

Kohtuasi C-98/21**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

15. veebruar 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

23. september 2020

Vastustaja ja kassatsioonkaebuse esitaja:

Finanzamt R

Kaebaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:

W-GmbH

Põhikohtuasja ese

Käibemaks – Direktiiv 2006/112 – Tütarettevõtjatele maksustatavaid teenuseid osutava valdusühingu õigus arvata maha sisendkäibemaks ka neilt teenustelt, mida ta ostab kolmandatelt isikutelt ja mille ta annab üldkasumi jaotamise õigust andva sissemaksena üle tütaretevõtjatele, kuigi ostetud teenused ei ole otseses ja vahetus seoses valdusühingu enda müügitehingutega, vaid tütaretevõtjate (peamiselt) maksuvabade müügitehingutega – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse välistamine õiguste kuritarvituse või käibemaksusüsteemi rikkumise tõttu

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

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 tütarettevõtjatele, 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 müügittehingutega, vaid tütarettevõtjate (peamiselt) maksuvabade müügittehingutega, 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?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, eelkõige artiklid 2 ja 167 ning artikli 168 punkt a

Viidatud riigisisised õigusnormid

Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, UStG)

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõtte

- 1 Kaebaja tegeleb oma kinnisvara soetamise, haldamise ja turustamisega ning iga liiki kinnisvaraarenduste projekteerimise, saneerimise ja käivitamisega. Tema osanikud olid vaidlusalusel 2013. aastal A (ühtlasi ainus juhatuse liige) ja B, kummagi osalus oli 50%.
- 2 Kaebaja oli usaldusosanik äriühingutes X-KG ja Y-KG. Mõlemad äriühingud tegelesid kinnisvaraarendusega ja võõrandasid eluruume, kusjuures neilt tehingutelt jäeti käibemaks üldjuhul arvestamata.
- 3 Vaidlusalusel aastal oli X-KG täisosanik Q Verwaltungs-GmbH ning usaldusosanikud olid kaebaja (94% osalus) ja Z-KG (6% osalus). Kaebaja

sissemakse summa oli 940 eurot, Z-KG-l 60 eurot. Q Verwaltungs-GmbH ei pidanud sissemakset tegema ja tal ei ole osalust aktsiakapitalis; ta ei osale kasumi jaotamisel ega kahjumi katmisel ning tal puudub hääleõigus. Q Verwaltungs-GmbH juhatuse liikmed on B ja C. Z-KG osanike hulka ei kuulu A ega B või nende lähikondsed.

- 4 Kokkulepe, mis sõlmiti 31. jaanuaril 2013, nägi ette, et Z-KG teeb 600 000 euro suuruse lississemakse ja kaebaja osutab vähemalt 9,4 miljoni euro väärtuses tasuta teenuseid seoses X-KG kahe kinnisvaraarendusega. Neid teenuseid osutas kaebaja osaliselt oma töötajate ja seadmetega, osaliselt teiste ettevõtjate abil.
- 5 Lisaks leppisid kaebaja ja X-KG 31. jaanuaril 2013 kokku, et kaebaja osutab seoses mõlema kinnisvaraarendusega edaspidi X-KG-le tasu eest raamatupidamis- ja juhtimisteenuseid.
- 6 Vaidlusalusel aastal oli Y-KG täisosanik Q Verwaltungs-GmbH ning usaldusosanikud olid kaebaja (89,64% osalus) ja P I GmbH (10,36% osalus). Q Verwaltungs-GmbH ei pidanud sissemakset tegema ja tal ei ole osalust aktsiakapitalis; ta ei osale kasumi jaotamisel ega kahjumi katmisel ning tal puudub hääleõigus. P I GmbH osanike hulka ei kuulu A ega B või nende lähikondsed.
- 7 Kokkulepe, mis sõlmiti 10. aprillil 2013, nägi ette, et P I GmbH teeb 3,5 miljoni euro suuruse lississemakse ja kaebaja osutab vähemalt 30,29 miljoni euro väärtuses tasuta teenuseid seoses Y-KG kinnisvaraarendusega. Neid teenuseid osutas kaebaja osaliselt oma töötajate ja seadmetega, osaliselt teiste ettevõtjate abil.
- 8 Lisaks leppisid kaebaja ja Y-KG 10. aprillil 2013 kokku, et kaebaja osutab seoses kinnisvaraarendusega edaspidi Y-KG-le tasu eest raamatupidamis- ja juhtimisteenuseid.
- 9 Kaebaja arvas 2013. aastal ostetud teenuste eest sisendkäibemaksu täielikult maha. Vastustajaks olev Finanzamt (maksuhaldur) käsitas kaebaja mitterahalisi sissemakseid X-KG-le ja Y-KG-le siiski tegevustena, millel puudus tulu saamise eesmärk käibemaksuõiguse sätete tähenduses ja mida ei saa seetõttu seostada kaebaja ettevõtlusega. Kõnealuste tegevustega otseselt ja vahetult seotud sisendkäibemaksu summasid ei saa maha arvata.
- 10 Finanzgericht (maksukohus) rahuldab selle peale esitatud kaebuse. Ta märkis, et mitterahaliste sissemaksete tegemine teenuse vormis on osa ettevõtlusest. See tuleneb Euroopa Liidu Kohtu praktikast. Struktuuri kujundamiseks ette nähtud õiguslike võimaluste kuritarvitust ei esine. Esinevad väljapoole maksuõigust jäävad alused, mis õigustavad valitud struktuuri kasutamist.
- 11 Maksuhaldur esitas Finanzgerichti (maksukohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

Eelotsuse küsimuste põhjendused

- 12 Euroopa Kohtu ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu väljakujunenud praktika järgi võib valdusühing arvata maha sisendkäibemaksu, kui rahaliste sissemaksetega teise äriühingusse kaasneb otsene või kaudne seotus asjaomase äriühingu juhtimisega, kuna see hõlmab direktiivi 2006/112 artikli 2 alusel käibemaksuga maksustatavate tehingute teostamist, milleks on näiteks ematettevõtja poolt administratiiv- või raamatupidamisteenuste osutamine (vt kohtuotsus Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, punkt 20 jj; kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 29 jj; kohtuotsus C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 32, ja kohtumäärus MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 32 jj).
- 13 Kaebaja osutas oma tütarettvõtjatele X-KG-le ja Y-KG-le tasulisi raamatupidamis- ja juhtimisteenuseid. Selle üle menetlusosaliste vahel vaidlust ei ole.
- 14 Kaebajal on seetõttu põhimõtteliselt õigus ostetud teenustelt sisendkäibemaks täielikult maha arvata. Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse aga isegi siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe osa. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (vt kohtuotsus Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, punkt 23; kohtuotsus Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 31; kohtuotsus Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 36; kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 31; kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29; kohtuotsus Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punkt 26, ja kohtumäärus MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 39).
- 15 Nii kuuluvad väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kulud, mida valdusühing, kes on seotud oma tütarettvõtja juhtimisega, on kandnud erinevate teenuste eest, mida ta omandas selles tütarettvõtjas osaluse saamiseks, tema üldkulude hulka ning moodustavad sellistena tema toodete ühe koostisosa, olles seega üldjuhul otseselt ja vahetult seotud valdusühingu kogu majandustegevusega. Siinjuures tuleb tagada käibemaksu mahaarvamise õigus nii, et see ei sõltuks eelkõige maksukohustuslase majandustegevuse tulemust puudutavast kriteeriumist, nagu maksukohustuslase majandustegevuse teostamise paik, eesmärk või tulemus (kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 43 jj). Järelikult ei ole ka majandustegevuse ulatus ega tulemus põhimõtteliselt olulised.

Eelotsusetaotluse esitamine Euroopa Kohtule

- 16 Siiski on kaheldav, kas kaebaja ei või sisendkäibemaksu maha arvata põhjusel, et ta ostis teenuseid eesmärgiga kasutada neid sissemakseks tütarettevõtjasse ning need teenused on otseses ja vahetus seoses tütarettevõtja maksuvabade müügitehingutega.

Esimene eelotsuse küsimus

- 17 On küsitav, kas kaebaja ostetud teenused, mille ta annab sissemaksena edasi X-KG-le ja Y-KG-le, on seotud tema ettevõtlusega ja kas vastavad kulud kuuluvad tema „üldkulude“ (tütarettevõtjatele osutatud raamatupidamis- ja juhtimisteenuse kui maksustatava teenuse hinna koostisosad) hulka.
- 18 See küsimus tuleneb kohtuotsusest *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 37 jj), milles keelduti sisendkäibemaksu mahaarvamisest. Viidatud otsuses asus Euroopa Kohus seisukohale, et tegemist ei ole kestva tulu saamise eesmärgil tehtud tehinguga, mis väljub aktsiate hariliku müümise raamistikust. Sellest järeldas kohus, et vaidlusaluste teenuste osutamisega seotud käibemaks ei ole mahaarvatav. Sellega eitas Euroopa Kohus kaudselt ka seda, et vaidlusaluste teenuste osutamise kulud kuuluvad (otsese ja vahetu seose puudumise korral) viidatud kohtuasja kaebaja üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa.
- 19 Lisaks on Euroopa Kohus ka kohtuotsuses *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559, punktid 26, 27, 29, 31 jj), kohtuotsuses *Vos Aannemingen* (C-405/19, EU:C:2020:785, punkt 39) ja kohtuotsuses *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 39) sisendkäibemaksu mahaarvamisest teatavatel asjaoludel keeldunud.
- 20 Käesolevas kohtuasjas ei saa seetõttu välistada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamisest keelduda. Võimalik, et teenuseid ei ostetud kaebaja ettevõtluse ega tema maksustatavate tehingute tarbeks, sest neil on otsene ja vahetu seos tütarettevõtjate (peamiselt) maksuvaba tegevusega. Kaebaja ei pruukinud teenuseid kokkuvõttes osta omaenda ettevõtluse tarbeks, vaid oma tütarettevõtjate tarbeks. Järelikult oleks need seotud tütarettevõtjate maksuvabade tehingutega. Kaebaja kulud seoses ostetud teenustega ei ole tema osutatud teenuste (raamatupidamis- ja juhtimisteenus) hinna koostisosad ega kuulu ka tema üldkulude hulka, vaid kõnealused kulud saab seostada tütarettevõtjate teatavate müügitehingutega. Tütarettevõtjatele osutatud teenuste maksustatav väärtus ei olene sissemaksetest ega nende suurusel. Need mõjutavad „ainult“ kaebaja kasumiosa.

Teine eelotsuse küsimus

- 21 Juhul kui Euroopa Kohus ikkagi leiab, et vaidlusalustelt ostetud teenustelt võib sisendkäibemaksu maha arvata, siis kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas olukorras, kus ematettevõtja vahendab tütarettevõtjale teenuseid eesmärgiga saavutada sisendkäibemaksu mahaarvamine, milleks tütarettevõtjal ei oleks õigust, on tegemist õiguste kuritarvitusega.
- 22 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on kuritarvituse tõendamiseks esiteks nõutav, et vaatamata asjakohase direktiivi ja selle üle võtnud riigisiseste õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele peab kõnealuste tehingute tulemuseks olema maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga; teiseks tuleb objektiivsetest asjaoludest järeldada, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine (vt kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 74 jj; kohtuotsus Cussens jt, C-251/16, EU:C:2017:881, punktid 53 ja 70, vt ka kohtuotsus T Danmark ja Y Danmark, C-116/16 ja C-117/16, EU:C:2019:135, punkt 97).
- 23 Hinnang küsimusele, kas tegemist on õiguste kuritarvitusega kõnealuses tähenduses, eeldab üksikjuhtumi asjaolude tegelikku hindamist. Käesoleval juhul leidis Finanzgericht (maksukohus), et esinevad väljapoole maksuõigust jäävad alused. See tuvastus on eelotsusetaotluse esitanud kohtule siduv.
- 24 Siiski on küsitav, kas põhikohtuasjas esinevate asjaolude puhul on tegemist olukorraga, kus direktiivi 2006/112 ülesehitust arvestades ja konkurentsimoonutuste vältimiseks (andes valdusühingu struktuuri kasutajatele eelise võrreldes üheastmeliste ettevõtjatega) tuleb üldjuhul lähtuda kuritarvituse esinemisest, isegi kui maksukohustuslane tugineb (väidetavatele) väljapoole maksuõigust jäävatele alustele.
- 25 Juhul kui Euroopa Kohus ei käsita sellist struktuuri kuritarvituseks või kui väljapoole maksuõigust jäävad alused, mille Finanzgericht (maksukohus) on tuvastanud, välistavad kuritarvituse, tekiks oht, et neis olukordades, kus tütarettevõtjal puudub sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigus, korraldataks kõigi teenuste ostmine valdusühingu vahendusel nii, et valdusühing osutab valdava osa teenustest tasuta (see tähendab, et annab selle üle tütarettevõtjale sissemaksena). Sel juhul saab valdusühing ostetud teenustelt sisendkäibemaksu täielikult maha arvata, kuigi enamik neist ei ole seotud tasuliste tehingutega, ja nii saavutatakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, mida teenuste vahetult ostmise korral ei oleks ema- ega tütarettevõtjal.
- 26 See ei oleks kooskõlas käibemaksusüsteemiga ka siis, kui vahendamist õigustavad väljapoole maksuõigust jäävad alused ja valdusühingud saaksid konkurentsieelise võrreldes üheastmeliste ettevõtjatega, kelle puhul sisendkäibemaksu mahaarvamisest keeldutakse.