

Kohtuasi C-29/08

Skatteverket

versus

AB SKF

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Regeringsrätten)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artiklid 2 ja 4, artikli 13 B osa punkti d alapunkt 5 ja artikkel 17 – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 2 ja 9, artikli 135 lõike 1 punkt f ja artikkel 168 – Emaettevõtja poolt tütarettevõtja aktsiate ja osaluse võõrandamine kontrollitavas äriühingus – Käibemaksu kohaldamisala – Maksuvabastus – Aktsiate võõrandamisel ostetud teenused – Käibemaksu mahaarvatavus

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Majandustegevus kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses – Mõiste*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 2 lõige 1 ja artikli 4 lõiked 1 ja 2 ning direktiiv 2006/112, artikli 2 lõige 1 ja artikli 9 lõige 1)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused – Artikli 13 B osa punkti d alapunkt 5*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 B osa punkti d alapunkt 5 ja direktiiv 2006/112, artikli 135 lõike 1 punkt f)

3. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 17 lõiked 1 ja 2 ning direktiiv 2006/112, artikkel 168)

1. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, mida on muudetud direktiiviga 95/7, artikli 2 lõiget 1 ja artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõiget 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada selliselt, et tehingud, millega emaettevõtja võõrandab tütarettevõtja, milles talle kuulub 100% osalus, kõik aktsiad ja oma osaluse kontrollitavas äriühingus, mille kõik aktsiad kuulusid varem talle, kusjuures emaettevõtja on nimetatud äriühingutele osutanud käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, on käsitatav majandustegevusena, mis kuulub nimetatud direktiivide kohaldamisalasse.

Tütarettevõtja aktsiate ja kontrollitavas äriühingus oleva osaluse võõrandamisega lõpetab emaettevõtja oma osaluse nendes äriühingutes. Kui emaettevõtja tööstuskontserni emaettevõtjana võttis osa tütarettevõtja ja kontrollitava äriühingu juhtimisest, osutades neile tasu eest erinevaid administratiiv-, raamatupidamis- ja kaubandustegevuseid, mille osas ta on käibemaksukohustuslane, võib kõnealust võõrandamist emaettevõtja poolt kontsernis ümberkorralduste tegemise eesmärgil pidada kestva tulu saamise eesmärgil tehtud tehinguks, mis väljub aktsiate harilikku müümise raamistikust. Nimetatud tehingul on otsene seos kontserni

tegevuse korraldamisega ja see on seega maksukohustuslase maksustatava tegevuse otsene, püsiv ja vajalik laiendamine. Seega kuulub kõnesolev tehing käibemaksu kohaldamisalasse.

Kuid juhul, kui aktsiate võõrandamine on samastatav kogu ettevõtte või selle osa üleandmisega kuuenda direktiivi, mida on muudetud direktiiviga 95/7, artikli 5 lõike 8 või direktiivi 2006/112 artikli 19 esimese lõigu tähenduses ja tingimusel, et asjaomane liikmesriik on kasutanud nimetatud sätetes ette nähtud õigust, ei ole nimetatud tehing käsitatav käibemaksuga maksustatava majandustegevusena.

Selle järelduse puhul ei oma tähtsust asjaolu, et aktsiate võõrandamine toimub mitme tehinguga järk-järgult.

(vt punktid 32, 33, 41, resolutsiooni punktid 1, 4)

2. Tehing, millega emaettevõtja võõrandab tütarettvõtja, milles talle kuulub 100% osalus, kõik aktsiad ja oma osaluse kontrollitavas äriühingus, mille kõik aktsiad kuulusid varem talle, kusjuures emaettevõtja on nimetatud äriühingutele osutanud käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, tuleb nimetatud maksust kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, mida on muudetud direktiiviga 95/7, artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 ja direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punkti f alusel vabastada.

Mõiste „väärpaberitega seotud tehingud” nende sätete tähenduses puudutab tehinguid, mis võivad luua, muuta või lõpetada poolte väärpaberitega seotud õigusi ja kohustusi, välja arvatud selliste haldusteenuste, materiaalsete või tehniliste teenuste ja finantsteabealase tegevuse suhtes, mis ei muuda poolte õiguslikku ega finantsilist olukorda. Kuna aktsiate müük muudab selle tehingu poolte õiguslikku ja finantsilist olukorda, kuulub nimetatud tehingu suhtes ? osas, milles see kuulub käibemaksu kohaldamisalase, kohaldamisele eespool viidatud õigusnormides sätestatud maksuvabastus.

Selle järelduse puhul ei oma tähtsust asjaolu, et aktsiate võõrandamine toimub mitme tehinguga järk-järgult.

(vt punktid 48–50, 53, resolutsiooni punktid 2, 4)

3. Emaettevõtja poolt sellise tütarettvõtja, milles talle kuulub 100% osalus, kõigi aktsiate ja oma osaluse kontrollitavas äriühingus, mille kõik aktsiad kuulusid varem talle, võõrandamisega seoses osutatud teenustelt tasutud sisendkäibemaksu võib maha arvata kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, mida on muudetud direktiiviga 95/7, artikli 17 lõigete 1 ja 2 ning direktiivi 2006/112 artikli 168 alusel, kui ostetud teenuste ja maksukohustuslase majandustegevuse vahel on otsene ja vahetu seos.

Siseriiklikul kohtul tuleb kindlaks teha, võttes arvesse kõiki põhikohtuasjas arutusel olevate tehingutega seotud asjaolusid, kas nimetatud kulutused sisalduvad aktsiate müügihinnas või moodustavad maksukohustuslase majandustegevusega seoses tehtud tehingute hinna ühe koostisosa.

Selle järelduse puhul ei oma tähtsust asjaolu, et aktsiate võõrandamine toimub mitme tehinguga järk-järgult.

(vt punkt 73, resolutsiooni punktid 3 ja 4)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

29. oktoober 2009(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artiklid 2 ja 4, artikli 13 B osa punkti d alapunkt 5 ja artikkel 17 – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 2 ja 9, artikli 135 lõike 1 punkt f ja artikkel 168 – Emaettevõtja poolt tütarettevõtja aktsiate ja osaluse võõrandamine kontrollitavas äriühingus – Käibemaksu kohaldamisala – Maksuvabastus – Aktsiate võõrandamisel ostetud teenused – Käibemaksu mahaarvatavus

Kohtuasjas C-29/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Regeringsrätteni (Rootsi) 17. jaanuari 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. jaanuaril 2008, menetluses

Skatteverket

versus

AB SKF,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: kuuenda koja esimees kolmanda koja esimehe ülesannetes P. Lindh, kohtunikud A. Rosas ja U. Lõhmus (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 4. detsembri 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Skatteverket, esindaja: B. Persson,
- AB SKF, esindajad: *advokat* R. Treutiger ja *advokat* O. Henkow,
- Rootsi valitsus, esindajad: K. Petkovska ja A. Engman,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: Z. Bryanston-Cross, keda abistas *barrister* I. Hutton,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: J. Enegren ja D. Triantafyllou,

olles 12. veebruari 2009. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv“), artiklite 2 ja 4, artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 ja artikli 17 ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artiklite 2 ja 9, artikli 135 lõike 1 punkti f ja artikli 168 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Skatteverketi (maksuhaldur) ja äriühingu AB SKF (edaspidi „SKF“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Skatterättsnämndeni (maksuõiguse nõukogu) poolt SKF taotlusel tehtud eelotsust küsimuses, kas võib maha arvata sisendkäibemaksu, mille SKF on tasunud aktsiate võõrandamisega seotud teenuste ostmisel.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3) artikli 2 teine lõik sätestab, et „[i]galt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt“.

4 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

5 Nimetatud direktiivi artikkel 4 sätestab:

„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.

[...]

6 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 8 sätestab:

„Kogu vara või selle osa tasu eest või tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena üleandmise korral võivad liikmesriigid lugeda kaubatarnet mittetoimunuks ning sel juhul käsitatakse saajat üleandja õigusjärglasena. [...]”

7 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 teise lõigu esimese taande kohaselt võib teenuste osutamine seisneda muu hulgas omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamises.

8 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktile 5 vabastavad liikmesriigid maksust „tehingud, sh vahendamine, v.a haldamise ja hoidmisega seotud, mis on seotud aktsiate ja osadega, osalusega äriühingutes ja ühendustes, võlakirjadega ning teiste väärtpaberitega [...]”.

9 Sama direktiivi artikkel 17, sõnastuses, mis tuleneb direktiivi artikli 28 f punktist 1, puudutab mahaarvamisõiguse tekkimist ja kohaldamisala. Selle artikli lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„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] riigi territooriumil tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

[...]” [täpsustatud tõlge]

10 Direktiiviga 2006/112 tunnistati kehtetuks ning asendati 1. jaanuarist 2007 käibemaksu käsitlevad varem kehtinud ühenduse õigusaktid, eelkõige kuues direktiiv. Direktiivi 2006/112 põhjenduste 1 ja 3 kohaselt oli kuuenda direktiivi uuesti sõnastamine vajalik selleks, et esitada kohaldatavad sätted selgelt ja otstarbekalt, uuesti struktureeritult ja sõnastatult, ilma et see tooks põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi.

11 Nimetatud direktiivi artikkel 2 sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]”

12 Kõnesoleva direktiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

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

Majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.”

13 Direktiivi 2006/112 artikli 19 esimese lõigu sõnastus vastab kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 esimese lause sõnastusele.

14 Direktiivi 2006/112 artikli 25 punkti a kohaselt võib teenuste osutamine seisneda muu hulgas omandiõigust tõendava dokumendiga varustatud või varustamata immateriaalse vara võõrandamises.

15 Nimetatud direktiivi artikli 135 lõike 1 punkt f sätestab, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust „tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud hoidmine ja haldamine, mis on seotud aktsiate, äriühingute ja ühenduste osakute, võlakirjade ning teiste väärtpaberitega, välja arvatud need, mis annavad kaupadele omandiõiguse või artikli 15 lõikes 2 nimetatud õigused ja väärtpaberid”.

16 Direktiivi 2006/112 artikkel 168 näeb ette järgmist:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]”

Siseriiklikud õigusnormid

17 30. märtsi 1994. aasta käibemaksuseaduse nr 200 (Mervärdesskattelagen 1994:200) 1. peatüki § 1 kohaselt kuulub käibemaks riigile tasumisele käibemaksuga maksustatud kaupade või teenuste müügil Rootsli territooriumil, kui see toimub kutsetegevuse raames.

18 Vastavalt selle seaduse 3. peatüki §?le 9 on maksust vabastatud väärtpaberitega seotud tehingud, nagu aktsiate, muude osade ja nõuete müük ja vahendus, sõltumata sellest, kas need on esindatud väärtpaberitega, ning investeerimisfondide haldamine.

19 Vastavalt sama seaduse 8. peatüki §?le 3 võib maksukohustuslane, kes kasutab kaupu või teenuseid oma majandustegevusega seoses, arvata maha ostu- või imporditehingutelt tasutud sisendkäibemaksu.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

20 Aktsiaselts SKF on mitmes riigis tegutseva suure tööstuskonserni emaettevõtja. Ta osaleb aktiivselt tütarettevõtjate tegevuses ja osutab neile tasu eest teenuseid, mis on seotud haldamise, juhtimise ja müügipoliitikaga. SKF on nimetatud teenuste osas, mille eest esitatakse arved tütarettevõtjatele, käibemaksukohustuslane.

21 SKF soovib konserni tegevuse ümber struktureerida ja sellega seoses lõpetada ühe niisuguse tütarettevõtja tegevuse, milles talle kuulub 100% osalus (edaspidi „tütarettevõtja”),

viimase kõikide aktsiate ülekandmise teel. Lisaks kavatakse ta võõrandada 26,5% osaluse kontrollitavas äriühingus, mille kõik aktsiad kuulusid varem talle (edaspidi „kontrollitav äriühing”) ja kellele SKF osutas emattevõtjana käibemaksuga maksustatavaid teenuseid. Võõrandamise põhjus on kontserni muudeks tegevusteks vabade vahendite tekitamine. Võõrandamistehingute teostamiseks soovib SKF osta väärtpaperite hindamise ja läbirääkimistel abistamise teenust ning lepingute koostamiseks vastava ala õigusabiteenust. Need teenused on maksustatud käibemaksuga.

22 Kuna SKF soovis täpsustada võõrandamisega kaasnevaid maksualaseid tagajärgi, taotles ta Skatterättsnämndenilt eelotsust ja küsis, kas ettevõtjal on õigus maha arvata nii tütaretevõtja kui ka kontrollitava äriühingu aktsiate võõrandamisega seotud teenuste ostmisel makstud sisendkäibemaksu.

23 Skatterättsnämnden leidis 12. jaanuari 2007. aasta eelotsuses, et SKF?il on mõlemal juhul õigus maha arvata teenuste ostmisel tasutud sisendkäibemaksu. Tema arvates kuuluvad SKF?i poolt oma tütaretevõtjale ja kontrollitavale äriühingule osutatud teenused majandustegevuse hulka ja nende äriühingute omandamisel tehtud kulutustelt tasutud käibemaksu saab maha arvata. Samamoodi peaks saama maha arvata nendelt kulutustelt makstud sisendkäibemaksu tegevuse lõpetamise korral. Asjaolu, et kontrollitava äriühingu tegevus lõpetatakse järk-järgult, seda hinnangut ei muuda.

24 Skatteverket esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule nimetatud eelotsuse peale kaebuse, leides, et ostetud teenustelt makstud käibemaksu mahaarvamine ei peaks olema lubatud. SKF nõudis omalt poolt aga Skatterättsnämndeni eelotsuse kinnitamist.

25 Neil asjaoludel otsustas Regeringsrätten menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi [...] artikleid 2 ja 4 ning direktiivi 2006/112 artikleid 2 ja 9 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase poolt tütaretevõtja aktsiate võõrandamise tehing kujutab endast käibemaksuga maksustatavat tehingut seetõttu, et sellele tütaretevõtjale osutatud teenused on käibemaksuga maksustatavad?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on, et võõrandamine on käsitatav maksustatava tehinguna, siis kas sellele laieneb [kuuenda] direktiivi [...] artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus, mis puudutab aktsiatega seotud tehinguid?

3. Olenemata eelmistele küsimustele antud vastusest – kas mahaarvamise õigus võõrandamistehinguga otseselt seotud kulutuste osas saab tekkida samamoodi nagu üldkulude puhul?

4. Kas eelmistele küsimustele vastamisel omab tähtsust asjaolu, et tütaretevõtja aktsiate võõrandamine toimub järk-järgult?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

26 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 2 lõiget 1 ja artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning direktiivi 2006/112 artikli 2 lõiget 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada selliselt, et tehingud, millega emattevõtja võõrandab tütaretevõtja, milles talle kuulub 100% osalus, kõik aktsiad ja oma osaluse kontrollitavas äriühingus, mille kõik

aktsiad kuulusid varem talle, kusjuures emaettevõtja on nimetatud äriühingutele osutanud käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, on käsitatavad majandustegevusena, mis kuulub nimetatud direktiivide kohaldamisalasse.

27 Selles küsimuses tuleb esmalt meelde tuletada, et tulenevalt kuuenda direktiivi artiklist 2 ja direktiivi 2006/112 artikli 2 lõikest 1, mis määratlevad käibemaksu kohaldamisala, maksustatakse liikmesriigi siseselt selle maksuga üksnes majanduslik tegevus. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 9 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt nimetatud majandustegevust. Mõiste „majandustegevus” on määratletud kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 2 tegevusena, mis hõlmab tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevust, eelkõige ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

28 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei kujuta ainuüksi aktsiate omandamine, omamine ega müük iseenesest majandustegevust kuuenda direktiivi tähenduses (vt eelkõige 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-77/01: EDM, EKL 2004, lk I-4295, punkt 59, ja 8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-435/05: Inverstrand, EKL 2007, lk I-1325, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika). Need tehingud ei kujuta endast vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil, kuna ainus võimalik kasu nimetatud tehingutest saadakse nende aktsiate müügist (vt eespool viidatud kohtuotsus EDM, punkt 58).

29 Euroopa Kohus on täpsustanud, et käibemaksuga on maksustatavad üksnes maksed, mis kujutavad endast tasu tehingu või majandustegevuse eest, ja käibemaks ei laiene maksetele, mis tehakse pelgalt seoses omandiõigusega varale nagu dividendid või muu aktsiatest saadav tulu (vt selle kohta 22. juuni 1993. aasta otsus kohtuasjas C-333/91: Sofitam, EKL 1993, lk I-3513, punkt 13; 6. veebruari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-80/95: Harnas & Helm, EKL 1997, lk I-745, punkt 15, ja eespool viidatud kohtuotsus EDM, punkt 49).

30 Euroopa Kohus on samas leidnud, et olukord on teistsugune juhul, kui rahaliste sissemaksetega teise äriühingusse kaasneb otsene või kaudne seotus asjaomase äriühingu juhtimisega, kahjustamata osaluse omaniku õigusi aktsionärina või osanikuna (vt 20. juuni 1991. aasta otsus kohtuasjas C-60/90: Polysar Investments Netherlands, EKL 1991, lk I-3111, punkt 14; 14. novembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-142/99: Floridienne ja Berginvest, EKL 2000, lk I-9567, punkt 18; 12. juuli 2001. aasta määrus kohtuasjas C-102/00: Welthgrove, EKL 2001, lk I-5679, punkt 15, ja 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: Cibo Participations, EKL 2001, lk I-6663, punkt 20), kuna see hõlmab kuuenda direktiivi artikli 2 alusel käibemaksuga maksustatavate tehingute teostamist, milleks on näiteks emaettevõtja poolt administratiivteenuste, raamatupidamisteenuste või infotehnoloogiasteenuste osutamine (eespool viidatud kohtuotsus Floridienne ja Berginvest, punkt 19; eespool viidatud kohtumäärus Welthgrove, punkt 16; eespool viidatud kohtuotsus Cibo Participations, punkt 21, ja 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-305/01: MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, EKL 2003, lk I-6729, punkt 46).

31 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et äriühingu aktsiatega või osadega seotud tehingud kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse, kui neid tehakse kas väärtpaberite vahendamise seotud äritegevuse raames, selleks et tagada otsene või kaudne osavõtt nende äriühingute juhtimisest, milles osalus osteti, või kui need tehingud kujutavad maksustatava tegevuse otsest, püsivat ja vajalikku laiendamist (vt eelkõige 20. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-155/94: Wellcome Trust, EKL 1996, lk I-3013, punkt 35, ja eespool viidatud kohtuotsus Harnas & Helm, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et SKF tööstuskontserni emaettevõtjana võttis osa tütarettevõtja ja kontrollitava äriühingu juhtimisest, osutades neile tasu eest erinevaid administratiiv-, raamatupidamis- ja kaubandusteenuseid, mille osas SKF on

käibemaksukohustuslane.

33 Tütarettevõtja aktsiate ja kontrollitavas äriühingus oleva osaluse võõrandamisega lõpetas SKF oma osaluse nimetatud äriühingutes. Kõnealust võõrandamist emaettevõtja poolt kontsernis ümberkorralduste tegemise eesmärgil võib pidada kestva tulu saamise eesmärgil tehtud tehinguks, mis väljub aktsiate hariliku müümise raamistikust (vt selle kohta 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik, EKL 2005, lk I-4357, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika). Nimetatud tehingul on otsene seos kontserni tegevuse korraldamisega ja see on seega käesoleva otsuse punktis 31 viidatud kohtupraktika kohaselt maksukohustuslase maksustatava tegevuse otsene, püsiv ja vajalik laiendamine. Seega kuulub kõnesolev tehing käibemaksu kohaldamisalasse.

34 Nagu kohtujurist märgib oma ettepaneku punktis 34, on eeltoodud järeldus lisaks kooskõlas võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõtetega, mille kohaselt hinnanguid sellise osaluse omandamise majandusliku laadi tunnustamise osas, millega kaasneb emaettevõtja osavõtt tütarettevõtja ja kontrollitava äriühingu juhtimisest, tuleks laiendada olukordadele, kus toimub osaluse võõrandamine, mis lõpetab taolise osavõtu (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Wellcome Trust, punkt 33, ja kohtuotsus Kretztechnik, punkt 19).

35 Kõnesoleva tehingu osas väidab Euroopa Ühenduste Komisjon, et selline tehing on samastatav kogu ettevõtja vara või selle osa üleandmisega kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 tähenduses, mida tuleb kaubatarnena pidada majandustegevuseks. Komisjoni arvates on äriühingu kogu vara müük ja kõigi aktsiate müük toime poolest võrdsed.

36 Selles küsimuses tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 8 ja direktiivi 2006/112 artikli 19 esimene lõik sätestavad esimeses lauses, et kogu vara või selle osa tasu eest või tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena üleandmise korral võivad liikmesriigid lugeda kaubarne mittetoimunuks ning sel juhul käsitatakse saajat üleandja õigusjärglasena. Seega juhul, kui liikmesriik seda õigust kasutab, ei peeta kogu vara või selle osa tasu eest üleandmist kaubarneks kuuenda direktiivi tähenduses. Nimetatud direktiivi artikli 2 kohaselt ei kuulu selline vara üleandmine käibemaksuga maksustamisele (vt 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 30, ja 27. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-497/01: Zita Modes, EKL 2003, lk I-14393, punkt 29).

37 Lisaks on Euroopa Kohus tõlgendanud mõistet „kogu vara või selle osa [...] üleandmine” nii, et see laieneb ettevõttele või ettevõtte osale, mille koosseisus on materiaalne vara või vajaduse korral immateriaalne vara, mis tervikuna moodustavad ettevõtte või iseseisvat majandustegevust teostava ettevõtte osa, kuid ei hõlma üksnes kauba võõrandamistehingut, nagu kaubavarude müük (vt eespool viidatud kohtuotsus Zita Modes, punkt 40).

38 Käesolevas asjas ei ole võimalik Euroopa Kohtule esitatud toimiku põhjal kindlaks teha, kas tütarettevõtja ja kontrollitava äriühingu aktsiate müügi tulemusel võõrandati kõnealuste äriühingute kogu vara või osa sellest. Lisaks väitis SKF kohtuistungil, et eelotsusetaotluse esitanud kohus isegi ei arutanud seda, kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 8 võib käesolevas asjas kohaldatav olla.

39 Sellistel asjaoludel tuleb meenutada, et Euroopa Kohus peab ühenduse ja siseriiklike kohtute pädevuse jaotuse raames võtma arvesse eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt sõnastatud eelotsuse küsimuste faktilist ja õiguslikku konteksti (vt eelkõige 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-482/01 ja C-493/01: Orfanopoulos ja Oliveri, EKL 2004, lk I-5257, punkt 42; 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-341/05: Laval un Partneri, EKL 2007, lk I-11767, punkt 47, ja 14. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-244/06: Dynamic Medien, EKL 2008, lk I-505, punkt 19).

40 Ka eeldusel, et põhikohtuasjas arutusel oleva tehingu suhtes võib kohaldada kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 8 või direktiivi 2006/112 artikli 19 esimest lõiku – asjaolu, mis tuleb välja selgitada siseriiklikul kohtul –, tuleb igal juhul märkida, et SKF ja Rootsi valitsus märkisid kohtuistungil, et Rootsi Kuningriik kasutas nimetatud sätetes ette nähtud õigust asuda seisukohale, et ettevõtte vara üleminek tervikuna ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse. Sellisel juhul ei ole aktsiate võõrandamine, mille tulemusel läheb ettevõtte vara tervikuna üle, käibemaksuga maksustatav majandustegevus.

41 Eeltoodust lähtuvalt tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 2 lõiget 1 ja artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning direktiivi 2006/112 artikli 2 lõiget 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada selliselt, et tehingud, millega emaettevõtja võõrandab tütarvõtja, milles talle kuulub 100% osalus, kõik aktsiad ja oma osaluse kontrollitavas äriühingus, mille kõik aktsiad kuulusid varem talle, kusjuures emaettevõtja on nimetatud äriühingutele osutanud käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, on käsitatav majandustegevusena, mis kuulub nimetatud direktiivide kohaldamisalasse. Kuid juhul, kui aktsiate võõrandamine on samastatav kogu ettevõtte või selle osa üleandmisega kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 või direktiivi 2006/112 artikli 19 esimese lõigu tähenduses ja tingimusel, et asjaomane liikmesriik on kasutanud nimetatud sätetes ette nähtud õigust, ei ole nimetatud tehing käsitatav käibemaksuga maksustatava majandustegevusena.

Teine küsimus

42 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas selline aktsiate võõrandamine nagu põhikohtuasjas arutusel olev tehing, eeldusel et see kuulub käibemaksu kohaldamisalasse, tuleb nimetatud maksust kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti f alusel vabastada.

43 Rootsi ja Saksamaa valitsus on seisukohal, et igasugune aktsiate müük, kui see on majandustegevus, on käibemaksust nimetatud sätete alusel vabastatud.

44 Komisjon soovib leida, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkt 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt f näevad ette üksnes majandustegevuse käigus väärpaberite üleandmisega seotud tehingud. Põhikohtuasjas arutusel olevat tehingut tuleb käsitada vara strateegilise ümberjagamisena, mille eesmärk on rahaliste vahendite suurendamine kontserni muu tegevuse rahastamiseks. Komisjon soovib leida, et nimetatud tehing ei ole kõnealuse äriühingu tavapärase majandustegevus ja selle suhtes ei kuulu kohaldamisele eespool nimetatud sätetes ette nähtud maksuvabastus.

45 Tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkt 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt f sätestavad, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust „tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud hoidmine ja haldamine, mis on seotud aktsiate, äriühingute ja ühenduste osakute, võlakirjade ning teiste väärpaberitega [...]”.

46 Kuigi on tõsi, et kuuenda direktiivi artiklis 13 maksuvabastuste sätestamiseks kasutatud mõisteid tuleb tõlgendada kitsalt, pidades silmas, et need maksuvabastused on erandid

üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, punkt 63, ja 19. aprilli 2007. aasta otsus kohtuasjas C?455/05: Velvet & Steel Immobilien, EKL 2007, lk I?3225, punkt 14), piiraks komisjoni pakutud tõlgendus kõnesolevat maksuvabastust viisil, mis nimetatud sõnastusest ei tulene. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatud väljend „aktsiatega seotud tehingud” on piisavalt lai, et mitte piirduda väärtpaberite vahendamisega seotud äritegevusega.

47 Kui nõustuda komisjoni pakutud tõlgendusega, siis maksustataks sisuliselt sarnaseid tehinguid käibemaksuga erinevalt sõltuvalt sellest, kas nimetatud tehingud on osa maksukohustuslase tavalisest ja harjumuspärasest majandustegevusest. Niisugune maksustamine on vastuolus käibemaksusüsteemi eesmärgiga tagada õiguskindlus ja lihtsustada käibemaksu kohaldamiseks vajalikke meetmeid, arvestades, välja arvatud erandjuhtudel, asjaomase tehingu objektiivset iseloomu (vt selle kohta 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C?4/94: BLP Group, EKL 1995, lk I?983, punkt 24).

48 Kõnesoleva maksuvabastuse ulatuse kohta on Euroopa Kohus leidnud, et aktsiatega ja muude väärtpaberitega tehtavad tehingud on väärtpaberiturutehingud ning et väärtpaberitega kauplemisega kaasnevad toimingud, mis muudavad poolte õiguslikku ja finantsilist olukorda (vt selle kohta 5. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C?2/95: SDC, EKL 1997, lk I?3017, punktid 72 ja 73). Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 mõiste „väärtpaberitega seotud tehingud” puudutab seega tehinguid, mis võivad luua, muuta või lõpetada poolte väärtpaberitega seotud õigusi ja kohustusi (13. detsembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C?235/00: CSC Financial Services, EKL 2001, lk I?10237, punkt 33).

49 Eeltoodust tuleneb, et selliste haldusteenuste, materiaalsete või tehniliste teenuste ja finantsteabealase tegevuse suhtes, mis ei muuda poolte õiguslikku ega finantsilist olukorda, ei kuulu kohaldamisele kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 sätestatud maksuvabastus (vt eespool viidatud kohtuotsus SDC, punkt 66, ja kohtuotsus CSC Financial Services, punktid 28 ja 30).

50 Teisest küljest tuleb märkida, et aktsiate müük muudab selle tehingu poolte õiguslikku ja finantsilist olukorda. Seega kuulub nimetatud tehingu suhtes – osas, milles see kuulub käibemaksu kohaldamisalasse – kohaldamisele kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatud maksuvabastus.

51 Sellist tõlgendust kinnitab ka Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika, mille kohaselt kuuluvad kuuenda direktiivi kohaldamisalasse, kuid on vastavalt selle direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktile 5 käibemaksust vabastatud, eelkõige kestva tulu saamise eesmärgil tehtud tehingud, mis on seotud aktsiate, äriühingute ja ühenduste osakute, võlakirjade ning muude väärtpaberitega, mis väljuvad väärtpaberite hariliku omandamise ning müümise raamistikust (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Kretztechnik, punkt 20). Nagu on märgitud käesoleva otsuse punktis 31, puudutab see eelkõige tehinguid, mida tehakse kas väärtpaberite vahendamisega seotud äritegevuse raames, selleks et tagada otsene või kaudne osavõtt nende äriühingute juhtimisest, milles osalus osteti, või kui need tehingud kujutavad maksustatava tegevuse otsest, püsivat ja vajalikku laiendamist (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Harnas & Helm, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika, ning kohtuotsus EDM, punkt 59).

52 Käesolevas asjas väljub SKF poolt aktsiate müük tavapärase väärtpaberite müümise raamistikust ja on otseselt seotud tütarettevõtja ja kontrollitava äriühingu juhtimisega. Lisaks näib, et aktsiate müük põhikohtuasjas on SKF?i maksustatava majandustegevusega otseselt seotud ja selle tegevuse jaoks vajalik. Seega kuulub nimetatud tehingu suhtes kohaldamisele kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis f

sätetatud maksuvabastus.

53 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et sellise aktsiate võõrandamise suhtes nagu põhikohtuasjas kuulub kohaldamisele kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatud käibemaksuvabastus.

Kolmas küsimus

54 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas aktsiate võõrandamisega seotud teenustelt tasutud sisendkäibemaksu võib kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 1 ja 2, sõnastuses, mis tuleneb direktiivi artikli 28 f punktist 1, ning direktiivi 2006/112 artikli 168 alusel maha arvata, kui nimetatud teenuste osutamise kulu on osa maksukohustuslase üldkuludest.

55 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artiklitest 17–20 tulenev mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata. Seda tuleb kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Kretztechnik, punkt 33; 13. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C?437/06: Securenta, EKL 2008, lk I?1597, punkt 24, ja 4. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C?102/08: SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 70).

56 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on leevendada ettevõtja poolt kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse igasuguse majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C?137/02: Faxworld, EKL 2004, lk I?5547, punkt 37, ja eespool viidatud kohtuotsus Inverstrand, punkt 22; eespool viidatud kohtuotsus Securenta, punkt 25, ja eespool viidatud kohtuotsus SALIX Grundstücks?Vermietungsgesellschaft, punkt 71).

57 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineb otsene ja vahetu seos selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatus (vt 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C?98/98: Midland Bank, EKL 2000, lk I?4177, punkt 24, ja eespool viidatud kohtuotsused Abbey National, punkt 26, ja Inverstrand, punkt 23). Käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamine kaupade või teenuste eelnevale omandamisele eeldab, et viimaste eest kantud kulud kuuluksid osana mahaarvamisõiguse andnud maksustatavate tehingute hinna sisse (vt eespool viidatud kohtuotsused Cibo Participations, punkt 31, ja Kretztechnik, punkt 35; Inverstrand, punkt 23, ja Securenta, punkt 27).

58 Siiski tunnustatakse ka maksukohustuslase mahaarvamisõigust, isegi kui puudub otsene ja vahetu seos ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel, mille puhul võib maksu maha arvata, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ning moodustavad sellistena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Need kulud on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Midland Bank, punktid 23 ja 31; Abbey National, punkt 35; Kretztechnik, punkt 36, ja Inverstrand, punkt 24).

59 Seevastu juhul, kui maksukohustuslase poolt soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või maksu kinni pidada ega maha arvata (vt 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C?184/04:

Uudenkaupungin kaupunki, EKL 2006, lk I?3039, punkt 24; 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?72/05: Wollny, EKL 2006, lk I?8297, punkt 20, ja 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C?515/07: Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 28).

60 Eeltoodust tuleneb, et mahaarvamise õiguse olemasolu tehakse kindlaks ostutehinguga seotud müügitehingu põhjal. Nimetatud õigus on olemas juhul, kui käibemaksuga maksustatava ostutehingu ja ühe või enama mahaarvamise õigust tekitava 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.

61 Käesolevas asjas määratles siseriiklik kohus SKF poolt ostetud teenustega kaasnenud kulutused ühelt poolt kui aktsiate võõrandamisega „otseselt seotud” kulutustena ja teiselt poolt kulutustena, mis on osa SKF majandustegevusega seotud üldkuludest.

62 Selles osas tuleb märkida, et Euroopa Kohtule esitatud toimiku põhjal ei ole võimalik kindlaks teha, kas arutusel olevatel kulutustel on käesoleva otsuse punktides 57 ja 58 viidatud kohtupraktika tähenduses otsene ja vahetu seos kavandatud aktsiate võõrandamisega või SKF majandustegevusega, arvestades asjaolu, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on kõnesolevate tehingute eesmärk kontserni muudeks tegevusteks vabade vahendite tekitamine. Nimetatud otsese ja vahetu seose tuvastamiseks tuleb kindlaks teha, kas ostmisel tekkinud kulutused moodustavad osa SKF poolt võõrandatavate aktsiate hinnast või on need kulutused SKF poolt tarnitava kauba hinna koostisosa.

63 Kuna EÜ artikli 234 alusel algatatud menetluses ei ole Euroopa Kohtul pädevust hinnata ega määratleda eelotsuse küsimuste aluseks olevaid faktilisi asjaolusid, tuleb siseriiklikul kohtul põhikohtuasja faktilistele asjaolude suhtes kohaldada otsese ja vahetu seose kriteeriumi, võttes arvesse kõiki arutusel olevate tehingutega seotud konkreetseid fakte (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Midland Bank, punkt 25).

64 Selleks et anda siseriiklikule kohtule tarvilik vastus, tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et erinevate finantstehingute tegemisel ostetud konsultatsiooniteenustelt tasutud käibemaksu võib maha arvata, kui nimetatud teenustel on otsene seos maksukohustuslase majandustegevusega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Midland Bank, punkt 31; Abbey National, punktid 35 ja 36; Cibo Participations, punktid 33 ja 35; Kretztechnik, punkt 36, ja Securita, punktid 29 ja 31).

65 Tuleb tõdeda, et erinevalt põhikohtuasjast ei kuulunud eelnimetatud otsuste aluseks olevates kohtuasjades arutusel olnud aktsiate müügitehingud käibemaksu kohaldamisalasse. Kuid, nagu tuleneb käesoleva otsuse punktides 28 ja 30 viidatud kohtupraktikast, peamine erinevus nimetatud tehingute ja käibemaksu kohaldamisalasse kuuluvate, kuid käibemaksust vabastatud tehingute õiguslikul määratlemisel tuleneb asjaolust, kas maksukohustuslasest äriühing võtab osa nende äriühingute juhtimisest, milles osalus osteti.

66 Kuid konsultatsiooniteenustelt, mis on seotud aktsiate võõrandamistehinguga, mis on käibemaksust vabastatud, kuna maksukohustuslasest äriühing võtab osa äriühingu juhtimisest, milles ta osaluse ostis, käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine ja selle lubamine juhul, kui kõnealused kulutused on seotud võõrandamistehinguga, mis käibemaksu kohaldamisalasse ei kuulu, kuna nimetatud kulutused on osa maksukohustuslase üldkuludest, kaasneks objektiivselt sarnaste tehingute erinev maksualane kohtlemine, mis on vastuolus

neutraalse maksustamise põhimõttega.

67 Selles küsimuses on Euroopa Kohus leidnud, et neutraalse maksustamise põhimõttega, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte, oleks esiteks vastuolus omavahel konkureerivate sarnaste teenuste osutamise erinev kohtlemine käibemaksu seisukohast (vt eelkõige 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C?498/03: Kingscrest Associates ja Montecello, EKL 2005, lk I?4427, punkt 41; 12. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?246/04: Turn? und Sportunion Waldburg, EKL 2006, lk I?589, punkt 33, ja 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?409/04: Teleos jt, EKL 2007, lk I?7797, punkt 59) ja teiseks see, kui samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (vt eelkõige 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C?216/97: Gregg, EKL 1999, lk I?4947, punkt 20, ja 16. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C?288/07: Isle of Wight Council jt, EKL 2008, lk I?7203, punkt 42).

68 Eeltoodust tuleneb, et kui osaluse võõrandamisega seotud nõustamiskulusid pidada osaks maksukohustuslase üldkuludest juhul, mil võõrandamistehing ise ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, siis tuleb sama maksualast kohtlemist kohaldada juhul, kui võõrandamistehing on käibemaksust vabastatud.

69 Seda tõlgendust toetab kuuenda direktiiviga kehtestatud ühine käibemaksusüsteem, mille eesmärk on tagada maksukohustuslaste võrdne kohtlemine (vt eelkõige 27. oktoobri 1993. aasta otsus kohtuasjas C?281/91: Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, EKL 1993, lk I?5405, punkt 14). Nimetatud põhimõtet rikutakse, kui kontserni emaettevõtja poolt majandustegevuse käigus läbi viidud aktsiate müügiga seotud kulutused maksustatakse, samas kui valdusäriühingul, kes teeb sarnase tehingu, mis jääb käibemaksu kohaldamisalast välja, on õigus sarnastelt kulutustelt käibemaks maha arvata põhjusel, et need on osa tema majandustegevuse üldkuludest.

70 Mis tahes muu tõlgendus kohustaks ettevõtjat oma majandustegevuse raames käibemaksu tasuma, andmata talle võimalust käibemaksu maha arvata (vt selle kohta 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?110/98–C?147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I?1577, punkt 45, ja eespool viidatud kohtuotsus Abbey National, punkt 35).

71 Kuigi on selge, nagu märgivad õigesti Skatteverket ja Rootsi ning Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus, et aktsiate võõrandamisest, mis on käibemaksust vabastatud, ei teki mahaarvamisõigust, on niisugune tõlgendus põhikohtuasjas kohaldatav üksnes juhul, kui ostetud teenuste ja aktsiate võõrandamistehingu vahel on otsene ja vahetu seos. Kui nimetatud seos puudub ja müügitehinguga seoses tehtud kulutused moodustavad SKF?i toodete hinna ühe koostisosa, tuleb lubada teenuste ostmise suhtes kohaldatav käibemaks maha arvata.

72 Lõpuks tuleb meenutada, et finantstehingutega seoses osutatud teenustelt makstud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib siis, kui nende tehingutega saadud vahendeid kasutatakse asjaomase isiku majandustegevuses. Lisaks on ostetud teenustega seotud kulutustel otsene ja vahetu seos maksukohustuslase majandustegevusega juhul, kui need on eranditult seotud edasise majandustegevusega ja kuuluvad üksikosadena selle tegevuse raames tehtud tehingute hinna sisse (vt eespool viidatud kohtuotsus Securenta, punktid 28 ja 29).

73 Eeltoodust järeldub, et kolmandale küsimusele tuleb vastata, et aktsiate võõrandamisega seoses osutatud teenustelt tasutud sisendkäibemaksu võib maha arvata kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 1 ja 2, sõnastuses, mis tuleneb selle direktiivi artikli 28 f punktist 1, ning direktiivi 2006/112 artikli 168 alusel, kui ostetud teenuste ja maksukohustuslase majandustegevuse vahel on otsene ja vahetu seos. Siseriiklikul kohtul tuleb kindlaks teha, võttes arvesse kõiki põhikohtuasjas arutusel olevate tehingutega seotud asjaolusid, kas nimetatud kulutused sisalduvad aktsiate müügihinnas või moodustavad maksukohustuslase majandustegevusega

seoses tehtud tehingute hinna ühe koostisosa.

Neljas küsimus

74 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas eelnevatele küsimustele vastamisel omab tähtsust asjaolu, et aktsiate võõrandamine toimub mitme tehinguga järk-järgult.

75 Selles küsimuses tuleb meenutada, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale ei pea majandustegevuse mõiste kuuenda direktiivi tähenduses koosnema üksnes ühest toimingust, vaid võib koosneda reast järjestikustest toimingutest (vt 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 22, ja 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C?32/03: Fini H, EKL 2005, lk I?1599, punkt 21).

76 Lisaks, nagu õigesti märgib Ühendkuningriigi valitsus, on objektiivselt sarnaste tehingute erinev maksustamine vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 61, ning õiguskindluse põhimõttega, mis on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatuks osadeks.

77 Õiguskindluse põhimõtte osas on Euroopa Kohus korduvalt meenutanud, et ühenduse õigusnormid peavad olema kindlad ja õigussubjektid peavad saama nende kohaldamist ette näha (vt eelkõige 22. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C?301/97: Madalmaad vs. nõukogu, EKL 2001, lk I?8853, punkt 43, ja 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I?1609, punkt 72). Seda õiguskindluse põhimõtte nõuet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust (vt eespool viidatud kohtuotsused Teleos jt, punkt 48, ja Isle of Wight Council jt, punkt 47).

78 Eeltoodust tuleneb, et aktsiate võõrandamise maksustamine peab põhinema asjaomase tehingu objektiivsetel tunnustel ega või olla erinev tulenevalt asjaolust, et kõnealune tehing tehakse järk-järgult.

79 Seega tuleb neljandale küsimusele vastata, et eelnevatele küsimustele vastamisel ei oma tähtsust asjaolu, et aktsiate võõrandamine toimub mitme tehinguga järk-järgult.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas 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 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ) artikli 2 lõiget 1 ja artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 2 lõiget 1 ja artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada selliselt, et tehingud, millega emattevõtja võõrandab tütarettevõtja, milles talle kuulub 100% osalus, kõik aktsiad ja oma osaluse kontrollitavas äriühingus, mille kõik aktsiad kuuluvad varem talle, kusjuures emattevõtja on nimetatud äriühingutele osutanud käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, on käsitatav majandustegevusena, mis kuulub nimetatud direktiivide kohaldamisalasse. Kuid juhul, kui aktsiate võõrandamine on samastatav kogu ettevõtte või selle osa üleandmisega kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 95/7) artikli 5 lõike 8 või direktiivi 2006/112 artikli 19

esimese lõigu tähenduses ja tingimusel, et asjaomane liikmesriik on kasutanud nimetatud sätetes ette nähtud õigust, ei ole nimetatud tehing käsitatav käibemaksuga maksustatava majandustegevusena.

2. Sellise aktsiate võõrandamise suhtes nagu põhikohtuasjas kuulub kohaldamisele kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 95/7) artikli 13 B osa punkti d alapunktis 5 ja direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatud käibemaksuvabastus.

3. Aktsiate võõrandamisega seoses osutatud teenustelt tasutud sisendkäibemaksu võib maha arvata kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 95/7) artikli 17 lõigete 1 ja 2 ning direktiivi 2006/112 artikli 168 alusel, kui ostetud teenuste ja maksukohustuslase majandustegevuse vahel on otsene ja vahetu seos. Siseriiklikul kohtul tuleb kindlaks teha, võttes arvesse kõiki põhikohtuasjas arutusel olevate tehingutega seotud asjaolusid, kas nimetatud kulutused sisalduvad aktsiate müügihinnas või moodustavad maksukohustuslase majandustegevusega seoses tehtud tehingute hinna ühe koostisosa.

4. Eelnevatele küsimustele vastamisel ei oma tähtsust asjaolu, et aktsiate võõrandamine toimub mitme tehinguga järk-järgult.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rootsi.