Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 6. märtsil 2025 [1]

Kohtuasi C-808/23

Högkullen AB
versus
Skatteverket

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigusnormid – Ühine käibemaksusüsteem (käibemaks) – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 72 – Turuväärtus – Artikkel 80 – Maksustatava väärtuse ümberhindamine – Valdusühing, kes osutab oma tütarettevõtjatele üksnes maksustatavaid teenuseid – Turuväärtuse kindlaksmääramine – Maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise ärahoidmine

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas eelotsusemenetluses peab Euroopa Kohus vastama küsimusele, mida tema enda kohtupraktikata ei oleks ilmselt kunagi tekkinud. Niinimetatud valdusühinguid käsitleva kohtupraktika [2] kohaselt on valdusühinguna tegutsev emaettevõtja nimelt vaid siis maksukohustuslane nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, [3] (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 9 tähenduses, kui ta oma tütarettevõtjaid „tasu eest juhib“. Selle kohtupraktika kohaselt on „valdusühingu sekkumine oma tütarettevõtja juhtimisse“, juhul kui seda tehakse tasu eest, majandustegevus. Selle hulka kuuluvad muu hulgas haldus-, finants-, kaubandus- ja tehniliste teenuste osutamine [4]. Praktikas on sellele reageeritud erinevate skeemidega, mis tekitavad nüüd täiendavaid küsimusi.

2. Käesoleval juhul tegeles kinnisvarakontserni kontrolliv valdusühing tasu eest oma tütarettevõtjate „aktiivse juhtimisega“. Seejuures osutas ta mitmesuguseid teenuseid, sealhulgas äriühingu üldjuhtimise ja taristu pakkumise valdkonnas. Muu tegevusega valdusühing ei

[1] Algkeel: saksa.

[2] Põhimõttelise tähtsusega 20. juuni 1991. aasta kohtuotsus Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 13); vt ka 8. septembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt R (osakapitali sissemaksega seotud käibemaksu mahaarvamine) (C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 41 jj); 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 30 jj) ning 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 16 jj).

[3] ELT 2006, L 347, lk 1, vaidlusalusel ajavahemikul kehtinud redaktsioonis.

[4] Vastavalt 5. juuli 2018. aasta kohtuotsusele Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 45) hõlmab osaluse juhtimise mõiste ka kinnisasja üürileandmist.

tegelenud. Nimetatud teenuste osutamiseks oli ta teinud märkimisväärseid kulutusi, sealhulgas pikaajalisi investeeringuid. Vaidlusalusel 2016. aastal ületasid valdusühingu kulud tütarettevõtjate heaks tehtud tegevuse eest saadud tulusid mitu korda.

3. Valdusühingu kõnealune tasu eest tehtav tegevus on Euroopa Kohtu praktika kohaselt majandustegevus, mis on maksuvabastuse puudumise tõttu täielikult käibemaksuga maksustatav. Seevastu tütarettevõtjate tegevus on käesoleval juhul osaliselt käibemaksust vabastatud. Seetõttu ei saa tütarettevõtjad ostetud teenustelt (mille nad on saanud valdusühingult) makstud sisendkäibemaksu tasumisele kuuluvast käibemaksust täielikult maha arvata. Valdusüh ing arvas aga sisendkäibemaksu maha täies ulatuses ja lisas oma tasu eest osutatud teenustele käibemaksu. Kui nende teenuste ostuhind ja edasimüügihind on sama, on tehing seega kontsernisiseselt käibemaksu seisukohast neutraalne. Kui aga tütarettevõtjatele esitatud arvetel märgitud hind on valdusühingu ostuhinnast madalam, saab kontsern käibemaksueelise.

4. Eespool kirjeldatud olukorra tõttu hindas maksuhaldur valdusühingu teenuste käibemaksuga maksustatava väärtuse ümber. Selle aluseks on käibemaksudirektiivi artikli 80 lõike 1 punkt a. See võimaldab liikmesriikidel teatud juhtudel maksustada omavahel seotud ettevõtjate vahel tarnitud kaupu ja osutatud teenuseid mitte tegelikult makstud tasu, vaid fiktiivse väärtuse (nn minimaalse maksustatava väärtuse) alusel.

5. Maksuhaldur on seisukohal, et selle fiktiivse väärtuse (turuväärtus käibemaksudirektiivi artikli 72 tähenduses) saab käesoleval juhul kindlaks määrata valdusühingu enda kulude alusel. Kuna valdusüh ing oli tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvanud kogu sisendkäibemaksu, käsitas maksuhaldur tema müügitehingute maksustatava väärtusena kõiki valdusühingu kulusid.

6. Käesolevas menetluses peab Euroopa Kohus nüüd – oma „valdusühinguid käsitleva kohtupraktika" kaudse tagajärjena – täpsustama minimaalse maksustatava väärtuse kohaldamisala ja selgitama, kas turuväärtuse arvutamisel võib tõepoolest arvesse võtta kõiki maksukohustuslase kulusid.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

7. Liidu õigusraamistiku moodustavad käibemaksudirektiivi järgmised artiklid.

8. Direktiivi artiklis 73 on põhimõttena sätestatud:

„Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused."

9. Direktiivi artikli 80 lõike 1 punktis a on erandina ette nähtud:

„1. Liikmesriigid võivad maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks võtta meetmeid selleks, et juhul, kui kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse kellelegi, kellega on olemas liikmesriigi määratluse kohased perekondlikud või muud tihedad isiklikud sidemed, juhtimisalastest, omandi-, liikmelisus-, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed, oleks maksustatavaks väärtuseks turuväärtus:

a) kui kaubatarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest väiksem ning kaubatarne või teenuse saajal ei ole artiklite 167–171 ja artiklite 173–177 alusel täielikku mahaarvamisõigust;".

10. Direktiivi artikkel 72 puudutab turuväärtuse arvutamist:

„Käesolevas direktiivis tähendab „turuväärtus" kogusummat, mis kliendil tuleks vaba konkurentsi tingimustes tasuda kõnealuste kaupade ja teenuste hankimiseks samal turustusetapil, mil kaupade tarne või teenuste osutamine aset leiab, sõltumatule kaubatarnijale või teenuse osutajale liikmesriigis, kus kaubatarnet või teenuse osutamist maksustatakse.

Kui ühtki võrreldavat kaubatarnet või teenuste osutamist ei ole võimalik tuvastada, tähendab turuväärtus järgmist:

1) kaupade osas – summa, mis ei ole väiksem kaupade või sarnaste kaupade ostusummast, või ostuhinna puudumisel omahind, mis määratakse kindlaks tarne tegemise ajal;

2) teenuste osas – summa, mis ei ole väiksem kui maksukohustuslase kogukulu teenuse osutamisel."

B. Rootsi õigus

11. Rootsis on käibemaksudirektiivi artiklid 72, 73 ja 80 riigisisesesse õigusesse üle võetud käibemaksuseaduse (mervärdesskattelag (1994:200)) 1. peatüki § 9 esimese lõigu ning 7. peatüki §-dega 2, 3 ja 3a. Käibemaksuseaduse vahepeal jõustunud uus redaktsioon (mervärdesskattelag (2023:200)) ei ole käesolevas kohtuasjas veel kohaldatav.

12. Käibemaksuseaduse 1. peatüki § 9 esimeses lõigus on sätestatud, et teenuste osas tähendab turuväärtus kogusummat, mis teenuse saajal tuleks vaba konkurentsi tingimustes selle riigi territooriumil tasuda sellise teenuse eest sõltumatule teenuse osutajale samal turustusetapil, mil teenuseid osutatakse. Teises lõigus on sätestatud, et kui ühtegi võrreldavat teenuste osutamist ei ole võimalik tuvastada, on turuväärtus summa, mis ei ole väiksem kui maksukohustuslase kogukulu selle teenuse osutamisel.

13. Käibemaksuseaduse 7. peatüki §-dest 2 ja 3 tuleneb, et üldjuhul on maksustatavaks väärtuseks tasu kaupade või teenuste eest.

14. Käibemaksuseaduse 7. peatüki § 3a kohaselt on maksustatavaks väärtuseks turuväärtus, kui tasu on turuväärtusest väiksem, ostjal ei ole täielikku mahaarvamisõigust, müüja ja ostja on omavahel seotud ning maksukohustuslane ei näita usutavalt, et tasu vastab turuoludele.

III. Faktilised asjaolud

15. Högkullen AB (edaspidi „valdusühing"), Rootsi õiguse alusel asutatud kapitaliühing, on kontserni kontrolliv emaettevõtja. Kontserni majandustegevus seisneb kinnisvarahalduses kokku 19 otsese ja kaudse tütarettevõtja kaudu. Tütarettevõtjate tegevus on osaliselt maksuvaba, mistõttu on tütarettevõtjate ostutehingutelt tasutud sisendkäibemaksu (käibemaksudirektiivi artikkel 168) mahaarvamine osaliselt keelatud.

16. Valdusühingu tegevus piirdub sellega, et ta osutab enda kontrollitavatele tütarettevõtjatele tasu eest kontsernisiseseid teenuseid. Need on juhtimis- ja rahastamisteenused ning kinnisvara-, infotehnoloogia- ja personalihaldusteenused. Neid teenuseid maksustatakse täies ulatuses käibemaksuga.

17. Valdusühing esitas vaidlusalusel 2016. aastal oma teenuste eest tütarettevõtjatele arveid kokku ligikaudu 2,3 miljoni Rootsi krooni eest. Ta märkis, et ta kasutas selle summa kindlaksmääramiseks kulupõhist meetodit – see on meetod, mis on välja töötatud tulumaksuõiguse, eelkõige siirdehindade jaoks. Selleks rakendas ta jaotamispõhimõtteid, mille kohaselt seostati teatav osa tema juhtimiskuludest, kuludest ruumidele, telefonsidele ja infotehnoloogiale ning vastuvõtukuludest ja reisimisega seotud kuludest müügitehingutega. Aktsionäre puudutavad kulud ning raamatupidamis-, auditeerimis- ja üldkoosoleku kulud, kapitali kaasamise, kavandatavate uute aktsiaemissioonide ja börsil noteerimisega seotud kulud ei ole aga müügitehingutega seotud. Seetõttu ei võtnud valdusühing viimati nimetatud kulusid osutatud teenuste eest tasu arvutamisel arvesse.

18. Valdusühingu kogukulud olid vaidlusalusel aastal ligikaudu 28 miljonit Rootsi krooni. Ligikaudu poole sellest moodustasid käibemaksuga maksustatavad ostutehingud. Ülejäänud summa moodustasid käibemaksust vabastatud ostutehingud ja mittemaksustatavad tehingud, nagu töötasu maksmine. Valdusühing arvas tasumisele kuuluvast käibemaksust maha kogu sisendkäibemaksu. See puudutas ka ostutehinguid, mida müügitehingute eest tasu arvutamisel arvesse ei võetud.

19. Vaidlust ei ole selle üle, et valdusühing ja tema tütarettevõtjad on Rootsi käibemaksuseaduse 7. peatüki § 3a tähenduses seotud ettevõtjad. Lisaks ei ole kahtlust selles, et käibemaksudirektiivi artiklid 72, 73 ja 80 on Rootsi õigusesse nõuetekohaselt üle võetud. Samuti ei ole vaidlust valdusühingu mahaarvamisõiguse ulatuse üle. Maksuhaldur lähtub ilmselt sellest, et kõik maksukohustuslase sisendkäibemaksuga maksustatud ostutehingud tuleb otseselt siduda tütarettevõtjale osutatud maksustatavate teenustega.

20. Pooled vaidlevad seega ainult selle üle, kas valdusühingu tasumisele kuuluva käibemaksu puhul on maksustatavaks väärtuseks tütarettevõtjate makstud tasu või sellest suurem summa.

21. Skatteverket (maksuhaldur, edaspidi „vastustaja") leiab, et tasu, mida valdusühing saab oma müügitehingute eest, on turuväärtusest väiksem. Seetõttu otsustas vastustaja müügitehingute maksustatava väärtuse ümber hinnata ja seda käibemaksuseaduse 7. peatüki § 3a kohaselt suurendada. Vastustaja arvates kujutavad valdusühingu müügitehingud endast ühte teenust. Selle teenuse puhul ei ole võrreldavat hinda vabal turul, mistõttu turuväärtus on vähemalt võrdne teenuse osutamise kogukuluga. Kuna valdusühing muid teenuseid ei osutanud, pidas vastustaja maksustatavaks väärtuseks tema vaidlusaluse aasta kogukulusid, st 28 miljonit Rootsi krooni. Selle alusel arvutas vastustaja valdusühingu tasutava käibemaksu.

22. Valdusühing esitas selle otsuse peale kaebuse esimese astme kohtule. Kohus tühistas otsuse põhjendusega, et kõik valdusühingu kulud ei ole seotud tütarettevõtjatele osutatud teenustega. Eelkõige on suur osa kuludest võimaliku börsil noteerimisega kaasnevad kulud. Need ei ole müügitehingutega kuidagi seotud.

23. Vastustaja apellatsioonkaebuse alusel kohtu otsus tühistati. Vastustaja otsus jäeti muutmata põhjendusega, et valdusühing oli kogu sisendkäibemaksu täielikult maha arvanud. Seega oli ta kõik kulud sidunud oma majandustegevusega. Kuna valdusühingu majandustegevus piirdub tütarettevõtjate juhtimisega, tuleb turuväärtuse kindlaksmääramisel arvesse võtta kõiki tema kulusid. Valdusühing kaebas selle otsuse edasi.

IV. Eelotsusemenetlus

24. Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) kahtleb vastustaja käsituse õiguspärasuses. Seetõttu otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised kaks eelotsuse küsimust:

„1. Kas maksustatava väärtuse ümberhindamist käsitlevate riigisisese õiguse sätete kohaldamisel on käibemaksudirektiivi artiklitega 72 ja 80 kooskõlas, juhul kui emaettevõtja osutab oma tütarettevõtjatele niisugust laadi teenuseid, nagu on vaidluse all käesolevas asjas, pidada neid teenuseid alati ainulaadseteks teenusteks, mille turuväärtust ei saa kindlaks määrata võrdluse teel, nagu on ette nähtud artikli 72 esimeses lõigus?

2. Kas maksustatava väärtuse ümberhindamist käsitlevate riigisisese õiguse sätete kohaldamisel on käibemaksudirektiivi artiklitega 72 ja 80 kooskõlas asuda seisukohale, et kui emaettevõtja tegevus seisneb üksnes oma tütarettevõtjate aktiivses juhtimises ja ta on arvanud maha kogu oma soetamistehingutelt makstud sisendkäibemaksu, koosnevad tema kulud oma tütarettevõtjatele teenuste osutamisel tema kogukuludest, sealhulgas kapitali kaasamise kuludest ja aktsionäre puudutavatest kuludest?“

25. Euroopa Kohtu menetluses esitas lisaks valdusühingule ja vastustajale kirjalikud seisukohad ka Euroopa Komisjon. Vastavalt kodukorra artikli 76 lõikele 2 loobus Euroopa Kohus kohtuistungi korraldamisest.

V. Õiguslik analüüs

A. Eelotsuse küsimuste taust: valdusühinguid käsitlev kohtupraktika

26. Vastustajaks olev maksuhaldur ei pea õigeks, et valdusühing arvas ostutehingutelt (kuivõrd need olid käibemaksuga maksustatavad) tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna täies ulatuses maha, olgugi et kontsern (täpsemalt valdusühingu kontrollitavad tütarettevõtjad) osutab kolmandatele isikutele osaliselt maksuvabasid teenuseid.

27. Ka võrreldava majandustegevusega tegelev üksikettevõtja saaks sisendkäibemaksu ainult osaliselt maha arvata. Kui kontsern ei tegutseks valdusühingu struktuuri kaudu, vaid üksikettevõtjana, põhineks sisendkäibemaksu mahaarvamine seoses tema enda juhtimiskuludega

üksikettevõtja müügitehingutel. Teatavate tegevuste alusel maksust vabastatud tehingud piiraksid sel juhul sisendkäibemaksu mahaarvamist proportsionaalselt. Muus osas jääks siiski alles juhtimiskuludega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamine.

28. Valdusühingu puhul ei ole see Euroopa Kohtu praktika kohaselt siiski nii,[5] sest valdusühing, kes saab ainult dividende, ei tegele põhimõtteliselt majandustegevusega ega ole seega maksukohustuslane. Teisiti on asi (ainult) juhul, kui osalusega kaasneb otsene või kaudne sekkumine nende äriühingute juhtimisse, milles osalus on omandatud, kahjustamata valdusühingu õigusi aktsionäri või osanikuna.[6]

29. Tütarettevõtjatele tasu eest juhtimisteenuste osutamiseta ei ole valdusühingul valdusühinguid käsitleva Euroopa Kohtu praktika kohaselt üldse õigust ettevõtja juhtimiskuludega seotud sisendkäibemaksu kõnealuse direktiivi artikli 168 alusel maha arvata.

30. Viidatud kohtupraktikast tuleneb, et kontserni iga valdusühing, kes teeb täielikult või osaliselt maksustatavaid tehinguid, peab osutama tütarettevõtjatele tasu eest teenuseid, kui ta soovib kontserni juhtimiskulude käibemaksukoormust sisendkäibemaksu mahaarvamise teel neutraliseerida. Seega on valdusühingu ja tütarettevõtjate vaheline tasu eest teenuste osutamine „konstrueeritud". Sisendkäibemaksu mahaarvamine kontserniväliste tehingute alusel on seega pea võimatu.

31. Valdusühinguid käsitlev kohtupraktika on välja töötatud sellise puhtakujulise finantsvaldusettevõtja näitel, kelle ainueesmärk on omandada osalusi teistes ettevõtjates ja kellel enda majandustegevus puudub. Tema ainukesed tulud koosnevad dividendidest, mis ei ole tasu asja majandusliku kasutamise eest, vaid üksnes aktsia omamise tulemus.

32. On tõsi, et puhtakujuline finantsvaldusettevõtja, kes saab üksnes erinevatelt osalustelt dividende, ei tegele majandustegevusega. Olukord on siiski teistsugune kontrolliva valdusühingu puhul, kes enda kontrollitavaid osalusi juhib. Tema eesmärk ei ole ainult omandamine, vaid ka osaluste juhtimine. Ta ei ole võrreldav pelgalt aktsionäriga. Miks peaks teda maksukohustuslasena käsitama ainult siis, kui ta osutab lisaks tütarettevõtjatele tasu eest teenuseid, vajab põhjendamist. Senine kohtupraktika selle kohta mingit põhjendust ei sisalda ja lausa kutsub skeeme välja mõtlema. Seda näitab ka käesolev juhtum.

33. Selle kohtupraktika puudumise korral ei tuleks „osaluste juhtimise" eest üldse eraldi tasu võtta (tulumaksu seisukohast piisaks ilmselt pelgalt kulude sisemisest ümberjaotusest) ja valdusühing saaks sisendkäibemaksu maha arvata üksnes proportsionaalselt – vastavalt oma tütarettevõtjatele osutatavatele maksustatavatele teenustele. Käesolevas kohtuasjas esitatud küsimused fiktiivse maksustatava väärtuse kohaldamise kohta oleksid sellega üleliigsed. See oleks lihtne ja ilmselt eelistatav lahendus.

[5] Põhimõttelise tähtsusega 20. juuni 1991. aasta kohtuotsus Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 13); vt ka 8. septembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt R (osakapitali sissemaksega seotud käibemaksu mahaarvamine) (C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 41 jj); 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 30 jj) ning 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 16 jj).

[6] 20. juuni 1991. aasta kohtuotsus Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punktid 13 ja 14).

34. Õigusliku vormi neutraalsuse põhimõte, mida Euroopa Kohus tunnustab ja rõhutab,[7] räägib tegelikult ka selle kasuks, et ettevõtja juhtimiskulud tuleb mõlemal juhul (üksikettevõtja, kellel on mitu äriüksust *versus* äriühing, kes kontrollib kontserni, millel on mitu äriüksust, mida katavad tütarettevõtjad) samas ulatuses käibemaksust vabastada. Üksikettevõtja tegeleb majandustegevusega *vahetult*, kontserni kontrolliv äriühing teeb seda *kaudselt*, st kontrollitavate tütarettevõtjate kaudu. Kui mõlemad ettevõtjad tegelevad sama majandustegevusega, ei tohiks üksikettevõtja ega kontserni kontrolliv äriühing olla sunnitud selleks, et käibemaks oleks tema jaoks neutraalne, sõlmima tasulisi teenuste osutamise lepinguid „oma" ettevõtjaga, et maksukohustuslasena sisendkäibemaksu maha arvata.[8]

35. Seega kui Euroopa Kohus peaks tulevikus tunnistama, et kontrolliv valdusühing tegeleb ka oma tütarettevõtjatele tasulisi teenuseid osutamata kaudselt majandustegevusega ja on sellega seoses maksukohustuslane, jääksid paljud sellekohased vaidlused tulevikus tekkimata. Vastasel juhul säilib valdusühingu struktuuride puhul stiimul kunstlike teenuste osutamiseks tasu eest. Siis jääb valdusühingu mahaarvatava sisendkäibemaksu suurus[9] või – nagu käesolevas kohtuasjas – tütarettevõtjatele osutatud teenuste maksustatava väärtuse suurus endiselt vaieldavaks. Viimane on eriti problemaatiline, sest nagu eespool punktis 26 ja sellele järgnevates punktides selgitatud, on küsimus tegelikult üksnes valdusühingu mahaarvatava sisendkäibemaksu suuruses.

B. Esimene eelotsuse küsimus

36. Esimene eelotsuse küsimus puudutab maksustatava väärtuse kindlaksmääramist. Põhimõtteliselt on seejuures käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt määrav kauba tarnija või teenuse osutaja saadud tasu. Artikli 80 kohaselt võib liikmesriik maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise ärahoidmiseks teatavates olukordades, kus kauba tarnija või teenuse osutaja ja kauba või teenuse saaja vahel on tihedad sidemed, otsustada, et maksustatavaks väärtuseks on turuväärtus. Artikli 72 kohaselt on turuväärtus kogusumma, mis kliendil oleks tulnud võrreldava (käesoleval juhul) teenuse eest samal turustusetapil tasuda. Ainult juhul, kui ühtki võrreldavat teenust ei ole võimalik tuvastada, tuleb lähtuda maksukohustuslase kuludest teenuste osutamisel.

37. Turuväärtuse kindlaksmääramiseks käibemaksudirektiivi artikli 72 alusel soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas valdusühingu poolt oma tütarettevõtjatele osutatavad juhtimisteenused kujutavad endast ainulaadset teenust, mille puhul tuleb kindlaks määrata *üks* ühtne turuväärtus.

38. Sellele küsimusele vastamiseks tuleb seega kõigepealt kindlaks teha, kas valdusühing osutab käesoleval juhul ühte (ainulaadset) teenust või mitut teenust, mida tuleb hinnata eraldi (selle kohta allpool 1. jaotis). Alles seejärel saab hinnata, kuidas tuleb arvutada turuväärtus (selle kohta allpool 2. jaotis).

[7] Vt nt maksuvabastuste valdkonnas: 28. juuni 2007. aasta kohtuotsus JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ja The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punkt 26); 4. mai 2006. aasta kohtuotsus Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 53); 3. aprilli 2003. aasta kohtuotsus Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, punkt 24); 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 30) ja 7. septembri 1999. aasta kohtuotsus Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20).

[8] Vt minu ettepanek kohtuasjas Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, punkt 47).

[9] Nii hiljuti 8. septembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt R (osakapitali sissemaksega seotud käibemaksu mahaarvamine) (C-98/21, EU:C:2022:645).

1. Soorituse ühtsus

a) Soorituste kogumi ühtsuse kriteerium

39. Euroopa Kohus lähtub väljakujunenud praktikas sellest, et üldjuhul tuleb iga tehingut pidada käibemaksu seisukohast eraldiseisvaks ja sõltumatuks.[10] See tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust ja artiklist 2.[11] See kehtib isegi siis, kui mitme soorituse vahel esineb teatav seos, kuna neil on ühine majanduslik eesmärk.[12]

40. See iga soorituse sõltumatuse põhimõte ei ole siiski absoluutne. Nimelt *ei* tohi tehinguid *kunstlikult osadeks jagada*, et vältida käibemaksusüsteemi toimimise kahjustamist.[13] Soorituste kogumite maksustamine käibemaksuga toimub seepärast ühelt poolt nende sõltumatuse põhimõtte ja teiselt poolt üheainsa tehingu kunstlikult osadeks jagamise keelu vahelises pingestatud suhtes. Sellega seoses on Euroopa Kohus välja töötanud kaks erandit soorituse sõltumatuse põhimõttest – esiteks üks mitmest osast koosnev sooritus ja teiseks sõltuvad kõrvalsooritused.[14]

b) Kõrvalsoorituste ja ühe mitmest osast koosneva soorituse puudumine

41. Sooritust tuleb käsitada põhisooritusest sõltuva kõrvalsooritusena siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhisoorituse parematel tingimustel kasutamise vahend.[15] Eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastas, et valdusühing osutas oma tütarettevõtjatele juhtimis-, finants-, kinnisvarahaldus-, väärtpaberi-, infotehnoloogia- ja personalihaldusteenuseid. Ükski neist teenustest ei ole teiste teenuste suhtes sõltuv kõrvalteenus. Seda seetõttu, et kõik nimetatud teenused on eraldiseisvad ja algupärased ning neist ühegi eesmärk ei ole allutatud teise omale.

42. Puudub ka üks mitmest osast koosnev sooritus. Ühe mitmest osast koosneva soorituse puhul moodustavad soorituse mitu osa ühe *sui generis* soorituse. Sellega on tegemist juhul, kui maksukohustuslase teenus koosneb kahest või enamast osast või toimingust, mis on nii tihedalt seotud, et need moodustavad *objektiivselt* ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks

[10] 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23); 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22) ning 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53).

[11] Vt minu ettepanek kohtuasjas Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 16) ja seal viidatud kohtupraktika.

[12] Vt minu ettepanek kohtuasjas Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 18); vt 4. septembri 2019. aasta kohtuotsus KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 44), selle kohta ka 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 42).

[13] 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23); 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22); 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 44); 10. märtsi 2011. aasta kohtuotsus Bog jt (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, EU:C:2011:135, punkt 53) ning 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29).

[14] Vt minu ettepanek kohtuasjas Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punktid 20 ja 21).

[15] Vt minu ettepanek kohtuasjas Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 34) ning 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 23); 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 52); 15. mai 2001. aasta kohtuotsus Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, punkt 45) ja 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 30).

jagamine oleks kunstlik.[16] Kas sellega on tegemist, teeb Euroopa Kohus kindlaks selliselt, et ta määrab kindlaks asjasse puutuvat tehingut iseloomustavad tunnused[17] ja seega tehingu olemuse[18] „keskmise tarbija seisukohast"[19].[20]

43. Teenuse osade lahutamatus ei ole käesoleval juhul tuvastatav. Pigem on valdusühingu teenused (juhtimine, rahastamine ning kinnisvara-, infotehnoloogia- ja personalihaldus) viis erinevat teenust, millest igaühel on oma olemus. Seda ei muuda ka nende teenuste kombinatsioon, sest nende individuaalne olemus jääb endiselt äratuntavaks. Asjasse puutuva avalikkuse arvates ei ole seega tegemist ainulaadse *sui generis* sooritusega. Valdusühingu osutatavad teenused on kättesaadavad ka eraldi. Turul osutavad neid teenuseid spetsialiseerunud teenuseosutajad. Puudub vajadus osta selliseid teenuseid kogumina.

44. On tõsi, et tütarettevõtjad maksid teenuste eest ühtset hinda. Kuigi see asjaolu räägib põhimõtteliselt ühe mitmest osast koosneva teenuse olemasolu kasuks,[21] on see seotud ettevõtjate puhul siiski teisejärgulise tähtsusega. Seda seetõttu, et vastasel korral oleks kontsernil endal võimalik mõjutada teenuste käibemaksualast hindamist, leppides kokku ühtses tasus või mitmes eraldi tasus. Seega ei välista ühtne tasu käesoleval juhul eraldiseisvate teenuste olemasolu.

45. Seda arvestades tuleb valdusühingu teenuseid – nagu ka komisjon õigesti rõhutab – hinnata üksteisest eraldi. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud järelduste kohaselt on tegemist viie erineva teenusega valdusühingu tütarettevõtjatele.

2. Turuväärtuse kindlaksmääramine

46. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada ka seda, kas valdusühingu teenuste turuväärtus tuleb kindlaks määrata võrdlushinna alusel vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 72 esimesele lõigule või valdusühingu kulude alusel vastavalt selle direktiivi artikli 72 teise lõigu punktile 2.

47. Nimetatud sätte sõnastuse kohaselt sõltub see sellest, kas on võimalik tuvastada „võrreldavat […] teenuste osutamist". Ainult juhul, kui see nii ei ole, võib turuväärtuse kindlaksmääramiseks kasutada valdusühingu kulusid.

48. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kindlaks teha, kas valdusühingu teenuste puhul saab tuvastada võrdlushinnad vabal turul ja kui jah, siis kui kõrged need on. Kuna valdusühingu viit teenust tuleb hinnata eraldi, näib tõenäoline, et võrdlushindu on võimalik tuvastada.

16 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punkt 23); 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 33); 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 22); 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 70) ja 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 23).

17 29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 22) ja 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 20).

18 18. jaanuari 2018. aasta kohtuotsus Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punkt 30); 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 18) ja 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29). Kohtuotsuste originaalis (see tähendab prantsuskeelses versioonis) kasutatakse seevastu alati sama mõistet „éléments caractéristiques".

19 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 21); 2. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punkt 26) ja 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29).

20 Vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 22).

21 19. jaanuari 2012. aasta kohtumäärus Purple Parking ja Airparks Services (C-117/11, ei avaldata, EU:C:2012:29, punkt 35) ning 25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 31).

49. Niivõrd, kui valdusühing ostis oma tütarettevõtjatele osutatud teenuseid kolmandatelt isikutelt, ei takista miski käsitada valdusühingu makstud tasu võrdlushinnana. Nimelt kehtib eeldus, et kolmandate isikute vahel makstud hind vastab teenuse turuväärtusele.

3. Järeldus esimese eelotsuse küsimuse kohta

50. Turuväärtus tuleb valdusühingu iga teenuse puhul eraldi kindlaks määrata võrdlushindade alusel vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 72 esimesele lõigule. Käesolevas asjas ei saa asuda seisukohale, et tegemist on lahutamatute soorituste kogumiga, mille puhul võrdlushind puudub.

C. Teise võimalusena: teine eelotsuse küsimus

51. Teise eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kuidas tuleb kindlaks määrata „maksukohustuslase kogukulu teenuse osutamisel" vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 72 teise lõigu punktile 2. Eelkõige küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas selleks võib kokku liita kõik maksukohustuslase kulud, kui tema müügitehingud on piirdunud tütarettevõtjate juhtimisega ja kui ta on arvanud oma tasumisele kuuluvast käibemaksust maha kogu sisendkäibemaksu, mille ta on tasunud oma ostutehingutelt. See küsimus tekib käesolevas kohtuasjas siiski ainult juhul, kui saab asuda seisukohale, et tegemist on lahutamatute soorituste kogumiga, mille puhul võrdlushind puudub. Seetõttu vastatakse sellele üksnes teise võimalusena.

1. Käibemaksudirektiivi artikli 80 kohustuslik tingimus: maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise oht

52. Turuväärtuse kohaldamine eeldab siiski kõigepealt, et käibemaksudirektiivi artikli 80 lõike 1 esimene lause on asjakohane ja seega esineb maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise oht. Muus osas on selle direktiivi artikli 73 kohaselt maksustatavaks väärtuseks kõik, mille soorituse saaja kulutab.

53. Kuna valdusühing on saanud oma tütarettevõtjatelt teenuste eest tasu, on see tegelikult saadud summa [22] käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav väärtus. Maksustatava väärtuse suurust ei ole seega kindlaks määranud direktiivi andja, vaid selle määravad sõltumatult kindlaks maksukohustuslane ja teenuse saaja. Määrav on summa, mille teenuse saaja peab teenuse saamiseks kulutama. Kas see on turuväärtusest suurem või väiksem, on käibemaksuõiguse seisukohast põhimõtteliselt ebaoluline.

54. Ainuüksi asjaolu, et ostutehingutelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamine ületab müügitehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu, ei tõenda – nagu valdusühing oma kirjalikes seisukohtades õigesti rõhutab – maksudest kõrvalehoidmist või maksustamise vältimist. [23] Isegi kauba müük tavalisest turuhinnast madalama hinnaga ei tekita maksutulu saamata jäämise ohtu, kuna – nagu ka komisjon õigesti rõhutab – reaalturuväärtuse põhimõte ei ole käibemaksu seisukohast põhimõtteliselt asjakohane (kuna käibemaks on oma olemuselt kaudne tarbimismaks). Seda enam ei saa sellega põhjendada maksudest kõrvalehoidmise või

[22] 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus Balkan and Sea Properties (C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

[23] See on kooskõlas ka Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikaga – vt nt 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 24 jj) ning 29. mai 1997. aasta kohtuotsus Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punkt 26).

maksustamise vältimise ohtu. Lõppkokkuvõttes tuleb maksustada ja maksustatakse kauba või teenuse saajat (mitte kauba tarnijat või teenuse osutajat) vastavalt tema kuludele (mitte vastavalt tavapärastele kuludele) seoses tarbitava hüvega (kauba tarnimine või teenuse osutamine).

55. Asjaolu, et soorituse tegija ei teeninud kasumit, on käibemaksuõiguse seisukohast samuti ebaoluline (vt nt käibemaksudirektiivi artikkel 9: „majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse […] tulemustest"). Seega ei saa riski, mille vastu püütakse käibemaksudirektiivi artikliga 80 võidelda, põhjustada hinna suurus ja sellest tulenev maksutulu. Käibemaksuõiguses aktsepteeritakse seega maksukohustuslase ning soorituse saaja vahelist omahinnast madalamat hinda.

56. Kui aga maksukohustuslane (valdusühing) ja teenuse saaja (tütarettevõtja) on seotud ettevõtjad, on nendevaheline hinnakujundus muul põhjusel käibemaksuõiguse seisukohast problemaatiline. See ilmneb järgmistest näidetest, mis põhinevad 20% käibemaksumääral.

57. Valdusühing soetab kolmandalt isikult 120 eest (sealhulgas käibemaks 20) teenuse ja müüb selle tasu eest edasi tütarettevõtjale. Tütarettevõtjal ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kuna ta teeb maksuvabu tehinguid. Kui müügihind on 120, on sisendkäibemaksu mahaarvamine ja valdusühingu tasumisele kuuluv käibemaks tasakaalus, millest tulenevalt peab tütarettevõtja tasuma käibemaksuna 20. Mahaarvamisõiguse puudumise tõttu ei saa ta seda neutraliseerida. Sellest tulenevalt on kontserni tasumisele kuuluv mittemahaarvatav käibemaks 20. Tulemus oleks sama ka siis, kui tegemist oleks üksikettevõtjaga, kellel ei ole oma maksuvabade tehingute tõttu mahaarvamisõigust.

58. Seevastu kui müügihind on 60, saab valdusühing endiselt sisendkäibemaksuna maha arvata 20, kuid tasumisele kuuluv käibemaks on üksnes 10 (20/120 60st), mistõttu tuleb tütarettevõtjal käibemaksuna tasuda vaid 10. Kontserni kohustused seoses tütarettevõtja mahaarvamisõiguse puudumisega oleksid seega poole väiksemad. Järelikult on tihedalt seotud ettevõtjatel sellistes olukordades huvi ja võimalus leppida kokku mitte ostuhinnas, vaid madalamas hinnas. Üksikettevõtjal ei oleks see võimalik. Soorituse tegija ja selle saaja vaheliste tihedate sidemetega kaasneb käibemaksuõiguse seisukohast risk (sisendkäibemaksu – käesoleval juhul kontsernisisene – alusetu mahaarvamine), mida püütakse artikliga 80 ära hoida.

59. Seega võivad liikmesriigid käibemaksudirektiivi artiklis 80 nimetatud juhtudel erandkorras [24] arvutada käibemaksu mitte tegeliku tasu, vaid sellest suurema turuväärtuse alusel vastavalt artiklile 72. Käibemaksudirektiivi artikli 80 lõike 1 punktis a on seatud tingimuseks, et teenust osutatakse seotud ettevõtjate vahel, teenuse saajal ei ole täielikku mahaarvamisõigust ja esineb maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise oht. Kui need tingimused on täidetud, võrreldakse turuväärtust artikli 72 tähenduses tegeliku tasuga. Kui tasu on turuväärtusest väiksem, on käibemaksuga maksustatavaks väärtuseks turuväärtus.

60. Poolte vahel ei ole vaidlust selle üle, et valdusühing ja tema tütarettevõtjad on seotud ettevõtjad ja et teenuse saajatel (tütarettevõtjatel) ei ole täielikku mahaarvamisõigust. Seega tuleb kontrollida ainult seda, kas ja mil määral on olemas maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise oht.

[24] Vt artikli 80 erandlikkuse kohta sõnaselgelt 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus Balkan and Sea Properties (C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 45). Erandlikkuse kohta varasema sätte raames vt 29. mai 1997. aasta kohtuotsus Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punkt 24).

61. Teatavatel asjaoludel on maksudest kõrvalehoidmine või maksustamise vältimine siiski iseenesest välistatud. Nii on see juhul, kui maksukohustuslase tekitatud asjaolud ei sea ohtu maksutulu.

62. Kui kaupu või teenuseid müüakse kunstlikult madalama või kõrge hinna eest tehingus, kus mõlemal poolel on täielik mahaarvamisõigus, ei saa selles etapis maksudest kõrvalehoidmist ega maksustamise vältimist toimuda.[25] Sellisel juhul ei ole kontserni käibemaksu kogusumma seisukohast (põhimõtteliselt[26]) oluline, kas tütarettevõtjad kasutavad väliseid teenuseid otse või ostab need teenused kõigepealt valdusühing ja müüb need seejärel tütarettevõtjatele madalama või kõrgema hinnaga edasi.

63. Samuti ei ohusta kontsernisisestest teenustest saadavat maksutulu see, kui teenust osutava äriühingu (valdusühing) kulusid ei maksustata käibemaksuga (nt töötasu maksmise puhul). Määrav on see, et valdusühing ei saanud selles osas sisendkäibemaksu maha arvata. Vastupidi sellele, mida näib arvavat Rootsi maksuhaldur, ei ole sellega seoses oluline, et teenuse saajatel (st tütarettevõtjatel) ei olnud osaliselt mahaarvamisõigust. Kontsernis ei toimu sisendkäibemaksu alusetut mahaarvamist. Ka võrreldavate kulude ja võrreldava majandustegevusega üksikettevõtja peaks tasuma sama palju käibemaksu nagu kontsern.

64. Maksutulu on seega ohus, kui esiteks ostab valdusühing käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, teiseks ei ole tütarettevõtjatel täielikku mahaarvamisõigust ja kolmandaks müüb valdusühing ostetud teenused tütarettevõtjatele edasi ostuhinnast väiksema tasu eest. Kui valdusühing müüb sellisel juhul (Euroopa Kohtu nõutava „tasu eest juhtimise" raames) ostetud teenused oma tütarettevõtjatele edasi kunstlikult madala hinnaga, saab kontsern osaliselt vähendada tütarettevõtjate mahaarvamisõiguse puudumisega seotud käibemaksukohustusi.

65. Kui aga valdusühingu kulud ei ole käibemaksuga maksustatavad, ei ole see võimalik. Selles osas puudub maksutulu saamata jäämise oht. See on nii isegi juhul, kui teenuse saajatel (tütarettevõtjatel) ei ole täielikku mahaarvamisõigust. See, et sisendkäibemaksu mahaarvamine teenuse saaja poolt ei ole maksutulu saamata jäämise ohu kindlakstegemisel oluline, ilmneb juba sellest, et seda kriteeriumi on käibemaksudirektiivi artikli 80 lõike 1 punktis a eraldi nimetatud. See kriteerium oleks üleliigne, kui seda tuleks maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise ohu olemasolu kindlakstegemise ajal kontrollida.

66. Ostutehingutelt sisendkäibemaksu tasumise õiguslik olulisus nähtub ka käibemaksudirektiivi artikli 16 esimest lõiku ja artikli 26 lõike 1 punkti a silmas pidades. Nimelt on nendega ka fiktiivselt tasu eest osutatavate teenuste (ja seega maksustatava väärtuse suurenemise) puhul tingimuseks seatud, et tasuta edasi antud ostetud teenused annavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse. Lõppkokkuvõttes on nii käibemaksudirektiivi artiklil 80 koostoimes artikliga 72 kui ka artikli 16 esimesel lõigul ja artikli 26 lõike 1 punktil a sama eesmärk. See on korrigeerida kolmandale isikule tasuta või osaliselt tasu eest kaupu tarnivate või teenuseid osutavate isikute sisendkäibemaksu mahaarvamist.

67. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud järelduste põhjal tähendab see, et käibemaksudirektiivi artikli 80 lõike 1 punkti a saab kohaldada ainult umbes pooltele valdusühingu müügitehingutele (ligikaudu 14 miljonit Rootsi krooni). Seda seetõttu, et kuigi

[25] 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus Balkan and Sea Properties (C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 47).

[26] Erandiks on sellise vara soetamine, mille hilisem kasutamine võib kaasa tuua sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine käibemaksudirektiivi artikli 184 ja sellele järgnevate artiklite alusel.

valdusühing sidus kõik oma kulud majanduslikult müügitehingutega, maksustati käibemaksuga vaid umbes pool tema kuludest. Maksutulu saamata jäämise oht käibemaksudirektiivi artikli 80 tähenduses võib esineda maksimaalselt selles ulatuses.

2. Valdusühingu kulude asjakohasus

68. Niivõrd, kui käibemaksudirektiivi artikkel 80 on kohaldatav, tuleb soorituse turuväärtus kindlaks määrata vastavalt selle direktiivi artiklile 72. Artikli 72 esimese lõigu kohaselt tuleneb see eeskätt summast, mille saaja peaks võrreldava tarne või teenuse eest tavapäraselt tasuma. Üksnes juhul, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus jõuab järeldusele, et võrdlushindu ei ole võimalik tuvastada, on käibemaksudirektiivi artikli 72 teise lõigu punkti 2 kohaselt turuväärtuseks valdusühingu kulud teenuse osutamisel (vt selle kohta juba esimese eelotsuse küsimuse kohta esitatud kaalutlused, punkt 44 jj).

69. Kui arvutamisel võetaks kindlasummaliselt ja automaatselt arvesse kõiki valdusühingu kulusid asjaomasel kalendriaastal, nagu seda tegi vastustaja, saadaks siiski ebaõiged tulemused. Turuväärtus tuleb pigem – nagu ka komisjon õigesti rõhutab – arvutada iga teenuse kohta eraldi ja seega ei saa seda kindlaks määrata aasta kogukulude alusel. Näiteks ei ole osaluse tulevase omandamise (või ka valdusühingu börsinimekirja kandmise) kulud kuidagi seotud praegustele tütarettevõtetele osutatavate teenustega. Seega ei saa need ka mõjutada kõnealuste teenuste maksustatavat väärtust.

70. Lisaks amortiseeritakse teatavad sisendkäibemaksuga maksustatavad kulud alles pikema aja jooksul.[27] Seega on sisendkäibemaksu ülejääk just suurte investeeringute korral süsteemile omane. Nii kaasneksid sellega, kui valdusühing ehitab tütarettevõtjatele tasuliste infotehnoloogiateenuste osutamiseks arvutuskeskuse, ehitusaastal suured kulud (koos suure käibemaksukoormusega, mida saab neutraliseerida valdusühingu mahaarvamisõigusega).

71. Selliste investeerimiskulude täielik arvessevõtmine nende kandmise aastal, et määrata kindlaks nende abil samal aastal osutatud teenuse turuväärtus, ei kajastaks majanduslikku reaalsust. Pigem tuleb need kulud siduda järgmiste aastate teenustega. Kuigi see aspekt käibemaksudirektiivi artikli 72 sõnastuses otseselt ei kajastu, tuleb seda käibemaksuõiguses siiski arvesse võtta.

72. Esiteks on Euroopa Kohus juba sõnaselgelt sedastanud, et isegi omahinnast madalam turuhind ei võimalda kohaldada käibemaksudirektiivi artiklit 80.[28] Turuhind jaotab aga pikaajalised investeerimiskulud ka mitme aasta peale. Teiseks ilmneb see näiteks käibemaksudirektiivi artikli 187 regulatsioonist, mille kohaselt ei tule investeerimiskuludelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist olukorra muutumise korral korrigeerida kohe, vaid samuti mitme aasta jooksul.[29] Seda hinnangut ja seal nimetatud ajavahemikke – mida liikmesriigid saavad osaliselt mõjutada – saab käesolevas kohtuasjas kohaldada analoogia alusel. Järelikult tuleb käibemaksudirektiivi artikli 72 esimese lõigu punktis 2 kasutatud kulude mõistet teleoloogiliselt kitsendada.

[27] Vt selle seisukoha kohta ka 29. mai 1997. aasta kohtuotsus Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punkt 29).

[28] 29. mai 1997. aasta kohtuotsus Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, 26) – veel varasema sätte kohta.

[29] Vt selle kohta ka 14. septembri 2006. aasta kohtuotsus Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punkt 24 jj).

3. Järeldus teise eelotsuse küsimuse kohta

73. Seega tuleb teisele eelotsuse küsimusele (teise võimalusena) vastata nii, et kontsernisiseste juhtimisteenuste turuväärtust ei saa vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 80 koostoimes artikliga 72 kindlaks määrata valdusühingu kõigi teatava kalendriaasta kõikide kulude liitmise teel. Pigem tuleb arvesse võtta ainult käibemaksuga maksustatavaid kulusid. Seejuures tuleb kulud siduda asjaomaste müügitehingutega. Seetõttu saab kapitalikaupade kulusid nende tekkimise aastal arvesse võtta üksnes proportsionaalselt.

VI. Ettepanek

74. Eeltoodust tulenevalt teen ettepaneku vastata Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 72 ja 80 tuleb tõlgendada nii, et mitmesugused juhtimisteenused (käesoleval juhul juhtimis-, finants- ning kinnisvara-, infotehnoloogia- ja personalihaldusteenused), mida juhtimisfunktsiooniga valdusühing osutab oma tütarettevõtjatele, ei ole sugugi alati ainulaadsed teenused, mille puhul on võrdlusväärtuse kindlakstegemine selle direktiivi artikli 72 esimese lõigu tähenduses algusest peale välistatud.