

KOHTUJURISTI ETTEPANEEK

JAN MAZÁK

esitatud 11. detsembril 2007¹

1. Käesoleva eelotsusetaotlusega palub Niedersächsische Finanzgericht (Alam-Saksi maksukohus, Saksamaa) kuuenda käibemaksudirektiivi² artikli 2 punkti 1 ja artikli 17 lõike 5 tõlgendust ning küsib sisuliselt, i) kuidas teha kindlaks sisendkäibemaksu mahaarvamisoigus maksukohustuslase puhul, kes teostab üheaegselt nii majandustegevust kui ka mittemajanduslikku tegevust ning, ii) kui käibemaksu võib maha arvata üksnes selles ulatuses, milles nimetatud maksukohustuslase kulutused on nõuetekohaselt seotud majandustegevusega, siis kumb on kohasem, kas jaotada sisendkäibemaks majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel „investeeringust lähtuva jaotuspõhimõtte” või „tehingust lähtuva jaotuspõhimõtte” alusel.

I. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigus

2. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 2 punktile 1 maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.

3. Kuuenda direktiivi artikkel 4 sätestab alljärgnevad määratlused:

¹ – Algsel: inglise.

² – Nõukogu 17. mai 1977. aasta 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”).

„1. „Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätes-

tatud mis tahes majandustegevust, olene-
mata nimetatud tegevuse eesmärgist või
tulemustest.

5. Seoses mahaarvamisõigusega sätestab
kuuenda direktiivi artikkel 17 järgmist:

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on
tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate
isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevan-
damine ja põllumajandus ning vabakutseline
tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka
materiaalse või immateriaalse vara kasuta-
mine kestva tulu saamise eesmärgil.

„2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse
maksukohustuslase maksustatavate tehni-
gutega seoses, on maksukohustuslasel õigus
tasumisele kuuluvast käibemaksust maha
arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või
on tasutud teiste maksukohustuslaste
poolt temale tarnitud või tarnitavalt
kaubalt või osutatud või osutatavalt
teenuselt; [täpsustatud tõlge]

[...]”

[...]

4. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13
B osa punkti d alapunktile 5 vabastavad liik-
mesriigid maksust „tehingud, sh vahenda-
mine, v.a haldamise ja hoidmisega seotud,
mis on seotud aktsiate ja osadega, osalusega
äriühingutes ja ühendustes, võlakirjadega
ning teiste väärtpaberitega”.

5. Kauba ja teenuste puhul, mida maksuko-
hustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja
3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib
käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehni-
gutega, mille puhul käibemaksu maha arvata
ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu
selle osa, mis tekib esimesena nimetatud
tehingutest.

Nimetatud osa määratakse artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

- nimetaja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma. Liikmesriigid võivad nimetajasse lisada ka toetuste summa, v.a artikli 11 A osa lõike 1 punktis a nimetatud toetused.

[...]”³

6. Lõpuks sätestab kuuenda direktiivi artikkel 19 seoses mahaarvatava osa väljaarvutamise järgmist:

Osa määratakse kindlaks aasta kohta, esitatakse protsendina ning ümardatakse arvuni, mis ei ole suurem järgmisest ühikust.

„1. Artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt mahaarvatav osa on murdarv, milles:

- lugeja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma,

3 – Seejärel on artikli 17 lõikes 5 sätestatud: „Sellest olenemata võivad liikmesriigid: a) lubada maksukohustuslasel osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta, kui iga valdkonna kohta peetakse eraldi arvestust; b) kohustada maksukohustuslast osa määrama iga oma tegevusvaldkonna kohta ning pidama iga valdkonna kohta eraldi arvestust; c) lubada maksukohustuslasel maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema; d) lubada maksukohustuslasel esimeses lõigus nimetatud korras maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada teda seda tegema; e) näha ette, et kui maksukohustuslase poolt mahaarvamisele mittekuuluv käibemaksusumma on tühine, seda ei arvestata”.

2. Erandina lõike 1 sätetest jäetakse mahaarvatava osa arvutamisel kõrvale sellise käibe suurus, mis on seotud maksukohustuslase ettevõtluse raames kasutatavate kapitalikaupade tarnimisega. Välja jäetakse ka artikli 13 B osa punktis d nimetatud tehingutega seotud käibe suurus, kui tegemist on juhuslike tehingutega, ning juhuslike kinnisvara- ja finantstehingutega seotud käive. Kui liikmesriigid kasutavad artikli 20 lõikes 5 sätestatud võimalust kapitalikaupade puhul korrigeerimist mitte nõuda, võivad nad mahaarvatava osa arvutamisel arvesse võtta ka kapitalikaupade võõrandamise tehingud.

3. Aastaks ajutiselt prognoositav osa arvutatakse välja eelmise aasta tehingute alusel. Selliste võrdlustehingute puudumise korral või nende tühise väärtuse korral annab mahaarvatava osa kohta maksuhalduri järelevalve all ajutise hinnangu maksukohustuslane ise oma prognooside kohaselt. Sellest olenemata võivad liikmesriigid säilitada oma senised eeskirjad.

Nimetatud ajutiselt prognoositava osa alusel tehtud mahaarvamised korrigeeritakse järgmisel aastal lõpliku osa kindlaksmääramise ajal.”

1. Kauba tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil ettevõtja poolt oma ettevõtluse raames [...]”

8. UStG § 4 lõike 8 punkt f sätestab muu hulgas, et käibemaksust on vabastatud „[§ 1 lõike 1 punktiga 1 hõlmatud] tehingud, sh vahendamine, mis on seotud osalusega äriühingutes ja ühendustes”.

9. UStG § 15 sätestab:

B. Siseriiklik õigus

7. Umsatzsteuergesetz'i (käibemaksuseadus;⁴ edaspidi „UStG”) § 1 lõike 1 punkt 1 sätestas põhikohtuasja suhtes kohaldatavas redaktsioonis, nimelt aastal 1993:

„1. Ettevõtjal on õigus maha arvata alljärgnevad sisendkäibemaksu summad:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmised tehingud:

1) käibemaks, mis on eraldi välja toodud oma ettevõtluse raames teiste ettevõtjate poolt tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest esitatud arvetel § 14 tähenduses [...];

⁴ – BGBl. 1979 I, lk 1953.

2) impordikäibemaks oma ettevõtluse raames imporditud kaubalt või kaubalt, mida ettevõtja kasutab § 1 lõikes 3 kirjeldatud tehingute tegemiseks;

või ühendusesiseselt soetatud kaupu või temale osutatud teenust üksnes osaliselt välistatud mahaarvamisõigusega tehingute tegemiseks, siis ei arvata maha seda sisendkäibemaksu osa, mis on majanduslikult seotud välistatud mahaarvamisõigusega tehingutega. Ettevõtja võib mahaarvamisele mittekuuluvate summade osas anda objektiivse hinnangu [...]”

3) käibemaks oma ettevõtluse raames ühendusesiseselt soetatud kaubalt.

2. Käibemaksu ei arvata maha tarnitud, imporditud ja ühendusesiseselt soetatud kaupadelt ning osutatud teenustelt, mida ettevõtja kasutab alljärgnevate tehingute tegemiseks:

II. Asjaolud, menetlus ning eelotsuse küsimused

1) maksuvabad tehingud, [...]

[...]

4. Juhul kui ettevõtja kasutab oma ettevõtluse raames tarnitud, imporditud

10. Asjaomasel majandusaastal 1994 tegeles hageja (Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG kui Göttinger Vermögensanlagen AG õigusjärglane) kinnisvara, väärtpaberite ja osaluste omandamise, haldamise ja müümise ja igat liiki investeringutega. Nimetatud tegevusteks soetas ta vajamineva kapitali aktsiate ja ebatüüpiliste hääleõiguseta aktsiate (*atypisch stille Beteiligungen*) emissiooniga. Viimati nimetatud tegevuse tulemusel sai ta hulgaliselt hääleõiguseta aktsionäre, mis on tüüpiline *Publikumsgesellschaft*’ile (aktsiaselts, mille aktsiad on paljude väikeaktsionäride käes). Isikud, kes sellisel viisil osalesid, maksid hagejale rahasumma, mille hageja seejärel investeeris.

11. Aastal 1994 tegi hageja maksustatavaid tehinguid 2 959 800,10 Saksa marga väärtuses. Tema kogukäive ulatus 6480 006,60 margani. See sisaldas dividenditulu 226 641,89 marka ja väärtpaberite müügist saadud tulu 1 389 930,72 marka (kokku 1 616 572,61 marka).

12. Sisendkäibemaksu kogusummast, mis ulatus 6 838 535,68 margani, ei olnud konkreetsete müügitehingutega seotud 6 161 679,37 marka. Tuginedes UStG § 15 lõike 2 punktile 1 koosmõjus nimetatud seaduse § 4 lõike 8 punktiga f, ei tunnistanud Finanzamt Göttingen (Göttingeni maksuamet; edaspidi „Finanzamt“) mahaarvamisoigust sisendkäibemaksu selles osas, mis oli tekkinud seoses ebatüüpiliste hääleõiguseta aktsiate emissiooniga kaasnenu kulutustega (4 171 424,70 marka). Seejärel lahutas Finanzamt nimetatud summa sisendkäibemaksu kogusummast. Olles maha arvanud hageja üürileandmise tehingutest tekkinud sisendkäibemaksu (676 856,31 marka), leidis Finanzamt, et järelejäänud sisendkäibemaks (1 990 254,67 marka) ei olnud seotud konkreetsete müügitehingutega. Seoses viimati nimetatud summaga lubas Finanzamt mahaarvamisoigust jaotuspõhimõtte alusel saadud 45,68% osa suhtes ning tulemuseks oli mahaarvatav sisendkäibemaksusumma 1 567 616,74 marka ja tagastamisele kuuluv summa 1 123 647,00 marka asjaomase majandusaasta kohta.

13. Hageja vaidlustas selle otsuse Niedersächsische Finanzgericht'i viiendas kojas (edaspidi „Finanzgericht“), kes jättis 18. oktoobri 2001. aasta otsusega hageja nõude rahuldamata põhjendusel, et Finanzamt oli toiminud õigesti, kui ta seostas ebatüüpiliste hääleõiguseta aktsiate emissiooniga hagejale tekkinud kulutusi maksuabade tehingutega, ning et ta ei võimaldanud vastavat sisendkäibemaksu maha arvata. Hageja esitas kaebuse Bundesfinanzhof'ile (föderaalne maksukohus), kes 18. novembri 2004. aasta otsusega tühistas Finanzgericht'i 18. oktoobri 2001. aasta otsuse ning saatis asja uuesti läbivaatamiseks ja uue otsuse tegemiseks tagasi Niedersächsische Finanzgericht'ile.

14. Niedersächsische Finanzgericht leiab, et hageja teostab nii majandustegevust kui ka mittemajanduslikku tegevust.

15. Kuna Niedersächsische Finanzgericht kahtles, kuidas teha kindlaks tema menetluses olevas kohtuasjas sisendkäibemaksu mahaarvamisoigus ja selle jaotamine vastavalt ühenduse õigusele, otsustas ta esitada Euroopa Kohtule kaks eelotsuse küsimust:

„1. Kui maksukohustuslane teostab üheaegselt nii majandustegevust kui ka

mittemajanduslikku tegevust, siis kas sisendkäibemaksu mahaarvamisõigus määratakse ühelt poolt maksukohustuslike ja maksustatavate tehingute ning teiselt poolt maksukohustuslike ja maksuvabade tehingute suhtarvu põhjal (hageja seisukohast lähtuvalt) või on maksuvabastus lubatav ainult selles ulatuses, milles aktsiate ja hääleõiguseta aktsiate emissiooniga kaasnevad kulutused on seotud hageja majandustegevusega direktiivi 77/388/EMÜ artikli 2 punkti 1 mõttes ?

III. Hinnang

A. Poolte peamised argumendid

2. Juhul kui maksu mahaarvamine on lubatud ainult ulatuses, milles aktsiate ja hääleõiguseta aktsiate emissiooniga kaasnenud kulutused on seotud majandustegevusega, siis kas sisendkäibemaks tuleb jaotada majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel nn „investeeringust lähtuva jaotuspõhimõtte” alusel, või on asjakohane ka direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõikest 5 tuleneva „tehingust lähtuva jaotuspõhimõtte” kohaldamine *mutatis mutandis*, nagu väidab hageja?”

16. Kirjalikud märkused esitasid hageja, Saksa, Portugali ja Ühendkuningriigi valitsus ning komisjon. Pooled kohtuistungis taotlust ei esitatud ja kohtuistungit ei toimunud.

17. Hageja väidab sisuliselt seda, et uute osaluste omandamisel tasutud sisendkäibemaks kuulub tervenisti mahaarvamisele. Viidates kohtuasjale Kretztechnik⁵ väidab hageja, et aktsiaemissiooni eesmärk on suurendada kapitali, lähtudes üldise majandustegevuse huvidest. Kuna majandustegevus koosneb nii maksustatavatest kui ka maksuvabadest tehingutest, siis vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 5 tuleb mahaarvata maksu osa kindlaks määrata ühelt poolt maksukohustuslike ja maksustatavate tehingute ning teiselt poolt maksukohustuslike ja maksuvabade tehingute suhtarvu alusel.

18. Saksa valitsus väidab, et sisendkäibemaksu võib maha arvata üksnes ulatuses, milles aktsiate ja hääleõiguseta aktsiate emissiooniga kaasnenud kulutused on seotud hageja majandustegevusega. Ta leiab, et osa niiviisi omandatud kapitalist on eral-

5 – 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik AG vs. Finanzamt Linz (EKL 2005, lk I-4357).

datud tegevuste jaoks, mis ei ole hageja majandustegevus, eeskätt tegevus seoses osalusega teistes äriühingutes. Saksa valitsus leiab, et sisendkäibemaks tuleb jaotada majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel „investeeringust lähtuva jaotuspõhimõtte” alusel, st lähtuvalt suhtarvust, mille alusel jaotatakse ebatüüpiliste hääleõigusega aktsiate emissioonist saadud kapitalitulu majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel.

19. Portugali valitsus leiab, et hageja käibemaksu võib maha arvata üksnes majandustegevuse raames tehtud tehingute osas ning ta väidab sisuliselt seda, et käesoleval juhul on investeeringust lähtuv jaotuspõhimõte kohasem meetod sisendkäibemaksu jaotamisel.

20. Ühendkuningriigi valitsus märgib sisuliselt seda, et see sisendkäibemaksu osa, mis on seotud või mida hageja kasutab oma mittemajanduslikuks tegevuseks, ei puutu üldse sisendkäibemaksu mahaarvamisel asjasse, kuna kõnealune sisendkäibemaksu osa jääb mahaarvamise süsteemist välja ning see tuleb jätta täiesti tähelepanuta. Sisendkäibemaksu jaotamise kohta väidab Ühendkuningriigi valitsus sisuliselt seda, et kuues direktiiv

sellega seoses ettekirjutusi ei tee ning et liikmesriikidel tuleb kõnealuse küsimuse reguleerimiseks kohaldada kaalutlusõigust.

21. Komisjoni arvates sõltub käibemaksu käsitus seoses hageja majandustegevusega sellise teguri kohaldatavusest, mis toob kaasa mahaarvamisoiguse. Kui väärtpapieritehingud on käibemaksust vabastatud, siis kinnisvaretehinguid võib vajadusel maksustada. See selgitab, miks hageja tegevuse võib jagada kolme ossa: i) mittemaksustatavad tehingud; ii) maksustatavad, kuid maksust vabastatud tehingud, ning iii) maksustatavad tehingud. Eelotsustaotluse esitanud kohtul tuleb seda küsimust lähemalt uurida tema menetluses oleva kohtuasja asjaolude valguses. Seoses sisendkäibemaksu jaotamisega märgib komisjon, et palju objektiivsem oleks kohaldada investeeringust lähtuvat jaotuspõhimõtet, mis kajastab piisavalt majanduslikku reaalsust, ning et sisendkäibemaksu jaotus tuleks seega välja arvutada iga majandusaasta kohta.

B. Hinnang

1. Esimene küsimus

22. Eelotsustaotluse esitanud kohtu arvates on fakt see, et hageja teostab nii

majandustegevust⁶ kui ka mittemajanduslikku tegevust. Öeldut arvesse võttes tuleb meele pida, et kuigi kuuenda direktiivi artikkel 4 määratleb käibemaksu laia kohaldamisala, on selles sättes mõeldud üksnes olemuselt majanduslikku tegevust.⁷

direktiivi tähenduses, kehtib see ka tehingute osas, mis sisaldavad selliste osaluste üleandmist.⁹ Väärtpaberitehingud seevastu võivad kuuluda käibemaksu kohaldamisalasse, kuid on maksust vabastatud.¹⁰

23. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei peeta pelgalt aktsiate omandamist ning hoidmist majandustegevuseks kuuenda direktiivi tähenduses. Üksnes osaluse omandamine teises ettevõttes ei tähenda vara kasutamist eesmärgiga saada kestmvat tulu.⁸ Kui osaluse omandamine teises ettevõttes ei ole seega iseenesest majandustegevus nimetatud

24. Euroopa Kohus on sedastanud, et isikuühing, mis võtab aktsionäri vastu rahalise sissemakse eest, ei teosta selle aktsionäri suhtes teenuste osutamist tasu eest kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses.¹¹ Samale järeldusele jõudis Euroopa Kohus seoses aktsiaemissiooni korraldamisega kapitali suurendamise eesmärgil.¹²

25. Kohtuasjas Kretztechnik sedastas Euroopa Kohus, et äriühing, kes emiteerib aktsiaid, suurendab oma vara täiendava kapitali soetamisega, andes uutele aktsionäridele omandiõiguse selliselt suurendatud kapitali osale. Emiteeriva äriühingu seisukohast on eesmärgiks hankida kapitali, mitte osutada teenuseid. Aktsionäri seisukohast ei tähenda

6 – Ma leian, et käibemaksu kohaldamise seisukohast ei ole oluline teha vahet „äritegevusel” (*business activity*) ja „majandustegevusel” (*economic activity*). Seoses käesoleva asjaga kasutan ainult mõistet „majandustegevus”, mida on kasutatud ka kuuendas direktiivis.

7 – Vt 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-77/01: EDM (EKL 2004, lk I-4295, punkt 47 ja osundatud kohtupraktika). Sellega seoses vt ka 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kretztechnik, punkt 18. Euroopa Kohus sedastas samuti, et mõiste „majandustegevus” on olemuselt objektiivne selles mõttes, et seda saab käsitleda sõltumatult selle eesmärgist ja tulemist. Vt mh 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-223/03: University of Huddersfield (EKL 2006, lk I-1751, punkt 47 ja osundatud kohtupraktika).

8 – Vt 21. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-8/03: Banque Bruxelles Lambert (BBL) (EKL 2004, lk I-10157, punkt 38).

9 – Vt 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-442/01: KapHag (EKL 2003, lk I-6851, punkt 40).

10 – Vt mh 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus BBL, punktid 36–41 ja osundatud kohtupraktika.

11 – 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus KapHag, punkt 43.

12 – 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kretztechnik, punkt 25.

vajalike summade tasumine suurendatud kapitali eest mitte tegutsemist tasu eest, vaid kapitali investeerimist või paigutamist.¹³

nimetatud tegevused oleks põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (neutraalsuse põhimõte).¹⁵

26. Kui lähtuda tõsiasiast, et hageja ei ole vaatamata oma õigustele, mis tal on aktsionäri või osanikuna, otseselt ega kaudselt seotud nende äriühingute juhtimisega,¹⁴ milles ta on omandanud osaluse, hoiab seda või annab selle üle, siis ei saa tema tegevust pidada majandustegevuseks.

28. Viimati nimetatud tingimusest nähtub, et selleks, et käibemaksu saaks maha arvata, peavad ostutehingud olema otseselt ja vahetult seotud müügitehingutega, andes mahaarvamisõiguse. Kohtuasjas *Investrand* sedastas Euroopa Kohus, et „mahaarvamisõigus käibemaksu osas, mis maksatakse kaupade ja teenuste soetamisel, eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulutused moodustavad osa sellise müügitehingu hinnast, mis annab mahaarvamisõiguse”.¹⁶

27. Kohtuasjas *Rompelman* tõi Euroopa Kohus esmakordselt välja, et mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusest, et

29. Kohtuotsuse Kretztechnik punktis 36 sedastas Euroopa Kohus, et „arvestades sellega, esiteks, et aktsiaemissioon on tehing, mis ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse ning teiseks, et Kretztechnik tegi tehingu, mille eesmärgiks oli suurendada kapitali lähtudes üldise majandustegevuse huvidest, tuleb tõdeda, et selle äriühingu poolt asjaomase tehinguga soetatud tarnete maksumused kuulusid üldkulude hulka ja kujutasid endast sellistena tema toodete

¹³ – *Ibid*, punkt 26.

¹⁴ – Vt selle kohta 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: *Cibo Participations* (EKL 2001, lk I-6663).

¹⁵ – 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: *D.A. Rompelman ja E.A. Rompelman-Van Deelen vs. Minister van Financiën* (EKL 1985, lk 655, punkt 19). Vt ka 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: *Abbey National* (EKL 2001, lk I-1361, punkt 24 ja osundatud kohtupraktika).

¹⁶ – 8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-435/05: *Investrand BV vs. Staatssecretaris van Financiën* (EKL 2007, lk I-1315, punkt 23 ja osundatud kohtupraktika).

hinna koostisosas. Need tärned on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega.”¹⁷

omane äriühing tegi ainult maksustatavaid müügitehinguid.¹⁹

30. Seejärel sedastas Euroopa Kohus kõnealuse kohtuotsuse punktis 37, et „[s]ellest järeldub, et kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetega 1 ja 2 on Kretztechnik’ul õigus maha arvata kogu käibemaks, mis ta on tasunud erinevate kaupade ja teenuste eest, mille ta soetas aktsiaemissiooni käigus, tingimusel, et kõik selle äriühingu poolt tema majandustegevuse raames tehtud tehingud on maksustatavad tehingud. Kui maksukohustuslane teostab üheaegselt tehinguid, mis annavad talle mahaarvamisoiguse ja tehinguid, mis seda ei anna, võib ta kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõiguga käibemaksu maha arvata üksnes osas, mis vastab proportsionaalselt esimesena nimetatud tehingute summale”.¹⁸

31. Ma nõustun eelotsusetaotluse esitanud kohtuga, Saksa valitsusega ja komisjoniga, et hageja olukord ei ole võrreldav olukorraga kohtuasjas *Kretztechnik*, kus asja-

32. Käesolevas asjas on komisjonil õigus, et seni kuni hageja omandab, hoiab ja annab üle aktsiaid ja muid õigusi, ilma et ta kavatses pakkuda regulaarset tasulist teenust, ei ole tema tegevus olemuselt majanduslik ega seetõttu ka maksustatav. Sellises ulatuses, milles käibemaksu selle tegevuse puhul maha ei arvata, kuna tegemist ei ole olemuselt majandusliku tegevusega ja see ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, on maksu mahaarvamine välistatud seda enam, et nimetatud tegevus, milleks olid vajalikud kõnealused kulutused, ei kuulu käibemaksusüsteemi. Seetõttu ei saa aktsiate ja ebatüüpiliste hääleõigusega aktsiate emissiooniga kaasnenud kulutusi arvestada üldkuludena, pidada hinna koostisosaks ega ka kulutusteks, millel on hageja majandustegevusega otsene ja vahetu seos ning mida võib sellisena maha arvata.

33. Järelikult on seoses aktsiate emissiooniga kaasnenud kulutustega tekkinud sisendkäibemaksu mahaarvamine õigustatud üksnes juhul, kui sellisel viisil soetatud kapital

17 – 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Kretztechnik* ja osundatud kohtupraktika.

18 – *Ibidem* ning osundatud kohtupraktika.

19 – *Ibid.* See tähendas, et nimetatud kohtuasjas suurendas *Kretztechnik* kapitali võimsust maksukohustuslasena, kellena ta tegutses. Seega oli tal õigus ostutehingutest tekkinud käibemaks tervelt maha arvata, kuna tegemist oli kogu *Kretztechnik*’u majandustegevusega seotud kulutustega. Vt selle kohta palju hilisem, 16. joonealuses märkuses viidatud Euroopa Kohtu otsus *Investrand*.

paigutatakse hageja majandustegevusse. Ometi ei anna hagejale mahaarvamisõigust kulutused, mis kaasnesid aktsiate ja ebatüüpiliste hääleõigusega aktsiate emissiooniga ja mis on seotud hageja mittemajandusliku tegevusega (st teistes äriühingutes osaluste omandamine, hoidmine ja üleandmine).

peatselt seda, et maksukohustuslane, kes teostab üheaegselt tehinguid, mis annavad talle mahaarvamisõiguse, ja tehinguid, mis seda ei anna, võib kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõiguga käibemaksu maha arvata üksnes osas, mis vastab proportsionaalselt esimesena nimetatud tehingute summale.²⁰

34. Tõepoolest, nagu mainib eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei tegele hageja erinevalt kohtuasjast Kretztechnik, ettevõtluse raames tootmisega. Järelikult ei olnud aktsiaemissiooniga kaasnenud kulutused arvestatavad sellise üldkuluna, mis oleks mõjutanud üksnes majandustegevust.

37. Sellest tuleb järeldada, et hageja aktsiate ja ebatüüpiliste hääleõigusega aktsiate emissiooniga kaasnenud kulutusi ei saa arvestada üldkuludena ega pidada sellisena hageja tootehinna koostisosaks ega ka kulutusteks, mis on otseselt ja vahetult seotud hageja kogu majandustegevusega.²¹

35. Vastupidi, nagu selgub eespool toodust, mõjutasid hageja kulutused vähemalt osaliselt tema mittemajanduslikku tegevust. Siinkohal on oluline mainida, et nii eelotsusetaotlusest kui ka poolte märkustest selgub, et viimati nimetatud asjaolu suhtes poolte vahel vaidlust ei ole.

38. Seega, kui maksukohustuslane teostab üheaegselt nii majandustegevust kui ka mittemajanduslikku tegevust, siis võib aktsiate ja ebatüüpiliste hääleõigusega aktsiate emissiooniga kaasnenud kulutustega seotud käibemaksu maha arvata ainult selles ulatuses, milles nimetatud kulutused on nõuetekohaselt seotud maksukohustusalase majandustegevusega kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 mõttes.

36. Nagu ma eespool meelde tuletasin, lisas Euroopa Kohus kohtuotsuses Kretztechnik

20 – 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kretztechnik, punkt 37 ja osundatud kohtupraktika.

21 – Vt *ibidem* kohtuotsus Kretztechnik, punkt 36.

2. Teine küsimus

39. Võttes arvesse pakutud vastust esimesele küsimusele, on vaja käsitleda ka teist küsimust, mis sisuliselt puudutab sisendkäibemaksu jaotamise meetodit hageja majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel (ning kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 5 tuleb kohaldada *mutatis mutandis* sisendkäibemaksu jaotamise suhtes).

40. Oluline on märkida, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 5 on hõlmatud tehingud, millelt võib käibemaksu maha arvata (maksustatavad tehingud, mis ei ole maksust vabastatud) ning tehingud, millelt ei või seda maha arvata (maksustatavad tehingud, mis on maksust vabastatud). Kohtuasjades Sofitam, Floridienne ja Berginvest, Cibo Participations ning EDM tehtud otsustest nähtub, et kuuenda direktiivi kohaldamisalast väljapoole jäävad tehingud tuleb kuuenda direktiivi artiklites 17 ja 19 sätestatud mahaarvatava osa arvutamisel kõrvale jätta.²²

22 – 23. juuni 1993. aasta otsus kohtuasjas C-333/91: Sofitam (EKL 1993, lk I-3513, punktid 13 ja 14); 14. novembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-142/99: Floridienne ja Berginvest (EKL 2000, lk I-9567, resolutiivosa); 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cibo Participations, punkt 44 ning 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus EDM, punkt 54. Nt sedastas Euroopa Kohus kohtuotsuses Floridienne ja Berginvest, et kuuenda direktiivi artiklit 19 tuleb tõlgendada nii, et mahaarvatavate osade arvutamiseks kasutatava murdarvu nimetajast peab välja jätta aktsiatelt saadud dividenditulu, mille tüürettevõtjad maksvad emaettevõtjale, kes on maksukohustuslane muude tegevuste osas ja kes osutab nimetatud tüürettevõtjatele juhtimisteenust.

41. Ometi ei sisaldu ei artiklites 17 ja 19 ega ka kuuendas direktiivis endas sätet, mis kehtestaks meetodid ja kriteeriumid, millest liikmesriigid peaksid lähtuma sisendkäibemaksu jaotamisel majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel.

42. Arvestades asjaoluga, et ühenduse õiguslooja ei ole seda teemat reguleerinud kas tahtlikult või muudel kaalutlustel, ma arvan, et Euroopa Kohtul ei ole kohane ise lisada kuuenda direktiivi teksti konkreetseid tingimusi sisendkäibemaksu jaotamise kohta majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel. Ma ei pea sobivaks kohaldada vastavaid kuuenda direktiivi sätteid analoogia alusel ega *mutatis mutandis* nagu väitis eeskätt hageja.

43. Kuna kuues direktiiv ei sisalda sätet sisendkäibemaksu jaotamise kohta majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel, siis tuleb paraku järeldada, et kõnealune küsimus tuleb reguleerida liikmesriikidel kohaldades oma kaalutusõigust.²³

23 – Siinkohal tahaksin märkida, et juba kohtuotsuses Cibo Participations tõi komisjon välja asjaolu, et kuna kuuenda direktiivi artiklis 17 puudub säte majandustegevuse raames tehtud tehingute kohta, mis jäävad kuuenda direktiivi kohaldamisalast välja, siis tuleb liikmesriikidel kehtestada meetod, mis keelustab mahaarvamise. Vt kohtujurist C. Stix-Hackl'i ettepanek 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Cibo Participations, punkt 31.

44. Siiski ma rõhutaksin, et liikmesriikide kaalutusõigus sisendkäibemaksu jaotamise reguleerimisel majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel ei ole absoluutne ning neil tuleb lähtuda teatavatest kuuendast direktiivist tulenevatest põhimõtetest Euroopa Kohtu praktika tõlgenduses.

ei kaldu kõrvale kõnealuse sätte eesmärgist ja asetusest kuuenda direktiivi ülesehituses”.²⁴

46. Kuuenda direktiivi artiklis 17 jj sätestatud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning seda ei või põhimõtteliselt piirata. Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et igasugune mahaarvamisõiguse piiramine mõjutab maksukoormuse taset ning et mahaarvamisõiguse kohaldamine liikmesriikides peab olema ühetaoline.²⁵

47. Liikmesriikide kehtestatud meetodid ja kriteeriumid sisendkäibemaksu jaotamise kohta peavad tagama kuuenda direktiivi eesmärkide järgmise. Sellest lähtuvalt ei tohi sisendkäibemaksu jaotamise meetodid ja kriteeriumid olla vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega, millel kuuenda direktiiviga kehtestatud ühine käibemaksusüsteem põhineb ning mis keelab käibemaksuga maksustamisel samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid erinevalt kohelda.²⁶

45. Siinkohal tuleb märkida, et ühes kohtuasjas, mis käsitles erinevat valdkonda (nimelt ettevõtte vara kasutamine valdkonda), kuid sama teemat, sedastas Euroopa Kohus pärast seda, kui ta oli märkinud, et kuues direktiiv „ei sisalda asjaomase kogukulu kindlaksmääramise reeglite ühetaoliseks ja täpseks määratlemiseks vajalikke juhiseid”, et „tuleb nõustuda, et liikmesriikidel on nende reeglite osas teatav kaalutusruum tingimusel, et nad

24 – Vt selle kohta 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-72/05: Wollny (EKL 2006, lk I-8297, punkt 28). Vt samuti 1. veebruari 1977. aasta otsus kohtuasjas 51/76: Verbond van Nederlandse Ondernemingen (EKL 1977, lk 113, punktid 16 ja 17).

25 – Vt eeskätt 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 18 ja osundatud kohtupraktika). Vt samuti kuuenda direktiivi 12. põhjendus.

26 – Vt 16. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-382/02: Cimber Air (EKL 2004, lk I-8379, punktid 23 ja 24) ja 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: Jyske Finans (EKL 2005, lk I-10683, punkt 39).

IV. Ettepanek

48. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Niedersächsische Finanzgericht'i esitatud küsimustele järgmiselt:

- 1) kui maksukohustuslane teostab üheaegselt nii majandustegevust kui ka mittemajanduslikku tegevust, siis võib aktsiate ja ebatüüpiliste hääleõigusega aktsiate emissiooniga kaasnenud kulutustega seotud käibemaksu maha arvata ainult selles ulatuses, milles nimetatud kulutused on nõuetekohaselt seotud maksukohustuslase majandustegevusega direktiivi 77/388/EMÜ artikli 2 punkti 1 mõttes;
- 2) majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel sisendkäibemaksu jaotamise meetodi küsimus kuulub liikmesriikide kaalutusõiguse valdkonda. Kaalutusõigust kohaldades peavad liikmesriigid tagama eeskätt neutraalsuse maksustamise põhimõtte järgimise.