



# Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
GIOVANNI PITRUZZELLA  
esitatud 3. märtsil 2022<sup>1</sup>

## Kohtuasi C-98/21

**Finanzamt R**  
*versus*  
**W-GmbH**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Mahaarvamised – Tütarettevõtjate tegevuse vahendamine valdusühingu poolt – Tütarettevõtjate peamiselt maksuvabad müügitehingud – Üldkulud – Kuritarvitused

1. Käesolev eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), puudutab sisuliselt teatavaid aspekte, mis on seotud valdusühingu võimalusega arvata maha käibemaks.
2. Valdusühingud on üldiselt äriühingud, kellele kuulub teatav osa või 100% teiste ettevõtete osa- või aktsiakapitalist, kusjuures nende ettevõtete tegevus võib hõlmata erinevaid majandusharusid või sama tootmisprotsessi erinevaid etappe. Tegevusprofiili põhjal eristatakse „puhtakujulist valdusühingut“, kelle tegevus piirdub äriühingu aktsiate ostu ja valdamisega ning vastavate aktsionäri õiguste kasutamisega, „segatüüpi valdusühingust“, mis ühitab nimetatud tegevustega oma tootmis- või kaubandustegevuse.
3. Käibemaksu valdkonna Euroopa raamistik – st nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“)<sup>2</sup> – ei sisalda valdusühingute valdkonna erisätteid. Sel põhjusel on valdusühingutele kohaldatavat õiguslikku korda erinevates Euroopa Kohtu otsustes aja jooksul täpsustatud. Sellele vaatamata kerkivad kõnealuse valdkonna kohta jätkuvalt küsimused praktikas esinevate faktiliste olukordade mitmekesisuse ja keerulisuse tõttu ning raskuste tõttu, mida kogetakse neid ühtsesse süsteemi koondades.
4. Käesolevas kohtuasjas vaieldakse eelkõige W-GmbH (edaspidi „W“ või „kaebaja“) – segatüüpi valdusühing, kes omab enamusosalust äriühingutes X-KG ja Y-KG (edaspidi ka „tütarettevõtjad“), kellele ta osutab ka haldus- ja raamatupidamisteenuseid – õiguse üle arvata maha sisendkäibemaks ostetud kauba ja teenuste pealt, mis anti sissemaksetena üle tema tütarettevõtjatele tütarettevõtjate peamiselt maksuvabade müügitehingute tarbeks.

<sup>1</sup> Algkeel: itaalia.

<sup>2</sup> ELT 2006, L 347, lk 1.

5. Käesolevalt palutakse Euroopa Kohtul täpsustada, kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a koostoimes artikliga 167 tuleb tõlgendada nii, et niisugune mahaarvamisõigus on olemas.

6. Juhul, kui viidatud küsimusele vastatakse jaatavalt, tuleb samuti kindlaks teha, kas sellist tehingut võib pidada kuritarvituseks, arvestades asjaolu, et tütarettevõtjatel ei oleks sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigust, juhul kui selle asemel, et eespool viidatud kaupa ja teenuseid valdusühingult saada, oleksid nad need otse otnud.

## I. Õiguslik raamistik

### A. Liidu õigus

7. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

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

[...]“.

8. Kõnealuse direktiivi artikli 9 lõikes 1 on ette nähtud:

„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.“

9. Viidatud direktiivi artikli 167 kohaselt „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal“.

10. Sama direktiivi artiklis 168 on ette nähtud:

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

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

[...]“.

## **B. Saksa õigus**

11. 21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseaduse<sup>3</sup> (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) §-s 2 on sätestatud:

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

2. Majandus- või kutsetegevust ei teostata iseseisvalt:

- 1) kui füüsilised isikud kuuluvad eraldi või koos teatavasse ettevõttesse nii, et nad peavad järgima ettevõtja juhiseid,
- 2) kui tegelike seoste üldine ülesehitus näitab, et juriidiline isik on rahanduslikul, majanduslikul ja haldustasandil emaettevõttesse integreeritud (maksugrupp). Maksugrupi mõju piirduv ettevõtja niisuguste filiaalide vaheliste tehingutega, kelle asukoht on riigi territooriumil. Neid filiaale tuleb kohelda ühe ettevõtjana. [...]“.

12. UStG § 15 „Sisendkäibemaksu mahaarvamine“ on sõnastatud järgmiselt:

„1) Ettevõtja võib maha arvata järgmise sisendkäibemaksu:

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

13. Abgabenordnungi (maksuseadustik, edaspidi „AO“)<sup>4</sup> § 42 põhikohtuasjale kohaldatavas redaktsioonis on ette nähtud:

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

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

## **II. Asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

14. W on piiratud vastutusega äriühing, kelle tegevus seisneb kinnisvara soetamises, haldamises ja käitamisega ning kinnisvaraarenduste projekteerimises, saneerimises ja elluviimises.

<sup>3</sup> BGBl. 2005 I, lk 386.

<sup>4</sup> BGBl. 2002 I, lk 3866.

15. 2013. aasta kestel oli ta osanik X-KGs ja Y-KGs, kes on mõlemad asutatud piiratud vastutusega usaldusühingu vormis (GmbH & Co. KG) ja tegelevad hoonete ehituse ning eluruumide müügiga nendelt tehingutelt üldjuhul käibemaksu arvestamata.

16. Konkreetselt oli X-KGs vaidlusalusel aastal osalus Z-KG-l, kes omas 6% osalust, ja W-l 94% osalusega. 31. jaanuaril 2013 sõlmiti kokkulepe, mille alusel Z-KG oleks teinud 600 000 euro suuruse lississemakse, samas kui W oleks osutanud vähemalt 9 400 000,00 euro väärtuses tasuta teenuseid seoses tütarettevõtjale kuuluva kahe kinnisvaraarendusega. Konkreetselt pidi W osutama X-KG-le energiavarustuse kavandamise, soojusisolatsiooni ja energiavõrku ühendamise, arhitekti, peatöövõtja, majandamise ja turustamise teenuseid ning läbi viima uuringuid staatika kohta, tehes seda osaliselt oma töötajate ja seadmetega ning osaliselt teistelt ettevõtjatelt kaupa ja teenuseid ostes.

17. W ja X-KG sõlmisid samal päeval veel ühe kokkuleppe, mille põhjal W oleks X-KG-le seoses kõnealuste kinnisvaraprojektidega tasu eest raamatupidamis- ja juhtimisteenuseid osutanud. Viidatud teenused hõlmasid töötajate töölevõtmist ja vallandamist, materjali ostu, raamatupidamisdokumentide ja maksudeklaratsioonide koostamist ning nende maksuametile esitamist. Kõnealuste raamatupidamis- ja juhtimisteenuste hulgast olid sõnaselgelt välistatud teenused, mida kaebaja pidi osutama sissemaksena.

18. Lisaks omas W 2013. aastal 89,64% Y-KG osadest; ülejäänud osad olid P I GmbH omandis. 10. aprillil 2013 sõlmiti kokkulepe, mille alusel pidi P I GmbH Y-KG-le tegema 3 500 000,00 euro suuruse sissemaksu ja W oleks osutanud Y-KG kinnisvaraarendusega seoses tasuta teenuseid – samasuguseid, nagu kirjeldati käesoleva ettepaneku punktis 16 – 30 290 000,00 euro väärtuses. Samal päeval sõlmisid W ja Y-KG lisaks kokkuleppe, mille alusel W pidi Y-KG-le osutama tasu eest raamatupidamis- ja juhtimisteenuseid, mis on samastatavad eelmises punktis 17 viidatud teenustega.

19. W arvas 2013. aasta käibedeklaratsioonis oma maksustatavatelt tehingutelt tasutud käibemaksu täielikult maha. Maksukontrolli tulemusel leidis Saksa maksuhaldur aga, et W sissemaksed X-KG-le ja Y-KG-le tuleb liigitada käibemaksust vabastatud tegevusteks, kuna neil puudus tulu saamise eesmärk käibemaksuõiguse sätete tähenduses ja seetõttu ei saanud neid seostada valdusühingu majandustegevusega. Viidatud tegevustega seoses makstud sisendkäibemaksu summasid ei saanud seega maha arvata.

20. Pärast seda, kui tema vaie jäeti rahuldamata, esitas W kaebuse Niedersächsisches Finanzgerichtile (Alam-Saksi liidumaa maksukohus, Saksamaa), kes selle 19. aprilli 2018. aasta otsusega rahuldus. Kõnealuse kohtu arvates võis W sisendkäibemaksu täielikult maha arvata, sest W poolt tasu eest raamatupidamis- ja juhtimisteenuste osutamine X-KG-le ja Y-KG-le viitas tema otsesele või kaudsele seotusele kõnealuste äriühingute juhtimisega. Järelikult kuulus teenuste osutamine mitterahaliste sissemaksu vormis osaluse aktiivse juhtimise majandustegevuse hulka. Maksukohus rõhutas lisaks, et täidetud olid maksudest väljapoole jäävad alused, mis põhjendasid kõnealuse tehingu jaoks valitud skeemi.

21. Finanzamt (maksuhaldur) esitas viidatud kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse (*Revision*) eelotsusetaotluse esitanud kohtule Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), põhjendades seda väidetega, et 1) vaidlusaluste teenuste – st nende, mis on seotud tütarettevõtjatele tehtud mitterahaliste sissemaksutega –, mida tuleb eristada tasu eest juhtimis- ja

raamatupidamisteenuste osutamisest, eesmärk ei ole tasu puudumisel kaubandus; 2) W poolt teostatud tehingud kujutavad endast käibemaksu mahaarvamise valdkonna õigusnormidega võrreldes igal juhul kuritarvitust.

22. Eelotsusetaotluse raames leiab Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kõigepealt, et W ja tema tütaretttevõtjad ei moodusta „maksugruppi“ UStG § 2 lõike 2 tähenduses, kuna kõnealuseid äriühinguid ei saa pidada üheks ettevõtteks.

23. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kuna W osutas oma tütaretttevõtjatele tasu eest raamatupidamis- ja juhtimisteenuseid, võib ta vaatamata valdusühingu staatusele saada põhimõtteliselt soodustuse ostetud teenuste sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise kujul. Ta märgib seejärel – Euroopa Kohtu praktika alusel –, et niisugune mahaarvamisõigus on olemas nii juhul, kui kulud on seotud konkreetse ostutehinguga, millel on vahetu ja otsene seos mahaarvamisõigust andvate müügitehingutega, kui ka juhul, kui viidatud kulud on osa äriühingu üldkuludest ja kuuluvad sellisena tema tarnitava kauba või osutatavate teenuste hinna hulka.

24. Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kahtleb siiski, et W poolt X-KG-le ja Y-KG-le sissemaksete vormis osutatud teenustel on vahetu ja otsene seos W poolt osutatud maksustatavate teenustega, st et neid võib tema üldkuludeks pidada, arvestades et need ei moodustanud tegelikult osa valdusühingu majandustegevusest, vaid tema tütaretttevõtjate peamiselt maksuvaba majandustegevuse teostamisest.

25. Teiseks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas juhul, kui leitakse, et käibemaksu, mille W oma maksustatavatelt tehingutelt tasus, saab käibemaksudirektiivi sätete alusel abstraktselt maha arvata, on emarettevõtja poolt tütaretttevõtjale teenuste ostu vahendamine eesmärgiga arvata maha sisendkäibemaks, millele niisugusel tütaretttevõtjal õigust ei oleks, käibemaksu valdkonna õigusnormidest kõrvalehoidmine.

26. Ta rõhutab selles osas, et niisuguse kuritarvituse olemasolu hindamise eelduseks on konkreetse kohtuasja asjaolude faktiline analüüs, mille eesmärgiks on kontrollida vaidlustatud tehingut toetavate maksudest väljapoole jäävate aluste olemasolu, ning et riigisisese õiguses viib kõnealuse faktilise analüüsi läbi maksukohus otsuse raames, mis on selles osas Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) siduv. Seega arvestades, et põhikohtuasja raames leidis Niedersächsisches Finanzgericht (Alam-Saksi liidumaa maksukohus), et on olemas maksuõigusest väljapoole jäävad põhjused, mis toetavad W poolt tehtud tehinguid, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas nende põhjuste esinemine takistab õiguste kuritarvituse tuvastamist.

27. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib lõpetuseks, et juhul kui sellist tehingut ei peeta kuritarvituseks, tekib oht õigustada igasugust valdusühingu poolset tütaretttevõtjate ostude vahendamist, mida tehakse käibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks, millele tütaretttevõtjatel ei oleks vahetu tellijana õigust olnud.

28. Seetõttu peatas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punkti a koostoimes artikliga 167 tõlgendada nii, et juhtimisteenust osutav valdusühing, kes osutab maksustatavaid teenuseid tütaretttevõtjatele, võib arvata maha sisendkäibemaksu ka

neilt teenustelt, mida ta ostab kolmandatelt isikutelt ja mille ta annab üldkasumi jaotamise õigust andva sissemaksena üle tütarettevõtjatele, kuigi ostetud teenused ei ole otseses ja vahetus seoses valdusühingu enda müügitehingutega, vaid tütarettevõtjate (peamiselt) maksuvabade müügitehingutega, ostetud teenused ei moodusta osa (tütarettevõtjatele osutatud) maksustatavate teenuste hinnast ega kuulu ka valdusühingu enda majandustegevuse üldkulude hulka?

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

### III. Poolte peamised argumendid

29. Euroopa Kohtu menetluse kirjalikus etapis esitasid oma seisukohad W, Saksamaa valitsus ja komisjon.

30. W väidab oma kirjalikes seisukohtades kõigepealt, et eespool kirjeldatud tehinguid toetavad maksuõigusest väljapoole jäävad alused: 1) esiteks, kuna tütarettevõtjate kaudu kinnisvaraprojektide teostamine võimaldab piirata niisuguste objektide saastest puhastamisega seotud vastutust, millel kinnisvaraprojektid paiknevad (tegemist on sõjalise otstarbega hoonetega, mis on saastunud plahvatusohtliku laskemoonaga); 2) teiseks kaitseb teenuste mitterahaliste sissemaksetena osutamine W-d paremini tütarettevõtjate võlausaldajate või kohtuasutuste potentsiaalsete nõuete eest, kuna nende seisukohast oleks otstarbekas nõuda viidatud sissemakse esemeks olevaid teenuseid ainult ehitusprojektide jätkumise korral, kuid see oleks väga ebatõenäoline juhul, kui tütarettevõtjad on maksejõuetud; 3) kolmandaks, kuna projekteerimise ja ostude koondamine valdusühingu kätte toob kaasa tõhususe ja majanduslike eeliste suurenemise seoses ostukulude vähenemisega; 4) viimasena, kuna kõnealune skeem säilitab kasumimarginaalide konfidentsiaalsuse, sest soetaja võib õigusele teabele tugineda üksnes lepingupoolte vastu ja seega tütarettevõtjate, mitte emaettevõtja W vastu.

31. Seda arvestades leiab W seoses esimese eelotsuse küsimusega, et tal on õigus käibemaks maha arvata, sest ta tegutses eranditult käibemaksukohustuslasena, olles tasu eest haldus- ja raamatupidamisteenuste osutamise kaudu oma tütarettevõtjate juhtimisega seotud. Ta leiab, et tema poolt tütarettevõtjatele mitterahaliste sissemaksetena ostetud teenuste kulud annavad õiguse sisendkäibemaks täielikult maha arvata, kuna kõnealused kulud, mis annavad panuse tema majandustegevuse tugevdamisse tervikuna, on osa tema üldkuludest. Lisaks vaidlustab W selle, et talle ei antud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust oma tütarettevõtjate osaliselt maksuvabade müügitehingute tõttu, kuna tegemist on eraldiseisvate käibemaksukohustuslastega ning ostutehingutel ei ole vahetut ega otsest seost tema tütarettevõtjate konkreetsete müügitehingutega.

32. Seoses teise eelotsuse küsimusega leiab W, et kõnealuste tehingute tegemine ei kujuta endast õiguste kuritarvitust, kuna seda põhjendavad käesoleva ettepaneku punktis 30 kirjeldatud maksudest väljapoole jäävad alused. Ta märgib selle kohta lisaks, et valdusühingu mitmeastmelisest ülesehitusest tulenev eelis võrreldes üheastmelise ülesehitusega on ainult asutamisevabaduse väljendus, mitte kuritarvitus.

33. Saksamaa valitsus ja komisjon leiavad suures osas kattuvates argumentides, et esimesele eelotsuse küsimusele tuleb vastata eitavalt. Arvestades, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a sätestatud käibemaksu mahaarvamise õiguse eelduseks on otsene ja vahetu seos ühelt poolt konkreetse ostutehingu ja teiselt poolt ühe või mitme müügitehingu või käibemaksukohustuslase majandustegevuse kogumi vahel, mis annavad käibemaksu mahaarvamise õiguse, ei ole ostutehingutel käesoleval juhul vahetut ja otsest seost valdusühingu majandustegevustega. Kuigi on tõsi, et tasu eest raamatupidamis- ja juhtimisteenuste osutamine on maksustatav tehing, ei kuulu käesoleval juhul ostetud ja tütarettevõtjatele tasuta osutatud teenused kõnealuste teenuste hinna hulka. Lisaks on maksukohustuslasel käibemaksudirektiivi kohaselt luba arvata maha talle teise maksukohustuslase poolt tarnitud kauba või osutatud teenuste eest tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks ainult osas, milles neid kaupu või teenuseid kasutatakse tema maksustatavate tehingute tarbeks. Arvestades, et käesoleval juhul kasutati viidatud kaupu ja teenuseid tütarettevõtjate suures osas maksuvabade müügitehingute tegemiseks, ei teki mahaarvamiseõigust.

34. Teise eelotsuse küsimusega seoses väidab Saksamaa valitsus – vaid juhul, kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt –, et viidatud tehing kujutab endast igal juhul kuritarvitust, sest selle peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine, mis on vastuolus käibemaksudirektiivi asjasse puutuvate sätetega taotletava eesmärgiga. Komisjon pidas aga kõnealusele küsimusele vastamist ebavajalikuks.

## IV. Õiguslik analüüs

### A. Sissejuhatavad märkused

35. Eespool esitatud eelotsuse küsimustele vastamiseks keskendun järgmistes punktides eeldustele, mis peavad olema täidetud, et valdusühingul tekiks õigus käibemaks maha arvata, ning eeldustele, mille täitmise korral on tegemist viidatud õiguse kuritarvitusega. Euroopa Kohtu valduses oleva toimiku alusel esitan seejärel viited, et võimaldada riigisisel kohtul hinnata käesolevas kohtuasjas kõnealuste eelduste täidetust või puudumist.

36. Igal juhul peab eelotsusetaotluse esitanud kohus hindama, kas viidatud eeldused on käesoleval juhul täidetud, arvestades kõiki konkreetseid asjaolusid, milles kõnealuseid tehinguid tehti.<sup>5</sup> Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt põhineb ELTL artikliga 267 rajatud koostöö süsteem riigisiseste kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel. Viidatud sätte alusel algatatud menetluse raames peavad liikmesriikide kohtud tuvastama faktilised asjaolud ja tõlgendama

<sup>5</sup> Vt valdusühingu käibemaksu mahaarvamise õiguse kohta 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus SKE, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 1. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punkt 40. Kuritarvituse koosseisu eelduste täidetuse kontrolli kohta vt 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 76 ja 77, ning 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 34.

riigisiseseid õigusnorme. Euroopa Kohus on aga pädev andma riigisisesele kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamiseks vajalikud juhtnöörid ja põhikohtuasja toimiku ning talle esitatud kirjalike ja suuliste seisukohtade alusel juhised, mis võimaldavad riigisisesel kohtul asja lahendada.<sup>6</sup>

## **B. Esimene eelotsuse küsimus**

37. Esimese eelotsuse küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleb direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 punkti a koostoimes artikliga 167 tõlgendada nii, et valdusühingul, kes teeb maksustatavaid müügitehinguid tütarettevõtjatele, on õigus arvata sisendkäibemaks maha teenustelt, mida ta ostab kolmandatelt isikutelt ja mille ta annab üldkasumi jaotamise õigust andva sissemaksena üle tütarettevõtjatele, kuigi ostetud teenused 1) ei ole otseses ja vahetus seoses valdusühingu enda müügitehingutega, vaid tütarettevõtjate (peamiselt) maksuvabade müügitehingutega; 2) ei moodusta osa (tütarettevõtjatele osutatud) maksustatavate teenuste hinnast ja 3) ei kuulu valdusühingu enda majandustegevuse üldkulude hulka.

38. Küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 168 sõnastusest, et mahaarvamiseõiguse kasutamiseks peab huvitatud isik olema ühelt poolt „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses ja teiselt poolt peab maksukohustuslane kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, järgnevalt kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks.<sup>7</sup> Järgnevates punktides keskendun kõikidele viidatud eeldustele.

### *1. W maksukohustus*

39. Käibemaksudirektiivi artikli 9 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Lisaks tuleneb viidatud artiklist 9, et majandustegevuse mõiste hõlmab tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku kõiki tegevusi, ning eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.<sup>8</sup>

40. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole valdusühing, mille ainus eesmärk on osaluse omandamine teistes äriühingutes, ilma et ta osaleks otseselt või kaudselt nende äriühingute juhtimises, käibemaksukohustuslane käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses ja tal ei ole järelikult ka mahaarvamiseõigust. Ainuüksi äriühingu osaluse omandamist või omamist ei saa iseenesest käsitada käibemaksudirektiivi tähenduses majandustegevusena, mis teeks omandajast või omajast maksukohustuslase, kuna kõnealuste tehingutega ei kaasne vara kasutamist eesmärgiga saada keevat tulu. Võimalik dividendi saamine osaluse viljana või tütarettevõtte võõrandamisest saadud kasum on nimelt üksnes vara omamise tulemus.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Vt hiljutine, 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus Syndicat CFTC, C-463/19, EU:C:2020:932, punktid 29 ja 67. Vt samas tähenduses Euroopa Kohtu presidendi 28. jaanuari 2015. aasta määrus Gimnasio Deportivo San Andrés, C-688/13, EU:C:2015:46, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 3. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Fonds du Logement de la Région de Bruxelles Capitale, C-632/18, EU:C:2019:833, punkt 48.

<sup>7</sup> Vt 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika.

<sup>8</sup> Vt selle kohta 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition ApS, C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 29, ning 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 27.

<sup>9</sup> Vt selle kohta esiteks 20. juuni 1991. aasta kohtuotsus Polysar Investments Netherlands BV, C-60/90, punktid 13 ja 14. Vt ka hiljutises kohtupraktikas 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, punkt 30, 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition ApS, C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 30, 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punktid 27 ja 28, ning 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 16.



41. Olukord on teistsugune juhul, kui osalusega kaasneb otsene või kaudne osavõtt nende tütarettevõtete juhtimisest, kus osalus omandati, juhul kui juhtimine hõlmab käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemist.<sup>10</sup> Eelkõige on segatüüpi valdusettevõtja, kes mitte üksnes ei oma osalusi äriühingutes, vaid osutab neile maksustatavaid tasulisi teenuseid, maksukohustuslane, kellel on põhimõtteliselt õigus sisendkäibemaksu maha arvata.<sup>11</sup> Sellist tüüpi valdusühinguid nimetatakse tavapäraselt „juhtimisfunktsiooniga valdusühinguteks“<sup>12</sup> või „juhtimisega tegelevateks valdusettevõtjateks“.

42. Euroopa Kohus on täpsustanud, et mõistet „valdusühingu seotus oma tütarettevõtja juhtimisega“ tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab kõiki majandustegevuse hulka kuuluvaid toiminguid käibemaksudirektiivi tähenduses, mida valdusühing teeb oma tütarettevõtja huvides.<sup>13</sup> Kuigi näited tegevustest, mis kõnealust seotust kajastavad, ei ole ammendavalt loetletud, on selge, et seda täiendab haldus-, finants-, äriteenuste ning tehniliste teenuste osutamine.<sup>14</sup>

43. Käesolevas kohtuasjas tuleneb Euroopa Kohtu valduses olevast toimikust, et W osutas oma tütarettevõtjatele käibemaksuga maksustatavaid haldus- ja raamatupidamisteenuseid (nagu kirjeldasin, oli tegemist töötajate töölevõtmise ja vallandamise, materjali ostu, raamatupidamisdokumentide ja maksudeklaratsioonide koostamisega seotud teenustega). Sel põhjusel võib kahtlemata kinnitada, et ta tegeles majandustegevusega, olles käibemaksuga maksustatavate tehingute teostamise kaudu oma tütarettevõtjate juhtimisega seotud, ning et järelikult tuleb teda pidada maksukohustuslaseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.

*2. Seos kaupade või teenuste, millele maksukohustuslane tugineb mahaarvamisoõiguse põhjendamiseks, ja tema maksustatavate müügitehingute vahel*

44. Nagu osutasin, on käibemaksu mahaarvamiseks lisaks soetaja maksukohustusele vaja ka seose olemasolu sisendkäibemaksuga koormatud tehingute ja soetaja majandustegevuse vahel. Teisisõnu peavad kõnealused tehingud olema ettevõtja tegevusega tegelikult seotud.

45. Käibemaksudirektiivi artiklist 168 tuleneb nimelt, et maksukohustuslasel on õigus arvata maha ostetud asja või teenuse eest tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks osas, milles ta kasutab seda asja või teenust oma maksustatavate tehingutega seoses.<sup>15</sup>

<sup>10</sup> Vt 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, punkt 31, 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 29, ning 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika.

<sup>11</sup> Vt selle kohta 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, punkt 32, 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 22, ja 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 31.

<sup>12</sup> Vt kohtujurist Mengozzi ettepanek kohtuasjas Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:212, punkt 31.

<sup>13</sup> Vt selle kohta 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 32.

<sup>14</sup> Vt selle kohta 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punktid 30 ja 31 ning seal viidatud kohtupraktika.

<sup>15</sup> Vt 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, punkt 36, ning 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika. Tähelepanu tuleb pöörata sellele, et kuigi kõnealustes kohtuotsustes viidatakse nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artiklile 17, on käibemaksudirektiivi asjakohastel sätetel kuuenda direktiivi sätetega sisuliselt sama kohaldamisala. Sel põhjusel on kinnitatud, et kuuendat direktiivi käsitlev Euroopa Kohtu praktika on asjakohane ka käibemaksudirektiivi tõlgendamisel (vt 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 17).

46. Kohtupraktika kohaselt on selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, vaja, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ning vahetu seos.<sup>16</sup>

47. Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse isegi siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ning ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega üldiselt.<sup>17</sup>

48. Ühel või teisel juhul on vaja, et ahelas eelneva teenuse osutamise hind sisalduks vastavalt järgnevate konkreetsete tehingute hinnas või nende kaupade või teenuste hinnas, mida maksukohustuslane oma majandustegevuse raames tarnib või osutab.<sup>18</sup>

49. Seevastu juhul, kui maksukohustuslase poolt soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või maksu kinni pidada ega maha arvata.<sup>19</sup>

50. Euroopa Kohus on ka täpsustanud, et selleks, et hinnata, kas eespool viidatud eeldused on täidetud, tuleb võtta arvesse tehingu ainsat põhjust, mida tuleb pidada selle objektiivse sisu kindlaksmääramise kriteeriumiks. Kui tuvastatakse, et tehingut ei tehtud maksukohustuslase maksustatava majandustegevuse tarbeks, ei saa seda tehingut pidada niisuguseks, mis loob viidatud tegevusega otsese ja vahetu seose, isegi kui see tehing on oma objektiivse sisu kohaselt käibemaksuga maksustatav.<sup>20</sup>

51. Käesolevas kohtuasjas tuleneb Euroopa Kohtu valduses olevast toimikust, et W maksustatavate tehingute esemeks olevaid kaupu ja teenuseid ei kasutatud käibemaksudirektiivi artikli 168 kohaselt tema maksustatavate tehingute tarbeks, vaid nende tehingute „ainsat põhjust“ arvestades kahele tütarettevõtjatele – loomulikult tasuta – sissemaksete tegemiseks. Valdusühingu poolt – kas rahaliste või mitterahaliste – sissemaksete tegemine äriühingutesse, milles ta osalust omab, on oma funktsionaalselt olemuselt siiski suunatud dividendide saamisele.

52. Järelikult ei saa leida, et tütarettevõtjatele mitterahalise sissemakse tegemise tehing kujutab endast „majandustegevust“ sama direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses. Nagu kirjeldasin, on kõnealune tegevus seotud materiaalse või immateriaalse vara kasutamise kestva tulu saamise eesmärgil, mis ei hõlma väljakujunenud kohtupraktika kohaselt pelka dividendide teenimist. Sellest tuleneb, et tütarettevõtjatele sissemakse tegemiseks kasutatavate kaupade ja teenuste ostuga seoses kantud kulud – mis on suunatud niisuguse tegevuse teostamisele, millel ei ole W puhul majanduslikku laadi – ei saa maha arvata.

53. Teisalt tuleneb eelotsusetaotluses esitatud kirjeldusest selgelt, et maksustatavatel tehingutel, mille puhul mahaarvamisõigus vaidlustati (arhitekti-, staatikat puudutavate arvutustega seotud teenustele, planeerimis-, peatöövõtja-, majandamise ja turustamisteenustele tehtud kulud), oli vahetu ja otsene seos müügitehingutega, mida tütarettevõtjad tegid oma kinnisvaraarenduse ja

<sup>16</sup> Vt 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, punkt 41, ning 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika.

<sup>17</sup> Vt 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, punkt 42, ning 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika.

<sup>18</sup> Vt 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 27.

<sup>19</sup> Vt 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SFK, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika.

<sup>20</sup> Vt selle kohta 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition ApS, C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 37.

eluruumide müügitegevuse raames. Vaidlusaluste tegevuste laadi kui sellist arvestades on tegemist objektiivsest seisukohast ilmse seosega, mida ei välista asjaolu, et W osutas enda ostetud teenuseid hiljem tüdarettevõtjatele, vaid pigem näib, et viidatud asjaolu kinnitab seda seost.

54. Järelikult võib välistada, et viidatud maksustatavatel tehingutel on vahetu ja otsene seos W tehtud käibemaksuga maksustatavate tehingutega, mis seisnevad hoopis tüdarettevõtjatele tasuliste raamatupidamis- ja juhtimisteenuste osutamises, ning et kõnealuste maksustatavate tehingute kulu sisaldub viidatud haldus- ning raamatupidamisteenuste hinnas.

55. Seega tuleb hinnata, kas kõnealuseid maksustatavaid tehinguid võib pidada W üldkulude hulka kuuluvaks. Mulle teadaolevalt ei käsitleta Euroopa Kohtu praktikas „üldkulude“ ühtset mõistet, vaid teatavates kohtuotsustes ainult konkreetseid asjaolusid, mida kõnealune mõiste hõlmab.

56. Eelkõige kuuluvad väljakujunenud kohtupraktika kohaselt – millele ka W oma seisukohtades põhjalikult viitab – kulud, mille valdusühing, kes on oma tüdarettevõtja juhtimisega seotud, tegi selles tüdarettevõtjas osaluse omandamiseks ostetud teenustele, maksukohustuslase üldkulude hulka ja sisalduvad sellisena tema tarnitavate toodete hinnas. Sellist liiki kuludel on seega otsene ja vahetu seos valdusühingu majandustegevuse kogumiga.<sup>21</sup>

57. Minu arvates eristuvad põhikohtuasjas käsitletavat asjaolud selgelt viimati nimetatud kohtupraktikas käsitletatavatest asjaoludest. Viimased puudutavad kulusid (sealhulgas näiteks õigus- või finantsnõustamise kulud), mis on seotud tüdarettevõtetes osaluse omandamisega, millest valdusühing tegelikult kasu sai. Kõnealuseid kulusid iseloomustab vahetu ja otsene seos tüdarettevõtjatele käibemaksuga maksustatavaid teenuseid osutava juhtimisega tegeleva valdusettevõtja majandustegevuse kogumiga, kuna need kulud on osaluse omandamise ja seega valdusühingu majandustegevusega tegelemise kohustuslikuks eelduseks.

58. Seevastu käesoleval juhul ei ole W poolt ostutehinguga seoses kantud kuludel otsest ja vahetut seost viidatud äriühingu ettevõtlustegevusega, kuna need kulud kujutavad endast tüdarettevõtjate kasuks tehtud „mitterahalist“ sissemakset, nagu juba eelmistes punktides kirjeldasin. Järelikult ei ole tegemist valdusühingule osaluse omandamiseks vajalike kuludega, vaid kuludega, mis on ise tüdarettevõtjatele tehtava sissemakse esemeks, mis on vajalikud tüdarettevõtjate peamiselt maksuvaba majandustegevusega tegelemiseks. Seega näib mulle, et viidatud kohtupraktikale ei saa tugineda selleks, et tunnustataks W õigust käibemaks maha arvata.

59. Pean käesoleva kohtuasja lahendamiseks aga otstarbekamaks seda, mida kinnitati Euroopa Kohtu hiljutises otsuses, milles välistati valdusühingu tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus olukorras, kus (võlakirjaemissioonist kasu saamiseks) ostetud teenuseid kasutati tegelikult maksuvaba tehingu teostamiseks (st emattevõtjale laenu andmiseks).<sup>22</sup> Kõnealusest kohtuotsusest võib tuletada vajaduse hinnata niisuguse maksustatava tehingu tegelikku eesmärki, millelt sisendkäibemaks tasuti, kusjuures mahaarvamine tuleb välistada juhul, kui kõnealune tehing on seotud maksuvaba müügitehingu teostamisega. Seega on esmatähtis rõhutada, et käesolevas kohtuasjas, arvestades eespool punktis 53 kirjeldatud, oli tehingutel, millelt palutakse luba käibemaks maha arvata, tegelikult vahetu ja otsene seos tüdarettevõtjate maksuvaba tegevusega, nii et mahaarvamine tuleks välistada.

<sup>21</sup> Vt 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, punkt 49, 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schifffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 33.

<sup>22</sup> Vt 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sonaecom SGPS SA, C-42/19, EU:C:2020:913, punktid 67 ja 68.

60. Pakutud lahenduse täiendavaks kinnituseks võib meenutada ka Euroopa Kohtu praktikat, milles küll ei käsitletud konkreetselt valdusühinguid, kuid esitati vastupidi W kirjalikes seisukohtades esitatud väidetele siiski käibemaksu mahaarvamiseks ja seega ka käesoleva kohtuasja jaoks üldiselt kehtivad reeglid.

61. Asjaolu, et maksukohustuslase kulutusi ei tehtud mitte tema maksustatavate tehingute, vaid kolmanda isiku tehtud tehingu tarbeks, katkestab otsese ja vahetu seose, mis peab olema ostetud teenuste ning müügitehingu vahel, takistades seega maksukohustuslasel käibemaksu täies ulatuses maha arvata.<sup>23</sup> Tegemist on põhimõttega, mis sobib põhikohtuasja esemeks olevate asjaoludega, arvestades et tütaretttevõtjad on valdusühingust eraldi seisvad juriidilised isikud.

62. Lõpetuseks ei näi mulle ebaoluline Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) poolt eelotsusetaotluse punktis 59 tehtud märkus: W esitatud ja esimese astme kohtu heaks kiidetud arutluskäigu kasutamise tulemusel õigustatakse valdusühingu mis tahes sekkumist maksuvaba tegevusega tegelevate tütaretttevõtjate tegevusse ning valdusühingu poolt tütaretttevõtjate tegevuseks vajaliku kauba ja teenuste ostu täielikku vahendamist koos mahaarvamisõiguse täieliku kasutamisega, mis rikub käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.

63. Kõigi eelnevate kaalutluste põhjal leian, et esimesele eelotsuse küsimusele tuleb vastata järgmiselt: „Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punkti a koostoimes artikliga 167 tuleb tõlgendada nii, et juhtimisfunktsiooniga valdusühingul, kes osutab maksustatavaid teenuseid tütaretttevõtjatele, ei ole õigust arvata sisendkäibemaks maha teenustelt, mida ta ostab kolmandatelt isikutelt ja mille ta annab üldkasumi jaotamise õigust andva sissemaksena üle tütaretttevõtjatele, juhul kui ostetud teenused ei ole otseses ja vahetus seoses valdusühingu enda müügitehingutega, vaid tütaretttevõtjate (peamiselt) maksuvabade müügitehingutega, ostetud teenused ei moodusta osa (tütaretttevõtjatele osutatud) maksustatavate teenuste hinnast ega kuulu ka valdusühingu enda majandustegevuse üldkulude hulka.“

### *C. Teine eelotsuse küsimus*

64. Teise eelotsuse küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus juhul, kui esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, kas õiguste kuritarvitusega Euroopa Kohtu praktika tähenduses on tegemist olukorras, kus juhtimisfunktsiooniga valdusühing „vahendab“ tütaretttevõtjatele teenuseid sel viisil, et tellib ise teenused, millelt tütaretttevõtjad ise vahetu tellijana ei saaks sisendkäibemaksu maha arvata, paigutab need tütaretttevõtja kasumile õigust andva osalusena tütaretttevõtjatesse ja arvab seejärel oma valdusühingu staatusele tuginedes ostetud teenuste sisendkäibemaksu täielikult maha, või õigustavad sellist vahendamist väljapoole maksuõigust jäävad alused, kuigi sisendkäibemaksu täielik mahaarvamine kujutab endast käibemaksusüsteemi rikkumist ja annab valdusühingu struktuuri kasutajatele konkurentsieelise võrreldes üheastmeliste ettevõtjatega.

65. Eelnevates punktides esitatud kaalutlusi arvestades leian, et esimesele eelotsuse küsimusele tuleb vastata eitavalt, ning et seega ei ole W käesoleval juhul kohaldanud õigesti käibemaksudirektiivi asjasse puutuvates sätetes ette nähtud tingimusi. Järelikult ei tule võimalikku õiguste kuritarvitust puudutavale küsimusele vastata. Leian aga, et juhul, kui Euroopa Kohus peaks jõudma teistsugustele järeldustele, on otstarbekas teha mõned märkused ka teisele küsimusele vastamiseks.

<sup>23</sup> Vt 1. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punkt 45.

66. Nagu märkisin, on maksudest kõrvalehoidmise, maksustamise vältimise ja võimalike kuritarvituste vältimine käibemaksu valdkonna õigusnormidega tunnustatud ja edendatud eesmärk.<sup>24</sup>

67. Õiguste kuritarvitamise keelu põhimõtte kohaselt tuleb takistada niisuguste puhtalt kunstlike skeemide loomist, mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust.<sup>25</sup> Käibemaksu valdkonnas ei sisaldu see põhimõte liidu õiguse konkreetsetes sätetes, vaid selle aluseks on Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika, mille kohaselt on kuritarvituse tõttu õiguse või soodustuse andmisest keeldumine lihtsalt selle tuvastamise tagajärg, et õiguse kuritarvitamise korral soodustuse saamiseks vajalikud tingimused ei olnud tegelikult täidetud.<sup>26</sup>

68. Kuritarvituse kinnitamiseks peab liikmesriigi maksuhaldur tõendama, et on täidetud kaks kumulatiivset eeldust. Esiteks peab ilmnema, et vaatamata käibemaksudirektiivi ja selle direktiivi üle võtnud riigisiseste õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele on kõnealuste tehingute tulemuseks maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga („objektiivne eeldus“). Teiseks peab objektiivsete asjaolude kogumist ilmnema, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine („subjektiivne eeldus“).<sup>27</sup>

69. Nagu juba märkisin, on riigisisese kohtu ülesanne kontrollida, kas põhikohtuasjas on kuritarvituse koosseis täidetud. Euroopa Kohus võib aga eelotsusetaotluse osas otsust tehes esitada vajaduse korral täpsustusi, mille eesmärk on suunata riigisisest kohut temapoolsel tõlgendusel.<sup>28</sup>

### *1. Kuritarvituse objektiivne eeldus*

70. Õiguste kuritarvituse koosseisu objektiivse eeldusega seoses tuleb kõigepealt märkida, et mahaarvamist käsitlevate sätete eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Järelikult on kõnealuste õigusnormide eesmärk tagada üksnes käibemaksuga maksustatavate majandustegevuste neutraalne maksustamine.<sup>29</sup>

71. Eelotsusetaotlusest tuleneva põhjal leian, et maksusoodustus, mille mahaarvamine kaebajale annab, läheb viidatud eesmärgiga vastuollu. Arvestades, et W varem ostetud kaubad ja teenused on vajalikud tütarettevõtjate majandustegevuseks, võimaldas temapoolne vahendamine saada kasu mahaarvamisest, millele ei vasta väljundkäibemaks, ei W enda osas, kuna kõnealuste teenuste osutamine tütarettevõtjatele on mittemaksustatav tegevus, ega ka tütarettevõtjate osas, kelle tegevus on suures osas maksuvaba.

<sup>24</sup> Vt 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 71, ning 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Gemeente Leusden ja Holin Groep, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 76.

<sup>25</sup> Vt 22. mai 2008. aasta kohtuotsus Ampliscentifica ja Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 28.

<sup>26</sup> 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 32.

<sup>27</sup> 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 86, ning 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus T Danmark, liidetud kohtuasjad C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135, punkt 97.

<sup>28</sup> 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 76 ja 77, ning 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 34.

<sup>29</sup> 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 78.

72. Seega näib, et niisugune olukord on vastuolus ühise käibemaksusüsteemi eesmärgiga, mille eesmärk, nagu märkisin, on tagada üksnes käibemaksudirektiivi artiklis 9 sätestatud käibemaksuga maksustatavate majandustegevuste neutraalne maksustamine.

73. Selle kinnituseks tuleb ka täheldada, et kontserni tasemel mõeldes ei oleks W poolt tasutud sisendkäibemaksu täielikust mahaarvamisest tulenevat maksusoodustust saavutatud kõnealuse tehingu erinevat skeemi kasutades.

74. Esiteks oletagem, et kaebaja oleks varem ostetud kaubad ja teenused tütarettevõtjatele tasu eest üle andnud. Sellisel juhul oleks niisugune üleandmine olnud käibemaksuga maksustatud, mille tagajärjel oleks ühelt poolt W saanud maksustatavatelt tehingutelt käibemaksu maha arvata, kuna tegemist oleks olnud selliste kaupade ja teenuste ostuga, mida kasutatakse tema käibemaksuga maksustatavate tehingute tarbeks (st tütarettevõtjatele tasu eest osutatavad teenused). Teiselt poolt, arvestades, et tütarettevõtjad tegelevad peamiselt maksuvaba tegevusega, ei oleks nende tasutud käibemaks olnud mahaarvatav, igal juhul mitte täielikult.

75. Samamoodi ei oleks täieliku mahaarvamise õigust olnud juhul, kui W ja tema tütarettevõtjad oleksid moodustanud käibemaksugrupi käibemaksudirektiivi artikli 11 tähenduses. Kuna käibemaksugruppi peetakse üheks maksukohustuslaseks,<sup>30</sup> arvestataks sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kindlakstegemisel sellisel juhul ainult tehinguid, mille grupp – ja seega ka tütarettevõtjad – tegi kolmandate osapooltega<sup>31</sup>. Seega oleksid W ostetud kaubad ja teenused pidanud – ühtselt käsitatava majandustegevuse raames – olema seotud suures osas maksuvabade teenustega, mis puudutavad tütarettevõtjate poolt teostatud eluruumide ehitamist ja müüki, millest tulenevalt käibemaksu mahaarvamine välistataks või seda piirataks.

76. Mõelgem veel olukorrale, kus W oleks teinud oma sissemaksed rahas sarnaselt teistele isikutele, kes tütarettevõtjates osalust omavad, rahastades nii kauba ja teenuste ostu, mida tütarettevõtjad ise vahetult teostavad. Ka sel juhul ei oleks tütarettevõtjate ostetud kaupade ja teenuste pealt makstud käibemaks olnud mahaarvatav, vähemalt mitte täielikult, põhjusel et nad tegelevad peamiselt maksuvaba tegevusega.

77. Eelnevate kaalutluste põhjal ja ilma, et see piiraks riigisisese kohtu lõplikku hinnangut, leian, et niisugune tehing, nagu on kõne all põhikohtusjas, on vastuolus käibemaksudirektiivi artiklite 167 ja 168 eesmärgiga, ning seega võib järeldada, et õiguste kuritarvituse objektiivne eeldus on täidetud.

## 2. *Õiguste kuritarvituse subjektiivne eeldus*

78. Mis puudutab käibemaksu valdkonna õiguste kuritarvituse „subjektiivset eeldust“, siis nagu juba kirjeldasin, peab Euroopa Kohtu praktika kohaselt objektiivsete asjaolude kogumist ilmnema, et tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.

<sup>30</sup> Vt selle kohta kohtuotsused *Ampliscientifica* ja *Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19, ning *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 29. Vt seoses kuuenda direktiivi vastavate sätetega ka kohtujurist Mengozzi ettepanek kohtuasjas *Larentia + Minerva* ja *Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:212, punktid 46–50.

<sup>31</sup> Vt selle kohta ka komisjoni teatis nõukogule ja Euroopa Parlamendile nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikliga 11 ettenähtud võimaluse kohta kehtestada käibemaksugrupp (KOM(2009) 325 (lõplik), 2. juuli 2009, lk 11).

79. W esitas mitu maksuõigusest väljapoole jäävat alust – millele viidati eespool punktis 30 –, mis pidid põhjendama põhikohtuasja esemeks olevate tehingute skeemi; neid aluseid toetas riigisisene esimese astme kohus, kelle otsus on vastavalt eelotsusetaotluses viidatud teabele Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) selles osas siduv. Bundesfinanzhof küsib seega, kas maksuõigusest väljapoole jäävate põhjuste olemasolu takistab sellisel juhul, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuvastamast, et õiguste kuritarvituse koosseis on täidetud.

80. Selles osas tuleb rõhutada, et kuigi Euroopa Kohtu praktikas ei ole kasutatud ühtseid väljendeid,<sup>32</sup> ei kohusta kohtupraktika tõendama, et maksusoodustuse saamine on kõnealuste tehingute ainus eesmärk. Kuigi tehingud, millel on ainult selline eesmärk, võivad vastata viidatud kohtupraktikast tulenevatele nõuetele, on Euroopa Kohus täpsustanud, et kuritarvituse koosseis võib olla täidetud ka juhul, kui maksusoodustuse saamine on asjaomase tehingu või tehingute peamine eesmärk.<sup>33</sup> Otseste maksude valdkonnas – mille raames on õiguste kuritarvitusele erinormid kehtestatud<sup>34</sup> – on Euroopa Kohus kinnitanud, et paikapidavaks majanduslikuks põhjenduseks võib olla tehing, mis põhineb mitmel eesmärgil, mille hulgas võivad olla ka maksualased kaalutlused, tingimusel et viimased ei oleks kavandatava tehingu raames valdavad<sup>35</sup>. Sellest tuleneb, et väljapoole maksusüsteemi jäävate majanduslikku laadi põhjuste olemasolu ei tähenda iseenesest, et õiguste kuritarvituse koosseis ei ole täidetud, kuna võib ütelda, et tehingu peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.

81. Selles osas on Euroopa Kohus ka täpsustanud, et vaidlustatud tehingute peamise eesmärgina võib tuvastada maksusoodustuse saamise, kui viidatud tehingud ei kujuta endast tavapäraseid majandustehinguid<sup>36</sup> või kui neil ei ole mingit seost majandusliku ja kaubandusliku sisuga<sup>37</sup>.

82. Loomulikult on riigisisese kohtu ülesandeks kontrollida, kas kõnealune eeldus on põhikohtuasjas täidetud, tehes kindlaks tehingute tegeliku sisu ja tähenduse. Järelikult peab ta põhjalikult hindama tehtud tehingute aluseks olevaid „majanduslikke põhjuseid“, et teha kindlaks, kas viidatud tehingud on ühiste äritavade alusel objektiivselt põhjendatavad või kas need tehingud peegeldavad kõrvalekaldeid tavapärasest majandustegevusest. Riigisisene kohus võib eelkõige arvesse võtta nii nende tehingute puhtalt fiktiivset võimalikku olemust kui ka maksukoormuse vähendamise plaaniga seotud ettevõtjate vahelisi õiguslikke, majanduslikke ja/või isiklikke suhteid,<sup>38</sup> kuna need aspektid võivad tõendada, et maksusoodustuse saamine kujutab endast peamist eesmärki, hoolimata võimalike majanduslike eesmärkide olemasolust, mis võivad tuleneda näiteks turunduse, tegevuse korraldamise või garantiiga seotud kaalutlustest<sup>39</sup>.

<sup>32</sup> Vt selle kohta kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Cussens, C-251/16, EU:C:2017:648, punkt 97.

<sup>33</sup> Vt 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 45, ja 22. novembri 2017. aasta kohtuotsus Cussens, C-251/16, EU:C:2017:881, punkt 53.

<sup>34</sup> Kõiki selles valdkonnas Euroopa tasandil vastuvõetud õigusnorme kordamata tuleb meenutada nõukogu 12. juuli 2016. aasta direktiivi (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT 2016, L 193, lk 1), artiklit 6. Viidatud õigusnorm võimaldab kuritarvituse koosseisu täidetuks pidada, tingimusel et kohaldatava maksuõigusega vastuolus oleva maksusoodustuse saamine on tehingu „üks põhieesmärk“. See tehing peab aga olema „fiktiivne“, st see ei tohi olla „loodud reaalsel ajal põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu“.

<sup>35</sup> Vt 10. novembri 2011. aasta kohtuotsus Foggia, C-126/10, EU:C:2011:718, punkt 35. Viidatud kohtuotsus puudutab nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/434/EMÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise ja osade või aktsiate asendamise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT 1990, L 225, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 142) artikli 11 lõike 1 punktis a sisalduvat kuritarvitusevastast õigusnormi.

<sup>36</sup> Vt 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 69.

<sup>37</sup> Vt 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Paul Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punktid 44 ja 45.

<sup>38</sup> Vt 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 76 ja 81.

<sup>39</sup> 21. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 62.

83. Pean aga – kuritarvituse kindlakstegemise eesmärgil – ebaoluliseks asjaolu, mida on rõhutatud Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) esitatud teises küsimuses, mis puudutab konkurentsieelist, millest saavad kasu valdusühingu struktuuri kasutajad võrreldes üheastmeliste ettevõtjatega. Asutamisevabadust võib seaduslikult kasutada konkureerivate ettevõtete suhtes eelise, sealhulgas maksueelise saamiseks, tingimusel et ei ole täidetud kuritarvituse eespool viidatud eeldused.

84. Kõige eelneva põhjal – juhul, kui Euroopa Kohus soovib vastupidi eelnevates punktides väljendatud arvamusele vastata esimesele eelotsuse küsimusele jaatavalt – leian, et teisele eelotsuse küsimusele tuleb vastata järgmiselt: „Olukorras, kus juhtimisfunktsiooniga valdusühing „vahendab“ tütarettevõtjatele teenuseid sel viisil, et tellib ise teenused, millelt tütarettevõtjad ise vahetu tellijana ei saaks sisendkäibemaksu maha arvata, paigutab need tütarettevõtja kasumile õigust andva osalusena tütarettevõtjatesse ja arvab seejärel oma juhtimisfunktsiooniga valdusühingu staatusele tuginedes ostetud teenuste sisendkäibemaksu täielikult maha, on tegemist maksusoodustusega, mille andmine on vastuolus käibemaksudirektiivi mahaarvamisõiguse valdkonna sätetega taotletava eesmärgiga. Kõnealune tehing kujutab endast õiguste kuritarvitust, ka juhul, kui seda õigustavad väljapoole maksuõigust jäävad alused, kui ilmneb, et tehingu põhieesmärk on maksusoodustuse saamine.“

## V. Ettepanek

85. Kõigi eelnevate kaalutluste põhjal teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punkti a koostoimes artikliga 167 tuleb tõlgendada nii, et juhtimisfunktsiooniga valdusühingul, kes osutab maksustatavaid teenuseid tütarettevõtjatele, ei ole õigust arvata sisendkäibemaks maha teenustelt, mida ta ostab kolmandatelt isikutelt ja mille ta annab üldkasumi jaotamise õigust andva sissemaksena üle tütarettevõtjatele, juhul kui ostetud teenused ei ole otseses ja vahetus seoses valdusühingu enda müügitehingutega, vaid tütarettevõtjate (peamiselt) maksuvabade müügitehingutega, ostetud teenused ei moodusta osa (tütarettevõtjatele osutatud) maksustatavate teenuste hinnast ega kuulu ka valdusühingu enda majandustegevuse üldkulude hulka.
2. Olukorras, kus juhtimisfunktsiooniga valdusühing „vahendab“ tütarettevõtjatele teenuseid sel viisil, et tellib ise teenused, millelt tütarettevõtjad ise vahetu tellijana ei saaks sisendkäibemaksu maha arvata, paigutab need tütarettevõtja kasumile õigust andva osalusena tütarettevõtjatesse ja arvab seejärel oma juhtimisfunktsiooniga valdusühingu staatusele tuginedes ostetud teenuste sisendkäibemaksu täielikult maha, on tegemist maksusoodustusega, mille andmine on vastuolus käibemaksudirektiivi mahaarvamisõiguse valdkonna sätetega taotletava eesmärgiga. Kõnealune tehing kujutab endast õiguste kuritarvitust, ka juhul, kui seda õigustavad väljapoole maksuõigust jäävad alused, kui ilmneb, et tehingu põhieesmärk on maksusoodustuse saamine.