Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

30. mai 2013 *

Käibemaks — Kuues direktiiv 77/388/EMÜ — Artikli 5 lõige 8 — Mõiste „kogu vara või selle osa üleandmine” — 30% osaluse võõrandamine äriühingus, millele üleandja osutab käibemaksuga maksustatavaid teenuseid

Kohtuasjas C-651/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 2. detsembri 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. detsembril 2011, menetluses

Staatssecretaris van Financiën

versus

X BV,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president J. Malenovský, kohtunikud U. Lõhmus (ettekandja) ja M. Safjan,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 26. novembri 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

— X BV, esindajad: *belastingadviseur* T. K. M. Rookmaker-Penners ja *belastingadviseur* C. A. Peeters,

— Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja B. Koopman,

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

— Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: S. Ossowski ja A. Robinson, keda abistasid *barrister* R. Hill ja *barrister* G. Peretz,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, W. Roels ja A. Cordewener,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb 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, edaspidi „kuues direktiiv") artikli 5 lõiget 8 ja artikli 6 lõiget 5.

2 Taotlus on esitatud Staatssecretaris van Financiën (rahandusminister) ja X BV (edaspidi „X") vahelises kohtuvaidluses seoses viimasele ajavahemiku 1. jaanuarist 1996 kuni 31. detsembrini 1998 käibemaksu kohta saadetud maksuotsusega.

Õiguslik raamistik

Kuues direktiiv

3 Kuuenda direktiivi artikkel 5 sätestab:

„1. „Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

[...]

3. Liikmesriigid võivad materiaalse varana käsitada järgmist:

[...]

c) osad või aktsiad, mis annavad nende omanikule kinnisasja või selle osa omandi- või valdusõiguse *de jure* või *de facto*.

[...]

8. Kogu vara või selle osa tasu eest või tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena üleandmise korral võivad liikmesriigid käsitada, et kaubatarnet ei ole toimunud ning sel juhul käsitatakse saajat üleandja õigusjärglasena. Vajaduse korral võivad liikmesriigid võtta vajalikke meetmeid konkurentsi moonutamise vältimiseks juhtudel, kus saajale maksukohustus täies ulatuses ei laiene."

4 Selle direktiivi artikli 6 lõige 1 sätestab:

„„Teenuste osutamine" on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.

Sellised tehingud on muu hulgas:

— omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamine,

[...]".

5 Sama direktiivi artikli 6 lõike 5 alusel kohaldatakse direktiivi artikli 5 lõiget 8 „samal viisil ka teenuste osutamise suhtes".

6 Kuuenda direktiivi artikkel 13 „Maksuvabastus riigi territooriumil” sätestab B osas pealkirjaga „Muu maksuvabastus” järgmist:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

d) järgmised tehingud:

[...]

5) tehingud, sh vahendamine, v.a haldamise ja hoidmisega seotud, mis on seotud aktsiate ja osadega, osalusega äriühingutes ja ühendustes, võlakirjadega ning teiste väärtpaberitega [...]”.

Madalmaade õigus

7 Madalmaade Kuningriik kasutas kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 8 ja artikli 6 lõikes 5 antud valikuvabadust ning võttis selle üle 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968) (*Staatsblad* 1968, nr 329) põhikohtuasjale kohaldatava redaktsiooni artiklisse 31. Nimetatud artikkel oli sõnastatud järgmiselt:

„Kui ettevõte või selle osa antakse üle isikule, kes jätkab ettevõtte või selle osa tegevust, ei maksustata üleandmise esemeks olevaid tarneid ja teenuseid, tingimusel et ministri määrusega ette nähtud tingimused on täidetud.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 X-ile kuulus 1996. aastal 30% automatiseerimise valdkonnas tegutseva äriühingu A BV (edaspidi „A”) osadest. A ülejäänud osad kuulusid vastavalt 20,01%, 30% ja 19,99% ulatuses B Holding BV-le, X1 Beheer BV-le ja C BV-le.

9 *Management board*’iks (juhatus) nimetatud organi liikmena juhtis X, nagu ka B Holding BV ja XI Beheer BV, A tegevust, saades selle eest lepinguga kindlaks määratud tasu.

10 X ja teised A osanikud müüsid 1996. aasta lõpus oma osaluse D plc-le. Nimetatud müügitehinguga lõpetati A juhtimise tegevus ja X astus selle äriühingu juhatusest tagasi.

11 Osaluse müügiga seoses osutati X-ile palju teenuseid, mille eest esitatud arvetele oli märgitud käibemaks. X arvas selle maksu käibedeklaratsioonides maha, leides, et tema osaluse võõrandamine kujutab endast kogu vara ja kõigi teenuste üleandmist ning et selle tehinguga seoses kantud kulusid tuleb pidada osaks tema majandustegevuse kui tervikuga seotud üldkuludest ning et need kulud on seega täielikult mahaarvatavad.

12 Inspecteur, kes on Madalmaades käibemaksu sissenõudmiseks pädev ametiisik, ei lubanud seda mahaarvamist teha ja koostas maksuotsuse. Hiljem jättis ta rahuldamata vaide, mille X selle otsuse peale esitas, vähendades siiski määratud summa suurust.

13 Gerechtshof te ’s-Gravenhage (Haagi apellatsioonikohus) tunnistas kaebuse, mille X Inspecteuri otsuse peale oli esitanud, põhjendatuks ja tühistas maksuotsuse. Selle kohtu arvates ei kuulu X-i osaluse üleandmine käibemaksu kohaldamisalasse, kuna tegemist ei ole majandustegevusega. Kohus leidis samas, et sisendkäibemaksu võib maha arvata, kuna osaluse müük ja üleandmine on seotud X-i tegevusega ettevõtjana.

14 Staatssecretaris van Financiën esitas Gerechtshof te ’s-Gravenhage otsuse peale kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab 29. oktoobri 2009. aasta otsusele kohtuasjas C-29/08: SKF (EKL 2009, lk I-10413, punktid 32–34 ja resolutsiooni punkt 2), millest tema arvates tuleneb, et arutusel olev 30% A osade võõrandamine, mis toimus samaaegselt selle äriühingu juhtimise tegevuse lõpetamisega, on majandustegevus ning peaks kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 kohaselt olema maksust vabastatud.

16 Siiski märkis Euroopa Kohus sama kohtuotsuse punktis 41, et osaluse võõrandamine, mida tuleb pidada majandustegevuseks, ei ole käibemaksuga maksustatav, kui võõrandamine on samastatav kogu vara või selle osa üleandmisega ja kui asjaomane liikmesriik on kasutanud nimetatud direktiivi artikli 5 lõike 8 esimeses lauses ette nähtud õigust.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et mahaarvamisõigus sõltub sellest, kas nimetatud säte kuulub kohaldamisele niisugusele osaluse võõrandamisele, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

18 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas 30% aktsiate või osade võõrandamist ühest äriühingust, kellele nende osade üleandja osutab käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, saab samastada kogu vara (või selle osa) üleandmisega kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 tähenduses ja/või teenuste üleandmisega artikli 6 lõike 5 tähenduses?

2. Kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, siis kas selles küsimuses käsitletud osaluse võõrandamist saab samastada kogu vara (või selle osa) üleandmisega kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 tähenduses ja/või teenuste üleandmisega artikli 6 lõike 5 tähenduses, kui ka teised aktsionärid või osanikud, kes osutavad äriühingule, kelle aktsiad või osad üle antakse, samuti käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, annavad (peaaegu) samaaegselt kõik selle äriühingu ülejäänud aktsiad või osad samale isikule üle?

3. Kui ka teisele küsimusele vastatakse eitavalt, siis kas esimeses küsimuses käsitletud osaluse võõrandamist tuleb käsitada ettevõtte (või selle osa) üleandmisena kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 ja/või artikli 6 lõike 5 tähenduses, kui võtta arvesse, et see üleandmine on tihedalt seotud selle osalusega seoses teostatud juhtimistegevusega?”

Eelotsuse küsimused

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

19 Euroopa Komisjon, tõstatamata sõnaselgelt eelotsusetaotluse vastuvõetamatuse vastuväidet, kahtleb Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes seisukohtades siiski selles, kas eelotsuse küsimused on põhikohtuasja lahendamisel asjassepuutuvad. Komisjon leiab, et eelotsusetaotluse esitanud kohtul on võimalik teha otsus käibemaksu mahaarvatavuse kohta talle teadaolevate faktide põhjal. Komisjoni arvates ei ole oluline teha kindlaks seda, kas põhikohtuasjas arutusel olev tehing jääb väljapoole

käibemaksu kohaldamisala või on see kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 alusel maksust vabastatud, kuna asjassepuutuv küsimus on see, kas X-i poolt talle osutatud teenustelt tasutud käibemaksu saab maha arvata või mitte, ja kuna sellele vastamiseks piisab, kui analüüsida, kas X-i kantud kulud on seotud aktsiate või osade võõrandamisega või on need seotud X-i muu tegevusega ehk viimase poolt osutatud juhtimisteenustega.

20 Selles osas tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel, on asjakohased (vt 7. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-515/08: dos Santos Palhota jt, EKL 2010, lk I-9133, punkt 20, ja 5. aprilli 2011. aasta otsus kohtuasjas C-119/09: Société fiduciaire nationale d'expertise comptable, EKL 2011, lk I-2551, punkt 21).

21 Liikmesriigi kohtu esitatud taotluse saab Euroopa Kohus lükata tagasi vaid siis, kui on ilmselge, et taotletud liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja asjaolude või esemega või kui kõnealune probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada talle esitatud küsimusele tarviliku vastuse andmiseks vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud (vt eelkõige 5. detsembri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-94/04 ja C-202/04: Cipolla jt, EKL 2006, lk I-11421, punkt 25; 7. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-285/09: R, EKL 2010, lk I-12605, punkt 32, ja 19. juuni 2012. aasta otsus kohtuasjas C-307/10: Chartered Institute of Patent Attorneys, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Käesolevas asjas ei ole see nii. Nimelt, kuigi eelotsusetaotlusest nähtub tõesti, et põhikohtuasjas on arutusel sellise käibemaksu mahaarvamise lubamisest keeldumine, mis on seotud aktsiate või osade võõrandamise käigus ostetud teenustega, mitte aga viimati nimetatud tehingu maksustamine, tehakse mahaarvamise õiguse olemasolu kindlaks eeskätt selle põhjal, kuidas maksustatakse ostutehinguga seotud müügitehingut (eespool viidatud kohtuotsus SKF, punkt 60).

23 Seega on taotletud liidu õiguse tõlgendamine ehk küsimus, millist maksualast kohtlemist tuleb kohaldada sellisele tehingule, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tegelikult eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva vaidluse lahendamiseks objektiivselt vajalik.

24 Järelikult on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

Sisulised küsimused

25 Kolme küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 8 ja/või artikli 6 lõiget 5 tuleb tõlgendada nii, et 30% aktsiate või osade võõrandamine äriühingus, millele üleandja osutab käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, on kogu vara või teenuste või nende osa üleandmine nimetatud sätete tähenduses. Eitava vastuse korral soovib see kohus selgitust, kas nimetatud sätete kohaldamise tingimused on täidetud ka juhul, kui ühelt poolt annavad teised osanikud praktiliselt samaaegselt selle äriühingu ülejäänud aktsiad või osad üle samale isikule, ja kui teiselt poolt on üleandmine otseselt seotud nimetatud äriühingule juhtimisteenuste osutamisega.

26 Kõigepealt olgu meenutatud – pidades silmas asjaolu, et eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab kuuenda direktiivi kahele sättele, mis käsitlevad vastavalt kaubatarneid ja teenuste osutamist –, et selle direktiivi artikli 6 lõike 1 kohaselt peetakse omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamist teenuste osutamiseks. Järelikult tuleb põhikohtuasja asjaolusid arvesse võttes pidada põhimõtteliselt asjassepuutuvaks nimetatud direktiivi artikli 6 lõiget 5.

27 Samas annab selle direktiivi artikli 5 lõike 3 punkt c liikmeriikidele õiguse käsitada materiaalse varana osasid või aktsiaid, mis annavad nende omanikule kinnisasja või selle osa omandi- või valdusõiguse *de jure* või *de facto* (5. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-259/11: DTZ Zadelhoff, punkt 31). Järelikult ei saa välistada, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 8 võib osutuda põhikohtuasjas asjassepuutuvaks.

28 Kuna Euroopa Kohtul ei ole piisavalt teavet, et otsustada, kumb eelotsusetaotluses nimetatud sätetest kuulub põhikohtuasjas kohaldamisele, siis tuleb tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 8, kuna selles on sätestatud kaubatarne mittetoimumise alused, ja vajaduse korral kohaldada artikli 5 lõikele 8 antud tõlgendust *mutatis mutandis* sama direktiivi artikli 6 lõikele 5.

29 Esiteks tuleb meenutada seoses küsimusega, kas 30% äriühingu aktsiate või osade üleandmise näol võib olla tegemist kogu vara või selle osa üleandmisega, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 esimese lause kohaselt võivad liikmesriigid kogu vara või selle osa üleandmisel pidada kaubatarnet mittetoimunuks ja saajat üleandja õigusjärglaseks. Seega juhul, kui liikmesriik seda võimalust kasutab, ei peeta kogu vara või selle osa üleandmist kaubatarneks kuuenda direktiivi tähenduses ja see ei kuulu direktiivi artikli 2 alusel käibemaksuga maksustamisele (vt 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 30; 27. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-497/01: Zita Modes, EKL 2003, lk I-14393, punkt 29; eespool viidatud kohtuotsus SKF, punkt 36, ja 10. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-444/10: Schriever, EKL 2011, lk I-11071, punkt 20).

30 On selge, et Madalmaade Kuningriik kasutas nimetatud sättes ette nähtud võimalust.

31 Kuna kuuendas direktiivis puudub sõnaselge viide liikmesriikide õigusele määratleda kogu vara või selle osa üleandmise mõiste sisu ja ulatust, on see liidu õiguse autonoomne mõiste ja seda tuleb niisiisi kogu liidus ühetaoliselt tõlgendada, et hoida ära liikmeriikides käibemaksusüsteemi kohaldamisel tekkida võivaid erinevusi (eespool viidatud kohtuotsused Zita Modes, punktid 32 ja 35, ning Schriever, punkt 22).

32 Euroopa Kohus on seda mõistet tõlgendanud nii, et see laieneb sellise ettevõtte või ettevõtte iseseisva osa üleandmisele, mille koosseisus on materiaalne vara või olukorrast olenevalt immateriaalne vara, mis koos moodustavad iseseisvat majandustegevust teostava ettevõtte või ettevõtte osa, kuid ei hõlma pelgalt sellist kauba võõrandamistehingut nagu kaubavarude müük (vt eespool viidatud kohtuotsused Zita Modes, punkt 40; SKF, punkt 37, ja Schriever, punkt 24). Veel peab selleks, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 8 kohaldamisele kuuluks, omandajal olema kavatsus üleantud vara või ettevõtte osa kasutada, mitte asjaomast tegevust kohe lihtsalt lõpetada (eespool viidatud kohtuotsused Zita Modes, punkt 44, ja Schriever, punkt 37).

33 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, tuleneb eespool viidatud kohtuotsuse SKF punktidest 38 ja 40 tõepoolest, et Euroopa Kohus ei välista, et 100% osaluse võõrandamist võib teatud asjaoludel samastada kogu vara või selle osa üleandmisega, kui võõrandamise tulemusel on võõrandatud kogu ajaomase ettevõtte vara või osa sellest. Kuid nimetatud kohtuotsuse aluseks olnud asjas puudus Euroopa Kohtul vajalik teave, et võtta seisukoht küsimuses, kas sellisele tehingule, nagu oli arutusel selles kohtuasjas, on kohaldatav kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 8, ja ta jättis selle küsimuse lahendamise eelotsusetaotluse esitanud kohtu hooleks.

34 Eespool viidatud kohtuotsuse Schriever punktis 25 rõhutas Euroopa Kohus, et selleks, et ettevõtte või ettevõtte iseseisva osa üleandmist kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 tähenduses oleks võimalik tuvastada, peavad üle antud vara osad tervikuna võimaldama iseseisva majandustegevuse jätkamist.

35 Selles osas tuleb mainida, et ettevõtte aktsiate või osade omamine ei ole erinevalt ettevõtte vara omamisest piisav iseseisva majandustegevuse jätkamiseks.

36 Nimelt ei saa Euroopa Kohtu praktikast lähtudes ainuüksi äriühingu aktsia või osa omandamist, omamist või müüki iseenesest käsitada majandustegevusena kuuenda direktiivi tähenduses, kuna pelgalt rahalise osaluse omandamine ei tähenda vara kasutamist eesmärgiga saada kestvat tulu. Võimalik dividend osaluse viljana on üksnes vara omamise tulemus (vt selle kohta 20. juuni 1991. aasta otsus kohtuasjas C-60/90: Polysar Investments Netherlands, EKL 1991, lk I-3111, punkt 13; 14. novembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-142/99: Floridienne ja Berginvest, EKL 2000, lk I-9567, punktid 17 ja 22; 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: Cibo Participations, EKL 2001, lk I-6663, punkt 19, ja 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-496/11: Portugal Telecom, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Olukord on teistsugune juhul, kui osalusega kaasneb otsene või kaudne osavõtt nende äriühingute juhtimisest, kus osalus omandati, kui juhtimine hõlmab selliste käibemaksuga maksustavate tehingute tegemist nagu haldus-, finants- ja äriteenuste ning tehniliste teenuste osutamine (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Polysar Investments Netherlands, punkt 14; Floridienne ja Berginvest, punktid 18 ja 19; Cibo Participations, punktid 20 ja 21, ning Portugal Telecom, punktid 33 ja 34).

38 Seega, nagu väidab Saksamaa valitsus, saab äriühingu aktsiate või osade üleandmist, sõltumata osaluse suurusest, samastada kogu vara või selle osa üleandmisega kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 tähenduses üksnes juhul, kui osalus omandatakse ettevõtte iseseisvas üksuses, mis võimaldab teostada iseseisvat majandustegevust, ja tingimusel, et omandaja seda tegevust jätkab. Ent pelk aktsiate või osade võõrandamine, millega ei kaasne vara üleandmist, ei võimalda omandajal üleandja õigusjärglasena iseseisvat majandustegevust teostada.

39 Nimelt ei ole aktsionärid või osanikud selle ettevõtte vara omanikud, kus neile osalus kuulub, vaid nad on osaluse omanikud ning neil on sellest tulenevalt õigus dividendidele ja õigus saada teavet ning nad on kaasatud ettevõtte juhtimisega seotud oluliste otsuste tegemisse. Mis puudutab 30% osalust äriühingus, siis tuleb märkida, et õigused, mille see äriühinguga seoses annab, on piiratud.

40 Eeltoodust tuleneb, et 30% äriühingu aktsiate või osade üleandmist ei saa samastada kogu vara või selle osa üleandmisega kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 tähenduses.

41 Seda järeldust ei sea mingil viisil kahtluse alla nimetatud sätte eesmärk. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 konkreetne eesmärk muuta ettevõtete või ettevõtete osade üleandmine kergemaks, seda lihtsustades ja vältides omandaja rahapositsiooni koormamist sellise ülemäärase maksukoormusega, mille ta hiljem sisendkäibemaksu mahaarvamise teel igal juhul tagasi saaks (eespool viidatud kohtuotsused Zita Modes, punkt 39, ja Schriever, punkt 23).

42 Selles osas on Euroopa Kohus leidnud, et erikohtlemist õigustab eeskätt asjaolu, et üleandmise korral ette makstav käibemaksu summa võib asjaomase ettevõtja vahendeid arvesse võttes olla eriti suur (eespool viidatud kohtuotsus Zita Modes, punkt 41).

43 Ent niisugust probleemi osaluse üleandmisel ei teki, sõltumata sellest, kui suure osalusega tegemist on. Nimelt, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 36 ja 37, ei kujuta aktsiate või osade üleandmine endast kas käibemaksuga maksustatavat majandustegevust või see on kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 alusel maksust vabastatud, kui tehingu eesmärk on otsene või kaudne osavõtt nende äriühingute juhtimisest, kus osalus omandati (20. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-155/94: Wellcome Trust, EKL 1996, lk I-3013, punkt 35). Nii ühel kui ka teisel juhul ei lasu käibemaksu tasumise kohustus aktsiate või osade omandajal.

44 Teiseks tuleb analüüsida, kas vastus oleks teistsugune, kui arvesse võetaks asjaolu, et kõik aktsionärid müüvad oma osaluse samale ostjale praktiliselt ühel ajal, mille tulemusel omandab viimane 100% asjaomase äriühingu aktsiatest või osadest.

45 Selles osas tuleb meenutada, et vastavalt käibemaksusüsteemi aluspõhimõttele kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, arvates maha käibemaksu, mis on otseselt koormanud erinevaid hinnakomponente (vt eelkõige 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank, EKL 2000, lk I-4177, punkt 29, ja eespool viidatud kohtuotsus Abbey National, punkt 27).

46 Lisaks tuleb rõhutada, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 8 on terminit „üleandja" kasutatud ainsuses, mis viitab sellele, et nimetatud sätte kohaldamist ei ole ette nähtud juhul, kui mitu üleandjat müüvad oma osaluse samale omandajale.

47 Järelikult tuleb iga tehingut hinnata eraldi ja iseseisvalt.

48 On tõsi, et Euroopa Kohus leidis eespool viidatud kohtuotsuse SKF punktis 79, et asjaolu, et aktsiate võõrandamine toimub mitme tehinguga järk-järgult, et mõjuta tema analüüsi selle kohta, kuidas võõrandamistehingut tuleb maksustada.

49 Siiski, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 33, ei olnud Euroopa Kohtul eespool viidatud kohtuotsuse SKF aluseks olnud asjas vajalikku teavet, et otsustada, kas sellisele tehingule, nagu oli arutusel põhikohtuajas, võib olla kohaldatav kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 8, ja ta andis oma vastuse, tõlgendades selle direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5.

50 Igal juhul erinevad viimati nimetatud kohtuasja asjaolud põhikohtuasja asjaoludest, kuna selles ei olnud tegemist mitme müüjaga, kes tegid sama ostjaga järjestikuseid tehinguid.

51 Niisiis ei ole see, kui kõik aktsionärid või osanikud võõrandavad kõik äriühingu aktsiad või osad ühele isikule, samastatav kogu vara üleandmisega kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 tähenduses.

52 Kolmandaks, mis puudutab seda, kas esitatud küsimusele vastuse andmisel on oluline asjaolu, et 30% aktsiate või osade üleandmine on otseselt seotud müüja poolt teostatud juhtimistegevusega äriühingus, kus tal oli osalus, siis tuleb sarnaselt Madalmaade ja Ühendkuningriigi valitsustega märkida, et juhtimistegevuse lõppemine näib olevat X-i osaluse müügi otsene ja loogiline tagajärg.

53 Olukord oleks erinev üksnes siis, kui müüja juhtimistegevus oleks kujutanud endast tema ettevõtte iseseisvat osa, mille tegevust omandaja saab iseseisvalt jätkata ja mille eest viimane on maksnud tasu, mis selgelt eristub aktsiate või osade hinnast. Kuid sellisel juhul hõlmab kogu vara üleminek üksnes juhtimistegevust, mitte aktsiate või osade võõrandamist, kuna need kaks üleandmist puudutavad ettevõtte erinevaid osi.

54 Seetõttu tuleb asuda seisukohale, et see, et aktsiad või osad antakse üle samaaegselt juhtimistegevuse lõpetamisega, ei ole eelotsuse küsimustele vastamisel asjassepuutuv.

55 Lõpuks, selleks et eelotsusetaotluse esitanud kohtule oleks võimalik anda tarvilik vastus, võttes arvesse, et tal on vastust eelotsuse küsimustele vaja, et otsustada, kas niisugustel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on mahaarvamisõigus olemas, tuleb meenutada, et mahaarvamisõigus on olemas juhul, kui käibemaksuga maksustatava ostutehingu ja mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel on otsene ja vahetu seos. Muul juhul tuleb analüüsida, kas ostetud kaupade või teenustega seotud kulud on osa maksukohustuslase majandustegevusega seotud üldkuludest. Mõlemal juhul on otsene ja vahetu seos olemas juhul, kui ostetud teenustega seotud kulutused sisalduvad vastavalt kas konkreetse müügitehingu või maksukohustuslase poolt majandustegevuse käigus tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnas (eespool viidatud kohtuotsused Cibo Participations, punktid 31 ja 33; SKF, punkt 60; 16. veebruari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-118/11: Eon Aset Menidjmunt, punkt 48, ja 21. veebruari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-104/12: Becker, punktid 19 ja 20).

56 Kuna põhikohtuasjas arutusel olevat aktsiate või osade võõrandamist tuleb pidada maksust vabastatud tehinguks kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 tähenduses, võib mahaarvamisõigust lubada üksnes juhul, kui X-ile selle võõrandamisega seoses osutatud teenuste hind on osa tema majandustegevuses tervikuna tekkinud üldkuludest, ilma et see sisalduks nimetatud aktsiate või osade müügihinnas.

57 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kindlaks teha, kas see tingimus on täidetud, võttes arvesse kõiki põhikohtuasjas kõne all olevate tehingute tegemisega seotud asjaolusid.

58 Kõigist eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb esitatud küsimustele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 8 ja/või artikli 6 lõiget 5 tuleb tõlgendada nii, et 30% aktsiate või osade võõrandamine äriühingus, millele üleandja osutab käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, ei ole kogu vara või teenuste või nende osa üleandmine nimetatud sätete tähenduses, vaatamata sellele, et teised aktsionärid või osanikud annavad praktiliselt samaaegselt selle äriühingu ülejäänud aktsiad või osad üle samale isikule ja üleandmine on otseselt seotud samale äriühingule juhtimisteenuste osutamisega.

Kohtukulud

59 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 (üheksas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 5 lõiget 8 ja/või artikli 6 lõiget 5 tuleb tõlgendada nii, et 30% aktsiate või osade võõrandamine äriühingus, millele üleandja osutab käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, ei ole kogu vara või teenuste või nende osa üleandmine nimetatud sätete tähenduses, vaatamata sellele, et teised aktsionärid või osanikud annavad praktiliselt samaaegselt selle äriühingu ülejäänud aktsiad või osad üle samale isikule ja üleandmine on otseselt seotud samale äriühingule juhtimisteenuste osutamisega.

Allkirjad