Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

16. juuli 2015*

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Kuues direktiiv 77/388/EMÜ — Artikkel 17 — Mahaarvamisõigus — Osaline mahaarvamine — Käibemaks, mille tasusid valdusühingud oma tütarettevõtjatesse investeeritud kapitali omandamisel — Tütarettevõtjatele osutatavad teenused — Usaldusühingutena asutatud tütarettevõtjad — Artikkel 4 — Sellise isikute grupi moodustamine, keda saab käsitada ühe maksukohustuslasena — Tingimused — Alluvussuhte olemasolu tingimus — Vahetu õigusmõju

Liidetud kohtuasjades C-108/14 ja C-109/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 11. detsembri 2013. aasta otsustega esitatud kaks eelotsusetaotlust, mis saabusid Euroopa Kohtusse 6. märtsil 2014, menetlustes

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

versus

Finanzamt Nordenham (C-108/14),

ja

Finanzamt Hamburg-Mitte

versus

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14),

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça ja C. Lycourgos,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik I. Illéssy,

arvestades kirjalikus menetluses ja 7. jaanuari 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, esindajad: *Steuerberater* M. Hertwig ja *Steuerberater* G. Jorewitz, keda abistas *Rechtsanwalt* C. Hensell,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

— Marenave Schiffahrts AG, esindaja: *Prozessbevollmächtigter* A. Fresh,

— Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,

— Iirimaa, esindajad: E. Creedon, J. Quaney ja A. Joyce, keda abistas *barrister* N. J. Travers,

— Austria valitsus, esindaja: C. Pesendorfer,

— Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szaładzińska,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: V. Kaye, keda abistas *barrister* O. Thomas,

— Euroopa Komisjon, esindajad: M. Wasmeier ja L. Lozano Palacios,

olles 26. märtsi 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) (muudetud nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiiviga 2006/69/EÜ (ELT L 221, lk 9; edaspidi „kuues direktiiv")) artikleid 4 ja 17.

2 Taotlused on esitatud kahes kohtuvaidluses, esiteks Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (edaspidi „Larentia + Minerva") ja Finanzamt Nordenhami (Nordenhami (Saksamaa) maksuhaldur) vahel (kohtuasi C-108/14) ja teiseks Finanzamt Hamburg-Mitte (Hamburg-Mitte (Saksamaa) maksuhaldur) ja Marenave Schiffahrts AG (edaspidi „Marenave") vahel (kohtuasi C-109/14) selle üle, millistel tingimustel saab maha arvata sisendkäibemaksu, mille on valdusühingud tasunud kapitali omandamisel, mille eesmärk on osta osalus usaldusühingu vormis asutatud tütarettevõtjates, kellele nad hiljem osutasid käibemaksuga maksustatavaid teenuseid.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artiklis 4 on sätestatud:

„1. „Maksukohustuslane" on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

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

[…]

4. Lõikes 1 kasutatud sõna „iseseisvalt" vabastab maksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel.

Arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võib iga liikmesriik riigi territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu tihedalt üksteisega seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

Liikmesriik, kes kasutab esimeses lõigus sätestatud võimalust, võib võtta mis tahes meetmed, mis on vajalikud, et takistada selle sätte kasutamist maksudest kõrvalehoidumiseks või maksustamise vältimiseks.

[…]”

4 Kuuenda direktiivi artikkel 17 sätestab:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

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

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud [temale teise maksukohustuslase poolt] tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

[…]

5. Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, 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.

Liikmesriigid võivad ka:

a) lubada maksukohustuslasel mahaarvatav osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta, kui iga valdkonna kohta peetakse eraldi arvestust;

b) kohustada maksukohustuslast mahaarvatavat osa määrama iga oma tegevusvaldkonna kohta ning pidama iga valdkonna kohta eraldi arvestust;

c) lubada maksukohustuslasel käibemaks 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 mittekuuluva käibemaksu summa on tühine, seda ei arvestata.

[…]”

Saksa õigus

5 2005. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 2005, *BGBl.* I, lk 386) § 2 sätestab:

„1. Ettevõtja on isik, kes tegutseb enda nimel kas majandus- või kutsetegevuse valdkonnas. Ettevõte hõlmab kogu ettevõtja majandus- või kutsetegevust. Majandus- või kutsetegevus on igasugune tulu saamisele suunatud alaline tegevus, isegi kui kasumi saamise kavatsus puudub või kui isikute rühm tegutseb vaid suhetes oma liikmetega.

2. Majandus või kutsetegevust ei teostata iseseisvalt:

1. kui füüsilised isikud on eraldi või koos võetuna seotud ettevõttega viisil, mis kohustab teda järgima ettevõtja juhiseid,

2. kui tegeliku olukorra järgi hinnates on juriidiline isik rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt seotud käibemaksugrupi moodustamise seisukohast ühendava ettevõtja ettevõttega (käibemaksugrupp). Käibemaksugrupi mõju piirdub ettevõtja riigi asuvate filiaalide vaheliste tehingutega. Neid filiaale tuleb käsitada ühe ettevõtjana. Kui ühendava ettevõtja juhatus asub välisriigis, tuleb ettevõtja riigi territooriumil asuva majanduslikult olulisemat filiaali käsitada ettevõtjana.

[…]”

6 Selle seaduse § 15 sätestab:

„1. Ettevõtjal on õigus maha arvata järgmised sisendkäibemaksusummad:

1. käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise maksukohustuslase poolt talle tarnitud kaubalt või muudelt teenuselt […]

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

1. maksuvabad tehingud;

[…]

3. Lõikes 2 märgitud mahaarvamise välistamist ei kohaldata, kui tehingud on

1. lõike 2 punktis 1 osutatud juhtudel:

   a) § 4 punktide 1–7, § 25 lõike 2 või § 26 lõikes 5 viidatud sätete kohaselt maksust vabastatud, […]

   […]

4. Juhul, kui ettevõtja kasutab oma ettevõtluse raames tarnitud, imporditud või ühendusesiseselt soetatud kaupu või temale osutatud teenust üksnes osaliselt selliste tehingute tegemiseks, millelt ei saa sisendkäibemaksu maha arvata, siis ei arvata maha sisendkäibemaksu seda osa, mis on nende tehingutega majanduslikult seotud. Ettevõtja võib mahaarvamisele mittekuuluvate summade kohta anda objektiivse hinnangu. Mahaarvamisele mittekuuluvate summade kohta hinnangu andmine maksuvaba käibe ja maksustatava käibe suhte alusel on lubatud üksnes juhul, kui ükski muu majanduslikult põhjendatud jaotus pole võimalik […]”

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-108/14

7 Äriühingule Larentia + Minerva kuulub usaldusosanikuna 98% kahe usaldusühinguna (GmbH & Co. KG) asutatud tütarettevõtja osadest. Ta osutab neile ka „juhtimisfunktsiooniga valdusühinguna" tasulisi haldus- ja kaubandusteenuseid.

8 Larentia + Minerva arvas oma käibemaksuga maksustatavatelt teenustelt täielikult maha kogu sisendkäibemaksu, mis ta oli tasunud, kui omandas kolmandalt isikult kapitali, mida ta kasutas selleks, et rahastada oma osalusi tütarettevõtjates ja oma teenuste osutamisega seotud tegevust.

9 Finanzamt Nordenham lubas mahaarvamise teha vaid osaliselt, kuna üksnes osaluse omamine tütarettevõtjates ei anna tema arvates mahaarvamisõigust. Larentia + Minerva vaidlustas 2005. aasta eest tasumisele kuuluva käibemaksu kohta 24. septembril 2007 väljastatud parandatud maksuteate Niedersächsisches Finanzgerichtis (Alam-Saksi maksukohus), kes jättis kaebuse 12. mai 2011. aasta otsusega rahuldamata. Larentia + Minerva esitas seejärel kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (föderaalne maksukohus).

10 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib kõigepealt teada, millise meetodi järgi arvutatakse tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatav osa, kui maksu saab maha arvata vaid osaliselt ning seejärel, milline ulatus on kuuenda direktiivi „käibemaksugruppi" käsitleva artikli 4 lõike 4 teisel lõigul, millele tugines Larentia + Minerva. Ta soovib selle kohta teada, kas siseriiklik õigus on antud sättega kooskõlas juhul, kui niisugune meede on välistatud usaldusühingute puhul ning eeldab tütarettevõtjate alluvussuhet ühendava ettevõtja suhtes.

11 Neil asjaoludel otsustas Bundesgerichtshof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Millise arvutusmeetodi järgi peab valdusühing välja arvutama teenustelt, mille ta ostis sisse tütarettevõtjates osaluste omandamise eesmärgil kapitali kaasamiseks, tasutud sisendkäibemaksu (osaliselt) maha arvatava osa, kui valdusühing osutab tütarettevõtjatele hiljem mitmesuguseid maksustatavaid teenuseid (nagu oli kavas algusest peale)?

2. Kas […] kuuenda direktiivi […] artikli 4 lõike 4 teises lõigus sisalduva sättega, mille kohaselt saab mitut isikut käsitada ühe maksukohustuslasena, on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt saab (esiteks) mõne muu maksukohustuslase (kes on käibemaksugrupi moodustamise seisukohast „ühendav" ettevõtja) ettevõttega siduda ainult juriidilise isiku, mitte aga isikuühingu, ja mis (teiseks) eeldab, et kõnealune juriidiline isik on rahaliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt (hierarhilise suhte tähenduses) „ühendava ettevõtja ettevõttega seotud"?

3. Kas juhul, kui vastus teisele küsimusele on jaatav, saab maksukohustuslane vahetult tugineda […] kuuenda direktiivi […] artikli 4 lõike 4 teisele lõigule?"

Kohtuasi C-109/14

12 Äriühing Marenave suurendas 2006. aastal oma kapitali ning suurendamisega seotud emiteerimiskuludelt tuli tasuda käibemaksu summas 373 347,57 eurot.

13 Äriühing omandas samal aastal valdusühinguna osasid neljas „laevausaldusühingus", mis on isikuühingud ja mille ärijuhtimises ta tasu eest osales. Käibemaksust, mis tuli tasuda juhtimistegevusest, arvas ta muu hulgas maha kogu sisendkäibemaksuna makstud 373 347,57 eurot.

14 Finanzamt Hamburg-Mitte ei lubanud 15. jaanuari 2009. aasta otsusega selle summa mahaarvamist. Marenave esitas nimetatud otsuse peale kaebuse, mille Finanzgericht Hamburg-Mitte (Hamburg-Mitte maksukohus) 10. detsembri 2012. aasta otsusega rahuldas. Finanzamt Hamburg-Mitte esitas seejärel Bundesfinanzhofile viimati nimetatud otsuse peale kassatsioonkaebuse.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule samad eelotsuse küsimused, mis on toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 11.

16 Euroopa Kohtu presidendi 26. märts 2014. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-108/14 ja C-109/14 kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ning kohtuotsuse tegemiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes asetab end olukorda, kus tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamine on lubatud vaid nende kulude osas, mis on seotud maksukohustuslase majandustegevusega, palub selgitada, millise arvutusmeetodi järgi tuleb valdusühingu poolt oma tütarettevõtjates osaluse omandamisel tasutud sisendkäibemaks jaotada selle äriühingu majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel.

18 Selle kohta tasub esiteks meenutada, et valdusühing, kelle ainus eesmärk on teistes äriühingutes osaluse omamine, ilma et ta otseselt või kaudselt võtaks osa nende äriühingute juhtimisest, välja arvatud õigused, mis tal on aktsionäri või osanikuna, ei ole käibemaksukohustuslane kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses ning tal puudub mahaarvamisõigus selle direktiivi artikli 17 tähenduses (vt eelkõige kohtuotsused Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 18, ja Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 31).

19 Üksnes äriühingu aktsia või osa omandamist või omamist ei saa käsitada majandustegevusena kuuenda direktiivi mõttes, mis omistab nende tehingute teostajale maksukohustuslase staatuse. Üksnes osaluse omandamine teises äriühingus ei tähenda vara kasutamist eesmärgiga saada kestvat tulu, kuna võimalik dividend osaluse viljana on üksnes vara omamise tulemus (vt eelkõige kohtuotsused Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495 punkt 19, ja Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 32).

20 Olukord on teistsugune juhul, kui osalusega teises äriühingus kaasneb otsene või kaudne seotus asjaomase äriühingu juhtimisega, kahjustamata osaluse omaniku õigusi aktsionärina või osanikuna (vt eelkõige kohtuotsused Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 20, ja Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 33).

21 Valdusühingu seotus selliste äriühingute juhtimisega, milles tal on osalus, kujutab endast majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses, kui see hõlmab direktiivi artikli 2 mõttes käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemist nagu valdusühingu poolt tütarettevõtjatele osutatavad haldus-, finants- ja äriteenused ning tehnilised teenused (vt eelkõige kohtuotsused Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 22, ja Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 34).

22 Samuti tasub meenutada, et kuuenda direktiivi artiklist 17 ja sellele järgnevatest artiklitest tulenev mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata. Seda rakendatakse kohe kõikide maksude osas, millega koormati ostutehinguid. Igasugune

mahaarvamisõiguse piiramine mõjutab maksukoormust ja mahaarvamisõiguse kohaldamine liikmesriikides peab olema ühetaoline. Seetõttu võib erandeid teha üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel (vt kohtuotsus Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 35).

23 Selleks et käibemaksu saaks maha arvata, peavad varem teostatud tehingud olema otseselt ja vahetult seotud nende tehingutega, mille alusel mahaarvamisõigus tekib. Seega eeldab mahaarvamise õiguse kohaldamine kaupade või teenuste eelnevale omandamisele, et viimaste eest kantud kulud kuuluksid osana mahaarvamise õiguse andnud maksustatavate tehingute hinna sisse (vt eelkõige kohtuotsused Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 31, ja Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 36).

24 Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse 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 koostisosa. Need kulud on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase majandustegevusega tervikuna (vt eelkõige kohtuotsused Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 33, ja Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 37).

25 Neil asjaoludel märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 39, et tütarettevõtjates osaluste omandamisega seotud kulusid, mida on kandnud valdusühing, kes osaleb nende juhtimises ja kes tegeleb sellega seoses majandustegevusega – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 21 – tuleb seega pidada seotuks selle valdusühingu majandustegevusega ning nendelt kuludelt tasutud käibemaksu on õigus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 alusel täielikult maha arvata.

26 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 sätestatud mahaarvamise kord hõlmab üksnes olukordi, kus maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii seoses majandustehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, st segakasutuses kaupu ja teenuseid. Liikmesriigid võivad kasutada ühte artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud mahaarvamismeetodit üksnes nende kaupade ja teenuste osas (kohtuotsus Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 40).

27 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 sisalduvad nõuded laienevad sisendkäibemaksule, mis kaasneb eranditult vaid majandustegevusega seotud kulutustega, ja nende meetodite ja kriteeriumide määratlemine, mille alusel tuleb sisendkäibemaks jaotada majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel kuuenda direktiivi tähenduses, on liikmesriikide otsustada, kes on oma kaalutlusõigust kasutades kohustatud arvestama selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust ning selleks nägema ette arvutusmeetodi, mis peegeldab objektiivselt kummagi tegevuse peale tehtud tegelike kulutuste osa (kohtuotsused Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punktid 33 ja 39, ning Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 42).

28 Antud juhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud teabest, et põhikohtuasjades on valdusühingud käibemaksukohustuslased majandustegevuses, mille moodustab nende poolt oma tütarettevõtjatele tasu eest teenuste osutamine. Seega, nende teenuste ostukuludelt tasutud käibemaksu peaks saama täies ulatuses maha arvata, välja arvatud juhul, kui majandustegevuse raames tehtud tehingud on kuuenda direktiivi kohaselt käibemaksust vabastatud, millisel juhul saab mahaarvamise teha vaid selle direktiivi artikli 17 lõikes 5 sätestatud korra järgi.

29 Seega saab nende tehingutega seoses tasutud sisendkäibemaksu osaliselt maha arvata – nagu märkis eelotsusetaotluses esitanud kohus oma esimeses küsimuses – vaid juhul, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks leidma, et kapitalitehingutest, mida tegid põhikohtuasjas kõnesolevad valdusühingud, tekitatud osalus oli osaliselt omistatav teistele tütarettevõtjatele, mille juhtimises need valdusühingud ei osalenud. Sellisel juhul ei saa lihtsalt osaluste omamist teistes tütarettevõtjates pidada valdusühingute majandustegevuseks, mis eeldab seega kohustust jaotada tasutud sisendkäibemaks ära nende valdusühingute majandustegevuse ja sellise tegevuse vahel, mis ei ole majandustegevus.

30 Tuleb lisada, et liikmesriigid võivad selle õiguse teostamisel vajaduse korral kohaldada kas investeeringust lähtuvat jaotuspõhimõtet või tehingust lähtuvat jaotuspõhimõtet või muud sobivat jaotuspõhimõtet ega pea piirduma vaid ühe meetodi kasutamisega (kohtuotsus Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 38).

31 Seega on üksnes siseriiklike ametiasutuste ülesanne määrata kohtu järelevalve all kindlaks majandustegevuse ja tegevuse, mis ei ole majanduslik, jaotamise kriteeriumid, mis peegeldab objektiivselt kummagi tegevuse peale tehtud tegelike kulutuste osa, võttes arvesse kuuenda direktiivi eesmärki ja ülesehitust (kohtuotsus Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 39).

32 Neil tingimustel ja lähtudes samadest kaalutlustest, millele tugines kohtujurist oma ettepaneku punktides 20 ja 21, ei ole Euroopa Kohtu ülesanne astuda liidu seadusandja või siseriiklike ametivõimude asemele ja otsustada selle üle, milline peab olema üldine arvutusmeetod selgitamaks välja majandustegevuse jaa mittemajandusliku tegevuse vaheline osakaal.

33 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et

— tütarettevõtjates osaluste omandamisega seotud kulud, mida on kandnud valdusühing, kes osaleb nende juhtimises ja kes sellega seoses tegeleb majandustegevusega, tuleb lugeda selle valdusühingu üldkulude hulka ning nendelt kuludelt tasutud käibemaks tuleb põhimõtteliselt täies ulatuses maha arvata, välja arvatud juhul, kui osad majandustegevuses tehtud tehingud on kuuenda direktiivi kohaselt käibemaksust vabastatud, viimati nimetatud juhul saab mahaarvamisõigust rakendada üksnes selle direktiivi artikli 17 lõikes 5 ette nähtud korra alusel;

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

Teine küsimus

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teise küsimusega sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis annavad võimaluse moodustada isikute gruppe, keda võib käsitada ühe käibemaksukohustuslasena (edaspidi „käibemaksugrupp”), nagu on ette nähtud selles sättes, üksnes neile üksustele, mis on juriidilised isikud ja seotud sellist gruppi ühendava ettevõtjaga alluvussuhte kaudu.

35 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub selgitada, milline ulatus on sellel sättel selles osas, millele on kohtus tuginetud. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 55 märkis, võib vastus sellele küsimusele, erinevalt Iirimaa seisukohtades selle kohta väljendatud kahtlustest, olla põhikohtuasja vaidluse lahendamisel asjakohane. Nimelt, valdusühingule ja selle tütarettevõtjatele antud käibemaksugrupi staatus võib viia selleni, et grupile antakse tütarettevõtjate ja kolmandate isikute vahel tasu eest tehtud tehingute tõttu õigus arvata täies ulatuses maha käibemaks, mis on tasutud valdusühingu tehtud kapitalitehingutelt.

36 Mis puudutab teisele küsimusele antavat sisulist vastust, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1) artikli 11 esimese lõigu osas, mille sõnastus vastab kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teisele lõigule, sedastanud, et nimetatud sätete kohaselt, mis võimaldavad igal liikmesriigil oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena, ei sõltu nende kohaldamine muude tingimuste täitmisest (vt selle kohta kohtuotsus komisjon *vs*. Iirimaa, C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 36).

37 Tuleb esiteks märkida, et erinevalt teistest kuuenda direktiivi sätetest, eelkõige artiklitest 28a ja 28b, mis käsitlevad otseselt „juriidilisi isikuid", ei välista kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik, mis käsitleb „isikuid", iseenesest oma kohaldamisalast üksusi, mis sarnaselt põhikohtuasjas kõnesolevatele usaldusühingutele ei ole juriidilised isikud.

38 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teine lõik ei näe samuti liikmesriikidele ette võimalust kehtestada muid tingimusi käibemaksugrupi moodustamiseks (vt selle kohta kohtuotsus komisjon *vs*. Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 35) ja eelkõige liikmesriikidele võimalust nõuda, et üksnes juriidilised isikud saavad olla käibemaksugrupi liikmed.

39 Seega tuleb kontrollida, kas kaalutlusõigus, mis on antud liikmesriikidele, kellel on võimalus lubada oma territooriumil moodustada käibemaksugruppe, lubab neil jätta kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 kohaldamisalast välja need üksused, kes ei ole juriidilised isikud.

40 Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 11 eesmärke, siis tuleneb komisjoni esitatud kuuenda direktiivi ettepanekust (COM(73) 950 lõplik), et liidu seadusandja soov selle direktiivi artikli 4 lõike 4 teise lõigu vastuvõtmisel oli halduse lihtsustamise ja teatavate kuritarvituste – nt ühe ettevõtja jagamine mitmeks maksukohustuslaseks nii, et igaüks neist võiks teatavast eriskeemist kasu saada – ärahoidmise huvides see, et liikmesriigid ei oleks kohustatud käsitama maksukohustuslastena neid, kelle iseseisvus on puhtalt õiguslik formaalsus (vt selle kohta kohtuotsus komisjon *vs*. Rootsi, C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 37).

41 Euroopa Kohus on selle kohta oma varasemas otsuses juba leidnud, et liikmesriigid võivad kaalutlusõiguse teostamisel direktiivi 2006/112 artikli 11 esimese lõigu kohaldamiseks kehtestada käibemaksugrupile rakendatava korra kohaldamisele piiranguid, tingimusel, et need on direktiivi eesmärkidega kooskõlas ja nende mõte on ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või vältida maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus komisjon *vs*. Rootsi (C-480/10, EU:C:2013:263, punktid 38 ja 39).

42 Kuigi kuues direktiiv ei sisaldanud kuni artikli 4 lõike 4 kolmanda lõigu jõustumiseni, mis tulenes 24. juuli 2006. aasta direktiivist, direktiivi 2006/112 artikli 11 teise lõiguga otseselt sarnaseid sätteid, ei võtnud see asjaolu liikmesriikidelt võimalust võtta enne jõustumist samaväärseid meetmeid, kuna võitlus maksudest kõrvalehoidumisega ja maksustamise vältimisega on kuuenda direktiiviga tunnustatud ja julgustatud eesmärk ja seda ka ilma liidu seadusandja otsese volituseta (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 70 ja 71).

43 Sellegipoolest on siseriikliku kohtu ülesanne kontrollida, kas põhikohtuasjas kohaldatavatest siseriiklikest õigusnormidest tulenev käibemaksugrupi moodustamise võimaluse puudumine selliste üksuste jaoks, kes ei ole juriidilised isikud, kujutab endast vajalikku ja sobivat meedet, et ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või vältida maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist.

44 Teiseks, kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teisest lõigust ilmneb, et viimane lubab igal liikmesriigil oma territooriumil asuvaid isikuid, kes on õiguslikult iseseisvad, kuid rahaliste, majanduslike ja organisatsiooniliste sidemete kaudu üksteisega tihedalt seotud, käsitada ühe maksukohustuslasena.

Seega ei saa pelgalt otsene seotus nende isikute vahel, muude nõuete puudumisel, viia käsitluseni, et liidu seadusandja kavatsus oli jätta käibemaksugrupi moodustamise võimalus üksnes neile üksustele, millel on alluvussuhe asjaomase ettevõtjate grupi ühendava ettevõtjaga.

45 Kuigi selline alluvussuhe võimaldab eeldada kõnealuste isikute vahel otseseid suhteid, ei saa seda ometi põhimõtteliselt pidada käibemaksugrupi moodustamise vajalikuks eeltingimuseks, mida märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 99. Teisiti saaks see olla vaid erandlikel juhtudel, kui konkreetses siseriiklikus kontekstis oleks selline tingimus ühtaegu vajalik ja sobiv, et ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega.

46 Eelnevat arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis annavad võimaluse moodustada selles sättes nimetatud käibemaksugrupi üksnes neile üksustele, mis on juriidilised isikud ja seotud sellist gruppi ühendava ettevõtjaga alluvussuhte kaudu, välja arvatud juhul, kui need kaks nõuet kujutavad endast vajalikku ja sobivat meedet, et ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega, viimast tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kolmas küsimus

47 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib kolmanda küsimusega sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 4 tuleb tõlgendada nii, et sellel on vahetu õigusmõju, mis võimaldab maksukohustuslastel nõuda liikmesriigilt selle kohaldamist juhul, kui vastava liikmesriigi õigusnormid ei ole selle sättega kooskõlas ja neid ei saa tõlgendada viimasega kokkusobivana.

48 Sellega seoses tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et kõigil juhtudel, kui direktiivi sätted on nende sätete sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpsed, võivad eraõiguslikud isikud neile siseriiklikus kohtus riigi vastu tugineda nii juhul, kui viimane on jätnud direktiivi siseriiklikku õigusesse ette nähtud tähtajal üle võtmata, kui ka juhul, kui direktiiv on üle võetud ebaõigesti (vt eelkõige kohtuotsus GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 29).

49 Liidu õigusnorm on tingimusteta siis, kui selles sätestatud kohustus ei ole seotud ühegi tingimusega ja selle rakendamine või mõju ei ole seatud sõltuvusse ühegi õigusakti vastuvõtmisest liidu institutsioonide või liikmesriikide poolt (vt eelkõige kohtuotsus GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 30).

50 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 112 märkis, tuleb kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 4 teises lõigus sätestatud sisulist tingimust, mille kohaselt peavad ühe maksukohustuslase moodustumiseks rahalised, majanduslikud ja organisatsioonilised sidemed mitme isiku vahel olema „tihedad”, kindlasti siseriiklikul tasandil täpsustada. Järelikult on see artikkel tingimuslik osas, milles see hõlmab siseriiklike sätete kasutamist selliste seoste konkreetse ulatuse kindlaks määramiseks.

51 Järelikult ei vasta kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 4 kõigile vahetu õigusmõju omamiseks vajalikele tingimustele.

52 Seega tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõiget 4 tuleb tõlgendada nii, et sellel ei ole vahetu õigusmõju, mis võimaldaks maksukohustuslastel nõuda liikmesriigilt selle kohaldamist juhul, kui vastava liikmesriigi õigusnormid ei ole selle sättega kooskõlas ja neid ei saa tõlgendada viimasega kokkusobivana.

Kohtukulud

53 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiiviga 2006/69/EÜ) artikli 17 lõikeid 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et:**

   — **tütarettevõtjates osaluste omandamisega seotud kulud, mida on kandnud valdusühing, kes osaleb nende juhtimises ja kes sellega seoses tegeleb majandustegevusega, tuleb lugeda selle valdusühingu üldkulude hulka ning nendelt kuludelt tasutud käibemaks tuleb põhimõtteliselt täies ulatuses maha arvata, välja arvatud juhul, kui osad majandustegevuses tehtud tehingud on kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2006/69) kohaselt käibemaksust vabastatud, viimati nimetatud juhul saab mahaarvamisõigust rakendada üksnes selle direktiivi artikli 17 lõikes 5 ette nähtud korra alusel;**

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

2. **Kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2006/98) artikli 4 lõike 4 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis annavad võimaluse moodustada selles sättes nimetatud käibemaksugrupi üksnes neile üksustele, mis on juriidilised isikud ja seotud sellist gruppi ühendava ettevõtjaga alluvussuhte kaudu, välja arvatud juhul, kui need kaks nõuet kujutavad endast vajalikku ja sobivat meedet, et ennetada kuritarvitavat praktikat või käitumist või võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega, viimast tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.**

3. **Kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2006/98) artikli 4 lõiget 4 tuleb tõlgendada nii, et sellel ei ole vahetu õigusmõju, mis võimaldaks maksukohustuslastel nõuda liikmesriigilt selle kohaldamist juhul, kui vastava liikmesriigi õigusnormid ei ole selle sättega kooskõlas ja neid ei saa tõlgendada viimasega kokkusobivana.**

Allkirjad