevuse“ mõistega on hõlmatud lai kohaldamisala ja selle mõiste objektiivne olemus selles tähenduses, et tegevust käsitletakse iseseisvana, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest. Tegevust käsitatakse üldjuhul majandustegevusena, kui see on kestev ja kui seda osutatakse tasu eest, mille saab toiminguga sooritaja (29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Soome, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 23 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et käibemaksusüsteemi raames eeldab maksustatav tehing pooltevahelist tehingut, mille raames on kokku lepitud hinnas või tasus (29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Soome, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 43), ning et teenust osutatakse „tasu eest“ käibemaksudirektiivi artikli 2 tähenduses vaid siis, kui osutatud teenuse ja selle eest makstava tasu vahel on otsene seos (29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Soome, C-246/08, EU:C:2009:671, punkt 45).
- 24 Lisaks tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud käibemaksu mahaarvamise õigus endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet ja seda ei või üldjuhul piirata. Seda tuleb kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (12. jaanuari 2017. aasta kohtumäärus MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 26).
- 25 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (12. jaanuari 2017. aasta kohtumäärus MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Lisaks tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a sõnastusest, et mahaarvamisoiguse kasutamiseks peab asjaomane isik olema esiteks „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses ja teiseks peab maksukohustuslane kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning neid kaupu või teenuseid peab talle olema tarninud või osutanud teine maksukohustuslane (vt 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 39).
- 27 Mis puutub täpsemalt valdusühingu mahaarvamisoigusse, siis selle kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et valdusühing, kelle ainus eesmärk on teistes äriühingutes osaluse omamine, ilma et ta otseselt või kaudselt võtaks osa nende äriühingute juhtimisest, välja arvatud õigused, mis tal on aktsionäri või osanikuna, ei ole käibemaksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses ning tal puudub mahaarvamisoigus selle direktiivi artiklite 167 ja 168 tähenduses (16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 18).
- 28 Üksnes äriühingu aktsia või osa omandamist või omamist ei saa käsitada majandustegevusena käibemaksudirektiivi mõttes, mis omistab nende tehingute teostajale maksukohustuslase staatuse. Üksnes osaluse omandamine teises äriühingus ei tähenda vara kasutamist eesmärgiga saada kestvat tulu, kuna võimalik dividend osaluse viljana on üksnes vara omamise tulemus (16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 19).

- 29 Euroopa Kohus on aga otsustanud, et olukord on teistsugune juhul, kui osalusega teises äriühingus kaasneb otsene või kaudne seotus asjaomase äriühingu juhtimisega, kahjustamata osaluse omaniku õigusi aktsionärina või osanikuna (vt eelkõige 14. novembri 2000. aasta kohtuotsus *Floridienne ja Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 18; 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 20; 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 33, ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Larentia + Minerva ja Marenave Schifffahrt*, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 20).
- 30 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et valdusühingu seotus selliste äriühingute juhtimisega, kus tal on osalus, kujutab endast majandustegevust käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses selles osas, mis hõlmab selle direktiivi artikli 2 tähenduses käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemist, nagu on valdusühingu poolt tütarettvõtjatele osutatavad haldus-, finants- ja äriteenused ning infotehnoloogiaalased ja tehnilised teenused (vt eelkõige 14. novembri 2000. aasta kohtuotsus *Floridienne ja Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 19; 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 22, ning 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 34).
- 31 Sellega seoses tuleb rõhutada, et Euroopa Kohtu praktikas välja toodud näited tegevustest, mis kajastavad valdusühingu seotust oma tütarettvõtjate juhtimises, ei ole loetletud ammendavalt.
- 32 Mõistet „valdusühingu seotus oma tütarettvõtja juhtimisega“ tuleb seega tõlgendada nii, et see hõlmab kõiki majandustegevuse hulka kuuluvaid toiminguid käibemaksudirektiivi tähenduses, mida valdusühing teeb oma tütarettvõtja huvides.
- 33 Antud juhul nähtub Euroopa Kohtu esitatud kohtudokumentidest, et ainus teenus, mis äriühing *Marle Participations* osutas tütarettvõtjatele, millega seoses ta tegi kulutusi nende väärtpaberite omandamise eesmärgil, või mida ta soovis nende tütarettvõtjate jaoks arendada, oli selliste kinnisasjade üürileandmine, mida tegutsev tütarettvõtja kasutas uue tootmiskohana.
- 34 Siinkohal tuleb meenutada, et rendile- ja üürileandmise tehingute maksustamine on käibemaksudirektiivi artikli 137 lõike 1 punktis d ette nähtud valikuõigus, mille liidu seadusandja on liikmesriikidele andnud erandina selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punktis l sätestatud üldreeglit, mille kohaselt on rendile- ja üürileandmise tehingud üldjuhul käibemaksust vabastatud. Liikmesriigid võivad niisiis selle valikuõiguse tõttu anda maksuvabastuseks õigustatud isikutele võimaluse sellest loobuda (vt selle kohta 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, punktid 26 ja 27).
- 35 Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktides 19–23 ja punktis 34 esitatud kaalutlusi, kujutab valdusühingu poolt oma tüharettvõtjale kinnisasja üürileandmine endast seotust viimase juhtimisega, mida tuleb käsitada majandustegevusena, mis annab õiguse arvata maha käibemaksu, mida see äriühing on tasunud tüharettvõtja väärtpaberite soetamisel, tingimusel, et selline teenuse osutamine on kestev, seda tehakse tasu eest ja see on maksustatav, mis tähendab, et üürileandmine ei ole maksust vabastatud, ning kui esineb otsene seos teenuse pakkuja osutatud teenuse ja teenuse saaja makstud tasu vahel. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas tema menetletava asja puhul on need tingimused täidetud.
- 36 Mis puudutab mahaarvamisoõiguse kasutamise tingimusi ja eriti selle õiguse ulatust, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on 16. juuli 2015. aasta kohtuotsuses *Larentia + Minerva ja Marenave Schifffahrt* (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 33) juba otsustanud, et tüharettvõtjates osaluste omandamisega seotud kulud, mida on kandnud valdusühing, kes osaleb nende juhtimises ja kes sellega seoses tegeleb majandustegevusega, tuleb lugeda selle valdusühingu üldkulude hulka ning nendelt kuludelt tasutud käibemaks tuleb põhimõtteliselt täies ulatuses maha arvata.

- 37 Kuid tütarettvõtjates osaluste omandamisega seotud kulud, mida on kandnud valdusühing, kes osaleb üksnes teatud tütarettvõtjate juhtimises ja kes teiste tütarettvõtjatega seoses ei teosta majandustegevust, tuleb lugeda selle valdusühingu üldkulude hulka vaid osaliselt ning nendelt kuludelt tasutud käibemaksu saab maha arvata vaid selles osas, mis on majandustegevusega lahutamatu seotud, vastavalt jaotamiskriteeriumidele, mille on määratlenud liikmesriigid, kes seda õigust kasutades on kohustatud arvestama käibemaksudirektiivi eesmärki ja ülesehitust ning nägema selleks ette arvutusmeetodi, mis peegeldab objektiivselt nii majandustegevuse kui ka mittemajandusliku tegevuse peale tehtud tegelike kulude osa; viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul (16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 33).
- 38 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb seega põhikohtuasjas hinnata, kas väärtpaberite omandamine, mis tekitab Marle Participationsile kulusid, millelt ta taotles käibemaksu mahaarvamist, puudutab üksnes tütarettvõtjaid, kellele see äriühing andis kinnisaja üürile, või puudutab see ka teisi tütarettvõtjaid.
- 39 Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne teha talle teadaolevate asjaolude põhjal kindlaks, kas ja millises ulatuses võib Marle Participations tasutud käibemaksu maha arvata, võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktides 36 ja 37 viidatud kriteeriume.
- 40 Lisaks tuleb märkida, et selleks, et hinnata sellisele valdusühingule lubatud mahaarvamist, kes on otseselt või kaudselt seotud nende tütarettvõtjate juhtimisega, milles ta on omandanud osaluse, ei saa arvesse võtta selle äriühingu käivet oma tütarettvõtjatele osutatud üüriteenustest ja tulust, mida ta saab nende kapitaliosalusest, eesmärgiga takistada selle õiguse kasutamist pettuse või kuritarvituse kavatsusega.
- 41 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et mahaarvamisoiguse andmisest võib keelduda, kui objektiivselt on tuvastatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega. Nimelt on maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus käibemaksudirektiivi üldtunnustatud eesmärk, mille saavutamist selle direktiiviga edendatakse, ja õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punktid 42 ja 43 ning seal viidatud kohtupraktika, ja 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 43).
- 42 Samas ei või liikmesriikide võetud meetmed minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikust. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu neutraalsust (21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 57, ja 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 50).
- 43 Ent esiteks nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et kulud, mida valdusühing, kes on seotud oma tütarettvõtja juhtimisega, on kandnud erinevate teenuste eest, mida ta omandas selles tütarettvõtjas osaluse saamiseks, kuuluvad tema üldkulude hulka ning moodustavad sellistena tema toodete ühe koostisosa, olles seega üldjuhul otseselt ja vahetult seotud valdusühingu kogu majandustegevusega (27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 35, ja 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 58).
- 44 Teiseks tuleb tagada käibemaksu mahaarvamise õigus nii, et see ei sõltuks eelkõige maksukohustuslase majandustegevuse tulemust puudutavast kriteeriumist, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 ja mille kohaselt on maksukohustuslane „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“.

- 45 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimusele vastata nii, et valdusühingu poolt oma tütarettevõtjale kinnisasja üürileandmine kujutab endast „seotust viimase juhtimisega“, mida tuleb käsitada majandustegevusena selle direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, mis annab õiguse arvata maha käibemaksu, mida see äriühing tasus tütarettevõtja osaluse omandamisel, kui selline teenuse osutamine on kestev, seda tehakse tasu eest ja see on maksustatav, mis tähendab, et üürileandmine ei ole maksust vabastatud, ning kui esineb otsene seos teenuse pakkuja osutatud teenuse ja teenuse saaja makstud tasu vahel. Kulused, mida valdusühing on kandnud seoses osaluse omandamisega oma tütarettevõtjates, kelle juhtimisega ta on seotud, kellele ta üürib kinnisasja ja teostab seega majandustegevust, tuleb käsitada osana tema üldkuludest ning nendelt kuludelt tasutud käibemaks peab olema üldjuhul terves ulatuses maha arvatav.
- 46 Tütarettevõtjates osaluste omandamisega seotud kulud, mida on kandnud valdusühing, kes osaleb üksnes teatud tütarettevõtjate juhtimises ja kes teiste tütarettevõtjatega seoses ei teosta majandustegevust, tuleb lugeda selle äriühingu üldkulude hulka vaid osaliselt ning nendelt kuludelt tasutud käibemaksu saab maha arvata vaid selles osas, mis on majandustegevusega lahutamatu seotud, vastavalt jaotamiskriteeriumidele, mille on määratlenud liikmesriigid, kes seda õigust kasutades on kohustatud arvestama selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust ning nägema selleks ette arvutusmeetodi, mis peegeldab objektiivselt nii majandustegevuse kui ka mittemajandusliku tegevuse peale tehtud tegelike kulude osa; viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et valdusühingu poolt oma tütarettevõtjale kinnisasja üürileandmine kujutab endast „seotust viimase juhtimisega“, mida tuleb käsitada majandustegevusena selle direktiivi artikli 9 lõiget 1 tähenduses, mis annab õiguse arvata maha käibemaksu, mida see äriühing tasus tütarettevõtja osaluse omandamisel, kui selline teenuse osutamine on kestev, seda tehakse tasu eest ja see on maksustatav, mis tähendab, et üürileandmine ei ole maksust vabastatud, ning kui esineb otsene seos teenuse pakkuja osutatud teenuse ja teenuse saaja makstud tasu vahel. Kulused, mida valdusühing on kandnud seoses osaluse omandamisega oma tütarettevõtjates, kelle juhtimisega ta on seotud, kellele ta üürib kinnisasja ja teostab seega majandustegevust, tuleb käsitada osana tema üldkuludest ning nendelt kuludelt tasutud käibemaks peab olema üldjuhul terves ulatuses maha arvatav.

Tütarettevõtjates osaluste omandamisega seotud kulud, mida on kandnud valdusühing, kes osaleb üksnes teatud tütarettevõtjate juhtimises ja kes teiste tütarettevõtjatega seoses ei teosta majandustegevust, tuleb lugeda selle äriühingu üldkulude hulka vaid osaliselt ning nendelt kuludelt tasutud käibemaksu saab maha arvata vaid selles osas, mis on majandustegevusega lahutamatu seotud, vastavalt jaotamiskriteeriumidele, mille on määratlenud liikmesriigid, kes seda õigust kasutades on kohustatud arvestama selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust ning nägema selleks ette arvutusmeetodi, mis peegeldab objektiivselt nii majandustegevuse kui ka mittemajandusliku tegevuse peale tehtud tegelike kulude osa; viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Allkirjad