

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

12. november 2020(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikkel 4 – Mõiste „maksukohustuslane“ – Segatüüpi valdusettevõtja – Artikkel 17 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Sisendkäibemaks, mida segatüüpi valdusettevõtja tasus turu-uuringualastelt konsultatsiooniteenustelt, mida ta ostis teistes äriühingutes võimaliku osaluse omandamise eesmärgil – Omandamisest loobumine – Sisendkäibemaks, mida tasuti tütarettevõtjatele investeringuteks vajalike vahendite rahastamise eesmärgil võlakirjaemissiooni korraldamise ja struktureerimisega seotud panga teenustasult – Realiseerimata investeringud

Kohtuasjas C-42/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) 5. detsembri 2018. aasta määrusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. jaanuaril 2019, menetluses

Sonaecom SGPS SA

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president J.-C. Bonichot, kohtunikud L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan ja N. Jääskinen (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikku menetlust ja 12. veebruari 2020. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Sonaecom SGPS SA, esindajad: *advogados* J. Vieira Peres, A. Lobo Xavier, G. Machado Borges, I. Santos Fidalgo ja A. Carrilho Ribeiro,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, T. Larsen ja P. Barros da Costa,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Afonso, P. Costa de Oliveira ja N. Gossement,

olles 14. mai 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud 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 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 4 lõigete 1 ja 2 ning artikli 17 lõigete 1, 2 ja 5 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Sonaecom SGPS SA (edaspidi „Sonaecom“) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet, Portugal) vahelises kohtuvaidluses sellise sisendkäibemaksu mahaarvatavuse üle, mida Sonaecom tasus kulutustelt, mis on seotud esiteks turu-uuringualaste konsultatsiooniteenustega teistes äriühingutes kapitaliosaluste ostmise eesmärgil ja teiseks BCP Investimento SA-le makstud teenustasuga selle eest, et viimane korraldas ja struktureeris võlakirjade emissiooni, kui osaluse omandamist ega investeeringuid, milleks laenu andmine kokku lepiti, ei toimunud.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuues direktiiv tunnistati kehtetuks ja asendati nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

4 Põhikohtuasjas ajaliselt kohaldatava kuuenda direktiivi artikli 4 lõiked 1 ja 2 sätestasid:

„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.“

5 Kuuenda direktiivi artikli 13 „Maksuvabastus riigi territooriumil“ B osa „[m]uu maksuvabastus“ nägi ette:

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

[...]

d) järgmised tehingud:

1. krediidi andmine ja läbirääkimine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt;

[...]“.

6 Kuuenda direktiivi artikkel 17 „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ sätestas:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

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

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

b) imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;

c) artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 6 lõike 3 kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

[...]

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

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

Sellest olenemata võivad liikmesriigid:

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

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

c) lubada maksukohustuslasel maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;

d) lubada maksukohustuslasel esimeses lõigus nimetatud korras maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada teda seda tegema;

e) näha ette, et kui maksukohustuslase poolt mahaarvamisele mittekuuluv käibemaksusumma on tühine, seda ei arvestata.“

7 Kuuenda direktiivi artikkel 19 „Mahaarvatava osa arvutamine“ sätestas lõikes 1:

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

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

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

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

8 Kuuenda direktiivi artikli 20 „Mahaarvamise korrigeerimine“ lõige 6 sätestas:

„Kui maksukohustuslane liigub tavapärase maksustamisskeemi alt maksustamise eriskeemi alla või vastupidi, võivad liikmesriigid võtta kõik vajalikud meetmed tagamaks, et nimetatud maksukohustuslane ei saa põhjendamatut kasu ega kahju.“

9 Käibemaksudirektiivi artikli 413 kohaselt jõustub see direktiiv 1. jaanuaril 2007.

Portugali õigus

CIVA

10 Käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsiooni (edaspidi „CIVA“) artikli 9 lõikes 28 on sätestatud:

„Käibemaksust on vabastatud:

a) mis tahes vormis krediidi andmine ja vahendamine, sealhulgas diskonteerimis- ja rediskonteerimistehingud ning krediidi juhtimine ja haldamine krediidiandja poolt;

[...]

f) tehingud ja teenused, sh vahendamine, v.a üksnes hoidmine ja juhtimine või haldamine, mis on seotud aktsiate ja osadega, osalusega äriühingutes ja ühendustes, võlakirjadega ning teiste väärtpaberitega, v.a need, mis annavad kaupadele omandiõiguse“.

11 CIVA artikli 20, milles on loetletud olukorrad, mil maksukohustuslase tasutud sisendkäibemaksu võib maha arvata, lõikes 1 on ette nähtud:

„Maha võib arvata üksnes maksu, mis on tasutud kaupadelt või teenustelt, mille maksukohustuslane on soetanud, importinud või mida ta on kasutanud järgmiste tehingute tegemiseks:

a) kaubatarneid ja teenuste osutamine, mis on käibemaksuga maksustatavad ja mis ei ole maksust vabastatud;

[...]“.

12 CIVA artikli 23 lõiked 1 ja 4 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kui maksukohustuslane teeb oma majandustegevuse käigus kaubatarneid või osutab teenuseid, mille teatud osa ei anna mahaarvamise õigust, on ostudelt tasumisele kuuluv maks mahaarvatav ainult protsendimääras, mis vastab mahaarvamise õiguse andvate tehingute aastasele kogusummale.

[...]

4. Lõikes 1 sätestatud mahaarvamise protsent on murdarv, milles lugeja on artikli 19 ja artikli 20 lõike 1 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate kaubatarnete ja teenuste osutamise käibemaksuta aastane kogusumma ning nimetaja maksukohustuslase poolt teostatud kõikide tehingute, sh maksuvabade või maksustamisele mittekuuluvate tehingute, eriti käibemaksustamisele mittekuuluvate toetuste, v.a sisseseade toetuste, käibemaksuta aastane kogusumma.

[...]“.

Dekreetseadus nr°495/88

13 30. detsembri 1988. aasta dekreetseadus nr 495/88 (Decreto-Lei n.°495/88; *Diário da República* I, seeria I, nr 301, 30.12.1988), mis reguleerib SGPSide (*sociedades gestoras de participações sociais*) õiguslikku staatust ja tegevust, sätestas põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni artikli 1 lõigetes 1 ja 2:

„1. [SGPSide] tegevuse ainus eesmärk on teiste äriühingute aktsiate ja osade haldamine kaudse majandustegevusena.

2. Käesoleva dekreetseaduse tähenduses on osalus äriühingus selle äriühingu majandustegevuse kaudne teostamine, kui see on üksnes kõrvaltegevus ja puudutab vähemalt 10% aktsiakapitalist, koos hääleõigusega kas otse või teistes sellistes äriühingutes osalemise kaudu, kus SGPSil on valitsev mõju.“

14 Selle dekreetseaduse artiklis 4 on sätestatud:

„1. SGPSil on õigus osutada tehnilisi haldus- ja juhtimisteenuseid kõigile või teatud äriühingutele, milles neil on artikli 1 lõikes 2 ja artikli 3 lõike 3 punktides a–c määratletud osalus või kellega nad on sõlminud alluvuslepingu.

2. Teenuste osutamise kohta peab olema sõlmitud kirjalik leping, milles peab olema märgitud vastav tasu.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Põhikohtuasja kaebaja on valdusettevõtja, kes tegeleb lisaks osaluste omandamise, omamise ja haldamisega seotud tegevusele telekommunikatsiooni-, meedia-, tarkvara- ja süsteemide integreerimise turgudel tegutsevate ettevõtjate strateegilise juhtimise ja koordineerimisega.

16 Sonaecom ostis oma tegevuse raames 2005. aastal käibemaksuga maksustamise korra alusel ettevõtteväliseid nõustamisteenuseid, mis seisnesid turu-uuringus eesmärgiga omandada osalus telekommunikatsiooniettevõtjas Cabovisão. Sonaecom kavatses enda kinnitusel osutada oma majandustegevuse raames Cabovisãoole käibemaksuga maksustatavaid juhtimisteenuseid. Lõpuks omandamist siiski ei toimunud.

17 Lisaks maksis põhikohtuasja kaebaja 2005. aasta juunis investeerimispanngale BCP Investimento SA 150 miljoni eurot tasu võlakirjaemissiooni korraldamise, struktureerimise ja rahapaigutuse garanteerimisega seotud teenuste eest. Eelotsusetaotlusest nähtub, et see võlakirjaemissioon oli mõeldud selleks, et anda Sonaecomi tütarettevõtjatele vahendeid otseinvesteeringute tegemiseks nn *triple play* tehnoloogiasse. Nagu nähtub teabest, mille Sonaecom esitas kohtuistungil, kavatses see äriühing kasutada sel viisil saadud kapitali hoopis Cabovisão osade omandamiseks ja sel viisil investeerida uude nn *triple play* tegevussegmenti.

18 Kuna neid investeerimisprojekte ellu ei viidud, otsustas põhikohtuasja kaebaja seejärel anda selle kapitali laenuna oma emaettevõtja Sonae SGPS käsutusse.

19 Samal maksustamisaastal arvas Sonaecom tasumisele kuuluvast käibemaksust maha kogu sisendkäibemaksu, mille ta oli seoses ostetud teenustega tasunud.

20 Pärast maksuhalduri läbiviidud kontrolli teatas viimane, et ta ei ole nõus käibemaksu mahaarvamisega, kuna leidis, et põhikohtuasjas kõnealuste teenuste soetamise eesmärk ei olnud maksustatavate tehingute tegemine, nagu on ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetes 2 ja 3 ning CIVA artiklis 20.

21 Maksuhaldur tegi seega aritmeetilised parandused, mille alusel ta tegi käibemaksu ja tasandusintressi sissenõudmise otsused kogusummas 1 088 675,77 eurot.

22 Sonaecom esitas nende maksuotsuste peale kaebuse Tribunal Administrativo e Fiscal do Portole (Porto haldus- ja maksukohus, Portugal). Nimetatud kohus jättis kaebuse 28. juuni 2016. aasta otsusega rahuldamata põhjusel, et kaebaja tasutud käibemaks ei ole mahaarvatav.

23 Sonaecom kaebas selle kohtuotsuse edasi Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus).

24 Põhikohtuasja kaebaja, kes tugineb asjaolule, et ta on segatüüpi valdusettevõtja ja väidab, et ta osaleb tütarettevõtjate juhtimises pidevalt, leiab eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et põhikohtuasjas kõnealused teenused ei olnud seotud mitte „osaluste omamise ja haldamisega“, vaid tegevusega, mida ta osutab oma tütarettevõtjatele tehniliste- ja juhtimisteenuste osutamise valdkonnas, mis on käibemaksuga maksustatav tegevus ja mille eest ta saab tasu.

25 Järelikult, kuna tema tütarettevõtjatele osutatud teenuste ja põhikohtuasjas kõne all olevate teenuste ostmise vahel esineb vaieldamatult otsene seos, peaks sisendkäibemaks olema mahaarvatav.

26 Põhikohtuasja kaebaja lisab, et asjaolu, et osaluste omandamist ei toimunud, ei ole tähtis ega sea kahtluse alla seda, et teenuseid osteti sellise tegevuse raames, mis seisneb käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemises.

27 Neil asjaoludel otsustas Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuendas direktiivis], konkreetselt selle artikli 4 lõigetes 1 ja 2 ning artikli 17 lõigetes 1, 2 ja 5 sätestatud mahaarvamiseeskirjadega on kooskõlas see, kui kaebaja [Sonaecom] arvab maha sisendkäibemaksu, mida ta on tasunud turu-uuringualastelt konsultatsiooniteenustelt kapitaliosaluste omandamise eesmärgil, kui omandamist ei toimunud?

2. Kas [kuuendas direktiivis], konkreetselt selle artikli 4 lõigetes 1 ja 2 ning artikli 17 lõigetes 1, 2 ja 5 sätestatud mahaarvamiseeskirjadega on kooskõlas see, kui kaebaja [Sonaecom] arvab maha sisendkäibemaksu, mida ta on tasunud [BCP Investimentole] teenustasult võlakirjade emissiooni korraldamise ja struktureerimise eest, mis oli kavandatud integreerimiseks kaebaja tütarettevõtjate rahastamisstruktuuri ja mis kirjendati seetõttu, et vastavaid investeeringuid ei tehtud, täielikult Sonae SGPSile, kes on kontserni emaettevõtja?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese eelotsuse küsimusega Euroopa Kohtul sisuliselt selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 17 lõikeid 1, 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et valdusettevõtjal, kes osaleb tütarettevõtjate juhtimises pidevalt, on õigus maha arvata sisendkäibemaksu turu-uuringualastelt konsultatsiooniteenustelt, mida ta ostis eesmärgiga omandada osalus teises äriühingus, kui niisugust omandamist lõpuks ei toimunud.

29 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et 1. jaanuaril 2007 jõustunud käibemaksudirektiiviga tunnistati kuues direktiiv kehtetuks, ilma et see oleks viimasega võrreldes kaasa toonud sisulisi muudatusi. Kuna käibemaksudirektiivi asjakohased sätted on sisuliselt samad nagu kuuenda direktiivi vastavad sätted, siis on käibemaksudirektiivi puudutav Euroopa Kohtu praktika kohaldatav ka kuuendale direktiivile (vt analoogia alusel 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 17).

30 Sellega seoses tuleb esiteks sedastada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole äriühing, mille ainus eesmärk on osaluse omandamine teistes äriühingutes, ilma et ta osaleks otseselt või kaudselt nende äriühingute juhtimises, käibemaksukohustuslane kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses ja tal ei ole ka mahaarvamisõigust selle direktiivi artikli 17 kohaselt. Nimelt ei saa ainuüksi äriühingu osaluse omandamist või omamist iseenesest käsitada majandustegevusena kuuenda direktiivi tähenduses, mis teeks omandajast või omajast maksukohustuslase, kuna pelgalt rahalise osaluse omandamist teistes ettevõtetes ei käsitata vara kasutamisenä eesmärgiga saada kestvatu tulu. Võimalik dividendi saamine osaluse viljana on nimelt üksnes vara omamise tulemus (5. juuli 2018. aasta kohtuotsus *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, punktid 27 ja 28, ning 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Olukord on teistsugune juhul, kui osalusega kaasneb otsene või kaudne osavõtt nende äriühingute juhtimisest, kus osalus omandati, kui juhtimine hõlmab selliste käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemist nagu haldus-, finants- ja äriteenuste ning tehniliste teenuste osutamine, kahjustamata osaluse omaniku õigusi aktsionärina või osanikuna (5. juuli 2018. aasta kohtuotsus *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 29, ja 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 30 märkis, on segatüüpi valdusettevõtja äriühing, kes tegeleb lisaks valdusettevõtja tegevusele, mis ei ole majandustegevus ja mis seisneb selles, et ta omab osalusi muudes äriühingutes, ja mis ei kuulu käibemaksuga maksustamisele, ka majandustegevusega. Vastavalt kohtupraktikale on ka segatüüpi valdusettevõtja, kes mitte üksnes ei oma osalusi äriühingutes, vaid osutab osale neist äriühingutest ka tasulisi ja maksustatavaid teenuseid, maksukohustuslane, kellel on siiski õigus sisendkäibemaksu maha arvata üksnes osaliselt (vt selle kohta 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 22, ja 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 31).

33 Järelikult, kuna majandustegevus kuuenda direktiivi tähenduses võib hõlmata mitut üksteisele järgnevat tegu, tuleb juba ettevalmistavat tegevust lugeda majandustegevuse hulka kuuluvaks. Igaüht, kellel on objektiivselt tõendatud kavatsus alustada iseseisvalt majandustegevusega ja kes teeb selleks vajalikke esmaseid investeeringuid, tuleb seega pidada maksukohustuslaseks (17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Sellest nähtub, et äriühingut, kes teeb ettevalmistusi seoses kavaga omandada teise äriühingu osalus kavatsusega teostada majandustegevust, mis seisneb viimase juhtimises

osalemises, osutades talle käibemaksuga maksustatavaid juhtimisteenuseid, tuleb pidada maksukohustuslaseks kuuenda direktiivi tähenduses (vt selle kohta 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 19).

35 Käesolevas asjas nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et Sonaecomil oli kavatsus osutada Cabovisãole, milles ta soovis osalust omandada, käibemaksuga maksustatavaid juhtimisteenuseid ja tegeleda seeläbi majandustegevusega kuuenda direktiivi tähenduses. Seetõttu tuleb Sonaecomi kui segatüüpi valdusettevõtjat põhimõtteliselt pidada selles osas maksukohustuslaseks kuuenda direktiivi tähenduses, mida peab aga kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

36 Teiseks, mis puudutab mahaarvamisõigust, siis kuuenda direktiivi artiklist 17 tuleneb, et kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb asja omandamise või teenuse saamise hetkel, kasutab seda asja või teenust oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata selle asja või teenuse eest tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks. Kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 esimese lõigu ja artikli 17 kohaselt tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal, see tähendab kaubatarne teostamise või teenuse osutamise ajal (17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Kuuenda direktiivi artiklis 17 ja järgmistes artiklites ette nähtud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärgist või tulemist, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 23).

39 Käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtte nõuab ettevõtja maksukoormuse puhul, et juba esimesed investeerimiskulutused, mis on tehtud ettevõtte vajadusteks ja huvides, oleksid käsitatavad majandustegevusena, ning selle põhimõttega oleks vastuolus, kui majandustegevus algaks alles maksustatava tulu tekkimise hetkest. Iga teistsuguse tõlgenduse puhul jääks ettevõtja majandustegevuse käigus tekkinud käibemaksu kulu tema kanda, ilma et ta saaks seda maha arvata, ja see tähendaks meelevaldset vahetegemist nendel investeerimiskuludel, mis on tehtud ettevõtte vajadusteks enne ettevõtlusega tegelikku alustamist, ja nendel investeerimiskuludel, mis on tehtud ettevõtlusega tegelemise ajal (17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Pealegi jääb kord juba tekkinud mahaarvamisõigus alles isegi siis, kui kavandatud majandustegevust hiljem ellu ei viidud ja seega ei toimunud maksustatavaid tehinguid või kui maksukohustuslane ei saanud kaupa või teenust, mille puhul mahaarvamisõigus tekib, tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavate tehingute raames kasutada. Teistsugune tõlgendus oleks vastuolus käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõttega ettevõtja maksukoormuse puhul. Sarnaste investeeringute maksustamisel võidaks sel moel põhjendamatult eristada ettevõtjaid, kes juba teevad maksustatavaid tehinguid, ning ettevõtjaid, kes kavatsevad investeeringute abil alustada tegevusega, mis viiks maksustatavate tehinguteni. Samuti tehakse sellisel juhul nende ettevõtjate vahel vahet suvaliselt, kuna mahaarvamise lõplik lubamine sõltuks sellest, kas nende investeeringute tulemusel tehakse maksustatavaid tehinguid või mitte (17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, punkt 25 ja seal viidatud

kohtupraktika).

41 Lisaks on väljakujunenud kohtupraktika kohaselt üldjuhul vaja, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos, selleks et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust. Kaupade ja teenuste soetamisel tasutava käibemaksu mahaarvamise õigus eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulud moodustavad osa mahaarvamisõigust andva maksustatava müügitehingu hinnast (17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse aga isegi siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe osa. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Ent Euroopa Kohus on leidnud, et tütarettevõtjates osaluste omandamisega seotud kulud, mida on kandnud valdusettevõtja, kes osaleb nende juhtimises ja kes sellega seoses tegeleb majandustegevusega, tuleb lugeda selle valdusettevõtja üldkulude hulka ning nendelt kuludelt tasutud käibemaks tuleb põhimõtteliselt täies ulatuses maha arvata, välja arvatud juhul, kui osa majandustegevuses tehtud tehinguid on kuuenda direktiivi kohaselt käibemaksust vabastatud, viimati nimetatud juhul saab mahaarvamisõigust rakendada üksnes selle direktiivi artikli 17 lõikes 5 ette nähtud korra alusel (16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:2015:496, punkt 33).

44 Käesoleval juhul näib Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust ilmnevat, et Sonaecom ostis põhikohtuasjas kõnealuseid nõustamisteenuseid äriühingus osaluse kavandatava omandamise raames ning et Sonaecomil oli kavatsus teostada selle äriühingu huvides majandustegevust, mis seisneb käibemaksuga maksustatavate juhtimisteenuste osutamises, viimati nimetatud asjaolu tuleb aga kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

45 Seega, kuna vastavalt Euroopa Kohtu praktikale kuuluvad nende nõustamisteenustega seotud kulud Sonaecomi üldkulude hulka seoses majandustegevusega, mida ta teostab segatüüpi valdusettevõtjana, on sellel äriühingul põhimõtteliselt õigus nendelt teenustelt tasutud käibemaks täies ulatuses maha arvata.

46 Lisaks, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 40, ei mõjuta asjaolu, et tehingut lõpuks ei toimunud, käibemaksu mahaarvamise õigust, mis jääb alles.

47 Siiski tuleb täpsustada, et juhul, kui peaks selguma, et põhikohtuasja kaebaja osutas oma majandustegevusele iseomaseid käibemaksuga maksustatavaid teenuseid vaid teatud tütarettevõtjatele – mida tuleb kontrollida liikmesriigi kohtul –, võib nendelt üldkuludelt tasutud käibemaksu maha arvata vaid selles osas, mis on põhikohtuasja kaebaja majandustegevusega lahutamatult seotud, vastavalt liikmesriikide kindlaks määratavale arvutusmeetodile (vt selle kohta 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 37).

48 Sellega seoses tuleb märkida, et liikmesriikidel tuleb seda õigust kasutades arvestada kuuenda direktiivi eesmärki ja ülesehitust ning näha selleks ette arvutusmeetodi, mis peegeldab objektiivselt nii majandustegevusele kui ka mittemajanduslikule tegevusele tehtud tegelike kulude osa (vt selle kohta 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 17 lõikeid 1, 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et segatüüpi valdusettevõtjal, kes osaleb tütarettevõtjate juhtimises pidevalt, on õigus maha arvata sisendkäibemaksu turu-uuringualastelt konsultatsiooniteenustelt, mida ta ostis eesmärgiga omandada osalus teises äriühingus, kui niisugust omandamist lõpuks ei toimunud.

Teine küsimus

50 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub teise küsimusega Euroopa Kohtul sisuliselt selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 17 lõikeid 1, 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et segatüüpi valdusettevõtjal, kes osaleb tütarettevõtjate juhtimises pidevalt, on lubatud maha arvata sisendkäibemaksu, mille ta on tasunud krediitiasutusele sellise võlakirjaemissiooni korraldamise ja struktureerimise eest, mille eesmärk on teha teatud sektoris investeringuid, kui niisuguseid investeringuid lõpuks ei tehta ning kui selle emissiooni abil saadud kapital kantakse terves ulatuses laenuna üle kontserni emaettevõtjale.

51 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb kindlaks teha, kas kuuenda direktiivi artikli 17 kohaselt tuleb teenustelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamisel arvesse võtta seda, kuidas maksukohustuslane neid teenuseid kavatseb kasutada või kuidas ta neid tegelikult kasutas.

52 Selles kohta on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a ette nähtud, et maksukohustuslasel on õigus sisendkäibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid „kasutatakse“ maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses.

53 Seega, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 54, tuleneb selle sätte sõnastusest, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus põhineb lähenemisviisil, mis põhineb peamiselt asjaolul, et maksukohustuslane soetatud kaupu ja teenuseid ka tegelikult kasutab.

54 Seda grammatilist tõlgendust toetab ka nimetatud sätte konteksti ning selle sätte ja kuuenda direktiivi eesmärgi analüüs.

55 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a konteksti, siis tuleb märkida, et segakasutuses olevatelt kaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise puhul on selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktides a–d loetletud erinevad korrigeerimised, mida liikmesriigid võivad teha selleks, et kohaldada eelkõige kõnealuse direktiivi artikli 19 lõike 1 teises lõigus sätestatud täpsemaid mahaarvatava osa arvutamise eeskirju, võttes arvesse maksukohustuslase tegevuse eriomaseid tunnuseid.

56 Sellega seoses märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 55, et liikmesriigid võivad kehtestada muid arvutusmeetodeid kui kuuendas direktiivis sätestatud käibel põhinev jaotuspõhimõte, kui valitud meetod tagab täpsema tulemuse (vt selle kohta 8. novembri 2012. aasta kohtuotsus BLC Baumann, C-7511/10, EU:C:2012:689, punktid 23–26, ja 9. juuni 2016. aasta kohtuotsus Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-7332/14, EU:C:2016:417, punkt 33).

57 Lisaks tuleneb kuuenda direktiivi artikli 20 lõikest 6, mis käsitleb sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist, et mahaarvamist tuleb kohandada – nagu ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 55 välja tõi – võimalikult täpselt tegelikule kasutamisele, et vältida maksukohustuslase jaoks „põhjendamatu kasu ja kahju“.

58 Nii ei tulene mitte üksnes kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktist a, vaid ka teistest kuuenda direktiivi sätetest, et see direktiiv põhineb loogikal, mille kohaselt maksukohustuslase

poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamine peab vastama võimalikult täpselt tema omandatud kaupade ja teenuste tegelikule kasutamisele.

59 Järelikult on kaupade ja teenuste tegelik kasutamine olulisem kui esialgne kavatsus.

60 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a ja viimase kui terviku eesmärki, siis tuleb märkida, et lähenemisviis, mille kohaselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus põhineb üksnes maksukohustuslase kavatsusel soetatud kaupu ja teenuseid kasutada, mitte nende tegelikul kasutamisel, võiks kahjustada käibemaksusüsteemi toimimist.

61 Nimelt, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 38, on mahaarvamissüsteemi eesmärk vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab seega, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus on iseenesest käibemaksuga maksustatav (14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 19, ja 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

62 Ühise käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus eelkõige see, kui tegelikult samasuguseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid koheldakse konkurentsi moonutamise vältimise eesmärgil käibemaksuga maksustamisel erinevalt (vt selle kohta 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

63 Selle põhimõtte rakendamine eeldab seega esiteks, et kõigil maksukohustuslastel, kes tegid samal maksustamisperioodil maksustatavaid tehinguid, on õigus sisendkäibemaks maha arvata, kuid see tähendab ka seda, et seda õigust ei ole, vastupidi, neil, kes tegid sarnaseid, kuid käibemaksust vabastatud tehinguid.

64 Selles kontekstis on kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetes 2 ja 3 ette nähtud, et maksukohustuslasel on õigus sisendkäibemaks maha arvata üksnes kaupade ja teenuste puhul, mis on seotud varem käibemaksuga maksustatavate tehingutega. 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 (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

65 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 58 märkis, annab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, mis põhineks üksnes maksukohustuslase varasemal kavatsusel teha käibemaksuga maksustatavaid tehinguid ja mis ei võta seega arvesse tema poolt tegelikult tehtud tehingute laadi, talle konkurentsieelise võrreldes teiste sarnaseid tehinguid teinud ettevõtjatega, mis oleks seega vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.

66 Seega, vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 17 tuleb teenustelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamisest arvesse võtta maksukohustuslase poolt soetatud kaupade ja teenuste tegelikku kasutamist, mitte tema poolt kavandatud kasutamist.

67 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktides 17 ja 18, nähtub käesoleval juhul eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja kaebaja tasus 2005. aastal käibemaksu BCP Investimentole 150 miljoni euro suuruse võlakirjaemissiooni korraldamise ja struktureerimise eest makstud teenustasult, et rahastada investeeringuid nn *triple play* sektorisse. Kuna neid investimisprojekte siiski ellu ei viidud, otsustas põhikohtuasja kaebaja seejärel anda selle

summa laenuna oma emaettevõtja Sonae SGPS käsutusse.

68 Kuna see laenutehing, mis kujutab endast põhikohtuasja kaebaja poolt ostetud teenuste tegelikku kasutamist, kuulub nende tehingute hulka, mis on kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkti 1 kohaselt maksust vabastatud, siis ei saa sellel äriühingul lubada vastavalt selle direktiivi artiklile 17 arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha BCP Investimentole makstud teenustasult makstud sisendkäibemaksu.

69 Ent nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 17 on märgitud, siis kohtuistungil Sonaecomi esitatud teabe kohaselt kavatses viimane võlakirjaemissiooni kaudu saadud kapitali kasutada Cabovisãos osaluse omandamiseks ning investeerida seega uude nn *triple play* tegevussegmenti, mitte selleks, et anda oma tütarettevõtjatele vahendeid, mis võimaldavad neil teha sellesse sektoris investeringuid, nagu nähtub eelotsusetaotlusest. Siiski, isegi eeldusel, et see nii oli, ei mõjuta see asjaolu kuidagi käesoleva kohtuotsuse punktis 68 tehtud järeldusi, kuna see ei puuduta mitte põhikohtuasja kaebaja ostetud teenuste tegelikku kasutamist, vaid üksnes seda, kuidas viimane neid teenuseid esialgu kavatses kasutada.

70 Seda järeldust ei sea kahtluse alla ka põhikohtuasja kaebaja väide, et kuigi võlakirjaemissioonil tekkinud kulude ja maksustatava müügitehingu vahel puudub igasugune otsene seos, on need kulud ettevõtja üldkuludena mahaarvatavad.

71 Nimelt, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 64, esineb otsene ja vahetu seos põhikohtuasja kaebaja ostetud teenuste ja maksust vabastatud müügitehingu, nimelt oma emaettevõtjale laenu andmise vahel.

72 Neid kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 17 lõikeid 1, 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et segatüüpi valdusettevõtjal, kes osaleb tütarettevõtjate juhtimises pidevalt, on lubatud maha arvata käibemaksu, mille ta on tasunud krediidasutusele sellise võlakirjaemissiooni korraldamise ja struktureerimise eest, mille eesmärk on teha teatud sektoris investeringuid, kui niisuguseid investeringuid lõpuks ei tehta ning kui selle emissiooni abil saadud kapital kantakse terves ulatuses laenuna üle kontserni emaettevõtjale.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 17 lõikeid 1, 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et segatüüpi valdusettevõtjal, kes osaleb tütarettevõtjate juhtimises pidevalt, on õigus maha arvata sisendkäibemaksu turu-uuringualastelt konsultatsiooniteenustelt, mida ta ostis eesmärgiga omandada osalus teises äriühingus, kui niisugust omandamist lõpuks ei toimunud.

2. Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 4 lõikeid 1 ja 2 ning artikli 17 lõikeid 1, 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et segatüüpi valdusettevõtjal, kes osaleb tütarettevõtjate juhtimises pidevalt, on lubatud maha arvata käibemaksu, mille ta on tasunud krediidasutusele sellise võlakirjaemissiooni korraldamise ja struktureerimise eest, mille eesmärk on teha teatud sektoris investeringuid, kui niisuguseid investeringuid lõpuks ei tehta ning kui selle emissiooni abil saadud kapital kantakse terves ulatuses laenuna üle kontserni

emaettevõtjale.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: portugali.