

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 3. mail 2018(1)

Kohtuasi C-249/17

Ryanair Ltd

versus

The Revenue Commissioners

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Supreme Court (Iirimaa kõrgeim kohus))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigusnormid – Ühine käibemaksusüsteem – Maksukohustuslase mõiste – Kulud teenuste eest, mis osteti sisse ettevõtja kõikide osade omandamiseks – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Konkurendi ebaõnnestunud ülevõtmine

I. Sissejuhatus

1. Käesoleva kohtuasja keskmes on taas mõiste „maksukohustuslane“ tõlgendamine ja mõiste „majandustegevus“ määratlemine käibemaksudirektiivi(2) artikli 9 lõike 1 tähenduses. Menetlus annab Euroopa Kohtule seejuures võimaluse täpsustada valdusettevõtjate sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust käsitleva kohtupraktika kohaldamisala.
2. Lennuettevõtja Ryanair tegi 2006. aastal katse võtta üle liri lennuettevõtja Aer Lingus. Ülevõtmine ebaõnnestus konkurentsioiguslikel põhjustel, kuid kavandatud ülevõtmiseks kasutatud nõustamis- ja muudest teenustest tulenevalt olid Ryanairil juba tekkinud märkimisväärsed kulud. Ryanair soovis kuludelt tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata, kuid liri maksuhaldur jättis asjaomase taotluse rahuldamata.
3. Tõsi on see, et Euroopa Kohtu praktikas on märgitud, et sisendkäibemaksu võib maha arvata ka seoses ebaõnnestunud investeeringutega. Käesolevas asjas tekib vaidlus siiski seetõttu, et kohtupraktika kohaselt ei ole aktsiate pelk omandamine ja omamine majandustegevus käibemaksudirektiivi tähenduses. Seepärast puudub valdusettevõtjal, kelle ainueesmärk on omandada osalusi, Euroopa Kohtu praktika kohaselt ka õigus arvata maha sisendkäibemaksu.(3)
4. Erinevalt klassikalise valdusettevõtja olukorrast oli käesolevas asjas aga konkureeriva ettevõtja strateegiline ülevõtmine kavas põhitegevuseks olevat majandustegevust teostaval ettevõtjal (*operativ tätiges Unternehmen*, edaspidi „tegutsev ettevõtja“) (seega

maksukohustuslasel). Järelikult tekib küsimus, kas niinimetatud valdusettevõtjaid käsitlevast kohtupraktikast(4) tulenev sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang on käesolevas asjas üldse kohaldatav. Asja majanduslik mõõde tuvastatakse nimelt alles siis, kui funktsionaalse käsitluse raames võetakse aluseks osaluse omandamise tähtsus juba olemasolevale majandustegevusele.

II. Õiguslik raamistik

5. Liidu õigusest tuleneva õigusraamistiku moodustavad käesolevas asjas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(5) kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (edaspidi „kuues direktiiv“) sätted, mis on kohaldatavad kõnealusel maksustamisperioodil. Sisu poolest kattuvad need sätted direktiivi 2006/112/EÜ (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) asjaomaste sätetega.(6)

6. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1 (varem kuuenda direktiivi artikli 4 lõiked 1 ja 2) sätestab:

„1. „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 põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil. [...]“

7. Käibemaksudirektiivi artikli 167 kohaselt tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Sama direktiivi artikkel 168 (varem mõlemad hõlmatud kuuenda direktiivi artikliga 17) 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; [...]“

III. Asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8. Põhikohtuasjas kassatsioonkaebuse esitaja Ryanair Ltd. (edaspidi „Ryanair“) on eraõiguslik lennuettevõtja, kelle asukoht on Iirimaa. Ryanair tegi 23. oktoobril 2006 ametliku ülevõtmispakkumise eesmärgiga omandada kogu osalus ettevõtjas Aer Lingus. Aer Lingus on endine liri riiklik lennuettevõtja, kelle aktsiad on pärast 2006. aastal toimunud erastamist alates 2. oktoobrist 2006 börsil vabalt kaubeldavad.

9. Komisjon kuulutas koondumise 27. juuni 2007. aasta otsusega(7) ühisturuga kokkusobimatuks. Seetõttu sai Ryanair omandada kõigest 29 % Aer Linguse aktsiatest.

10. Ülevõtmispakkumise tegemisel kasutas Ryanair käibemaksuga maksustatavaid teenuseid. Tasutud käibemaksu soovis Ryanair sisendkäibemaksuna maha arvata. Iiri maksuhaldur (The Revenue Commissioners, põhikohtuasjas vastustaja kassatsioonimenetluses) jättis asjaomase taotluse aga rahuldamata.

11. Taotluse rahuldamata jätmise otsuse peale esitas Ryanair esmalt vaide Iiri maksuasjade

vaidlustuskomisjonile (Tax Appeals Commission) ja seejärel kaebuse Circuit Court'ile (ringkonnakohus). Circuit Court andis asjaoludele siduva hinnangu ja palus teatavat liiki riigisisises eelotsusemenetluses High Court'i (Iirimaa kõrgem kohus) arvamust küsimuse kohta, kas põhikohtuasja asjaoludel võib sisendkäibemaksu maha arvata. High Court jõudis samuti järeldusele, et Ryanairil ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

12. High Courti otsuse peale esitas Ryanair kassatsioonkaebuse Supreme Court'ile (Iirimaa kõrgeim kohus). 8. mai 2017. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 12. mail 2017, peatas Supreme Court menetluse ja esitas Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kavatsus osutada eduka ülevõtmise korral ülevõetud ettevõtjale juhtimisteenuseid saab olla piisav selleks, et tuvastada, et ülevõtja tegeleb majandustegevusega kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 tähenduses, nii et ülevõtjale ülevõtmise eesmärgil tarnitud kaupade või osutatud teenuste pealt makstud käibemaksu saab pidada kavatsetava majandustegevuse, s.o juhtimisteenuse sisendkäibemaksuks, ning

2. kas ülevõtmiseks professionaalide osutatud teenuste ja nende väljundi, s.o ülevõtmise õnnestumise korral ülevõetud ettevõtjale juhtimisteenuste osutamise vahel saab olla [27. septembri 2001. aasta kohtuotsuses Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495] tingimusena määratletud piisavalt „otsene ja vahetu seos“, mis võimaldaks nende teenuste pealt makstud käibemaksu maha arvata?“

13. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Ryanair, Iirimaa ja Euroopa Komisjon. 14. märtsil toimunud kohtuistungil osalesid kõik menetlusosalised.

IV. Õiguslik hinnang

14. Mõlemad eelotsuse küsimused puudutavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust seoses kuludega, mida on kantud selleks, et äriühingu ülevõtmise eesmärgil omandada äriühingu kõik aksiad, olgugi et seda lõpuks siiski teha ei õnnestu. Seetõttu tuleb nendele küsimustele vastata koos.

15. Esimese küsimusega soovib Supreme Court sisuliselt teada, kas omandava ettevõtja kavatsus osutada eduka ülevõtmise korral tütarettevõtjale juhtimisteenuseid saab olla piisav selleks, et käsitada seda ettevõtjat maksukohustuslasena käibemaksudirektiivi tähenduses.

16. Sisuliselt esitab Supreme Court sellega päringu kohtupraktika kahe haru kombineerimise võimaluse kohta. Esiteks võib Euroopa Kohtu praktika kohaselt sisendkäibemaksu maha arvata ka ebaõnnestunud investeeringute puhul: majandustegevuse ettevalmistamise käigus tekkinud kuludelt tasutud käibemaksu võib sisendkäibemaksuna maha arvata ka siis, kui majandustegevust alustada ei õnnestu ja kavandatud maksustatavaid tehinguid ei tehta.(8) Määrav on vaid maksukohustuslase kavatsus teostada majandustegevust, mis peab olema kinnitatud objektiivsete tõenditega.(9) Teiseks võib majandustegevus, mis annab valdusettevõtjale sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, seisneda kohtupraktika kohaselt eelkõige selles, et valdusettevõtja osutab äriühingule, milles ta on omandanud osaluse, juhtimisteenuseid.(10)

17. Teise küsimusega soovib Supreme Court seejärel teada, kas äriühingu osade omandamiseks tehtud kulutuste ja kavandatud juhtimisteenuste vahel võib olla sisendkäibemaksu mahaarvamiseks nõutav otsene ja vahetu seos.

A. Alus, millel põhineb vahetegemine finantsvaldusettevõtja ja tegutseva ettevõtja vahel

18. Niinimetatud valdusettevõtjaid käsitlev kohtupraktika, millele viitab Supreme Court oma esimeses küsimuses, töötati välja puhtakujuliste finantsvaldusettevõtjate kohta, kelle ainueesmärk on omandada osalusi teistes ettevõtjates ja kellel enda majandustegevus puudub. Nende ainukesed tulud koosnevad dividendidest, mis ei ole tasu asja majandusliku kasutamise eest, vaid üksnes aktsia omamise tulemus.(11)

19. Puhtakujulisi finantsvaldusettevõtjaid ei saa Euroopa Kohtu praktika kohaselt seega – kui nad ei osuta lisaks näiteks tasulisi juhtimisteenuseid – käsitada maksukohustuslastena käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses,(12) kuna nad ei teosta majandustegevust. Seega ei ole neil ka direktiivi artikli 168 kohast sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

20. Seda arvestades tekib Supreme Courtil küsimus, kas kõnealune kohtupraktika on kohaldatav ka käesolevas asjas, kuna Ryanair soovis ju omandada osalusi ja seda ka tegi, olgugi et väiksemas mahus kui kavandatud.

21. Kahtlemata tuleb Ryanairi kui lennuteenuseid osutavat tegutsevat lennuettevõtjat pidada tervikuna maksukohustuslaseks käibemaksudirektiivi tähenduses. Ka osaluste omandamise ettevõtlusalane eesmärk on ilmne: konkurendi ülevõtmisega soovis Ryanair suurendada enda teenuste mahtu ja oletatavasti saavutada ka sünergia- ja võrguefekte.

22. Siiski sõltuks majandustegevusena käsitlemine ja järelkult sisendkäibemaksu mahaarvamise võimaldamine niinimetatud valdusettevõtjaid käsitleva kohtupraktika kohaldamise korral esmajoonel sellest, kas Ryanairil oli kavas osutada Aer Lingusele juhtimisteenuseid (selle kohta osa B). Täielikult ebaoluline oleks seejuures aga see, millises mahus kavatseti juhtimisteenuseid osutada. Seetõttu tekib küsimus, kas osaluste omandamiseks kantud kuludega seoses maha arvatud sisendkäibemaks tuleb jagada osadeks (selle kohta osa C). Nimelt tekiks juhtimisteenuste osutamisest tuleneva käibe kõrval teatud tingimustel tunduvalt suurem dividenditulu, mis iseenesest sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei anna.

23. Ent kui lähtuda funktsionaalsest seosest osaluste omandamise ja põhitegevuseks oleva majandustegevuse vahel (selle kohta osa D), muutuvad ebavajalikuks nii tasuliste juhtimisteenuste täiendav arvessevõtmine kui ka selle lahenduse kohaldamisel tekkivad osadeks jagamise probleemid. Kui uurida, milline on kavandatud ülevõtmise funktsioon põhitegevuseks oleva majandustegevuse jaoks, siis on ülevõtmise kulud vastakuti põhitegevuseks olevast majandustegevusest tekkiva käibega. Järelikult on ka oluline vaid otsene ja vahetu seos nende tehingute vahel (selle kohta osa E).

24. Kuna Supreme Court lähtus siiski valdusettevõtjaid käsitleva kohtupraktika kohaldatavusest vaidluse esemeks olevale toimingule, siis uurin esmalt, kas Ryanairil oleks selle alusel õigus sisendkäibemaksu maha arvata.

B. Sisendkäibemaksu tervikuna mahaarvamine vastavalt valdusettevõtjaid käsitlevale kohtupraktikale

25. Nagu eespool (punkt 18) märgitud, ei saa majandustegevuse olemasolu eeldada ainuüksi osaluse omamise põhjal. Seevastu Euroopa Kohus rõhutab väljakujunenud kohtupraktikas, et osaluse omandamist ja omamist valdusettevõtja poolt saab majandustegevuseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses pidada siis, kui osalusega kaasneb otsene või kaudne seotus omandatud äriühingu juhtimisega.(13) Selline seotus võib seisneda näiteks omandatud äriühingule haldus-, finants- või äriteenuste osutamises.(14) Kõnealune kriteerium tuleneb siiski vaid tõsiasiast, et puhtakujulise valdusettevõtja käsitlemiseks maksukohustuslasena peab ettevõtja lisaks teostama tegevust, mis on direktiivi 2006/112 artikli 2 ja artikli 9 kohaselt

käibemaksuga maksustatav.(15)

26. Viidatud järeldus peab sellisel juhul nagu käesolev paika ka siis – selle kohta esitab Supreme Court sõnaselge päringu –, kui kavandatud juhtimisteenuseid tegelikult ei osutata. Nimelt selleks, et tagada käibemaksusüsteemi ulatuslik neutraalsus maksukohustuslase jaoks, peab sisendkäibemaksu saama maha arvata ka majandustegevuse ettevalmistamise raames tekkinud kuludega seoses.(16) Määrav on üksnes objektiivsete tõenditega kinnitatud kavatsus teostada majandustegevust.(17) See on nii isegi siis, kui juba maksu esmakordsel määramisel on teada, et kavandatud majandustegevust, mis peab kaasa tooma maksustatavad tehingud, teostama ei hakata.(18)

27. Kombineerides kohtupraktika kahte haru, millele viitas Supreme Court, sõltuks Ryanairi käsitlemine maksukohustuslasena järelkult sellest, kas Ryanairil oli asjaomaste teenuste kasutamise ajal kavatsus hakata eduka ülevõtmise korral osutama Aer Lingusele maksustatavaid juhtimisteenuseid. Selle kavatsuse olemasolu tuvastas Circuit Court põhikohtuasja seisukohast siduvalt. Tõsiasi, et ülevõtmine tegelikult ebaõnnestus ja seetõttu ei tulnud ega tule kõne alla ka seotus Air Linguse juhtimisega, ei saa – nagu komisjon kohtuistungil rõhutas – kaasa tuua sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tagantjärele välistamist.

C. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang, arvestades väikest juhtimistasu?

28. Lähtumine ainuüksi tasuliste juhtimisteenuste osutamisest toob aga praktikas kaasa kunstlikke skeeme. Nimelt on sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õiguse seisukohast vastavalt Euroopa Kohtu praktikale täiesti ebaoluline, millises mahus kõnealuseid tasulisi juhtimisteenuseid osutatakse.(19) Järelikult tekib sageli sisendkäibemaksu suur ülejääk, st juhtimisteenuste osutamisest tekkinud käive ja sisseostetud teenustelt mahaarvatud sisendkäibemaks on väga ebaproportsionaalses suhtes.

29. Euroopa Kohtu praktika lubab valdusettevõtjatel seega lõppkokkuvõttes arvata osaluste omandamisel tasutud käibemaks suures osas sisendkäibemaksuna maha, tingimusel et kõnealusele äriühingule osutatakse – olenemata mahust – tasulisi juhtimisteenuseid. Seepärast tegi komisjon Euroopa Kohtu menetluses sõnaselgelt ettepaneku lubada osaluste omandamisel sisendkäibemaksu maha arvata vaid proportsionaalselt juhtimisteenuste osutamisest tekkinud käibega.

30. Järgmisena tekib aga seejuures küsimus, kuidas arvutada proportsionaalset suhet. Kui võrrelda juhtimisteenuste osutamisest tekkinud käivet ja dividende vaid suuruse poolest, siis jääks tähelepanuta, et aktsiate omamine ei tekita perioodiliselt korduvaid kulusid. Eespool kirjeldatud sisendkäibemaksu ülejääk esineb pealegi vaid sellel maksustamisperioodil, mil osalus äriühingus omandati. Asi on teisiti, kui tasulisi juhtimisteenuseid osutatakse paljude aastate jooksul. Peale selle võimenduvad arvutamisprobleemid sellises olukorras nagu käesolev, kus tegemist on vaid kavandatava omandamisega. Käesoleval juhul saaks võimalikku dividenditulu äärmisel juhul hinnata vaid suurtes piirides.

31. Peale selle ei anna aktsiate omamine alust teha maksukohustuslase kohta järeldust, et lisaks majandustegevusele teostab ta tingimata ka tegevust, mis ei ole majandustegevus. See ei ole nimelt kooskõlas käibemaksu neutraalsuse põhimõttega.(20) Komisjoni käsituse kohaselt saaks iga maksukohustustlane, kes omab ka aktsiaid, arvata sisendkäibemaksu seoses oma üldiste juhtimiskuludega maha vaid proportsionaalselt, isegi kui ei ole kahtlust, et nimetatud kulud on tekkinud tema majandustegevusega seoses.(21) Nimelt tekitab aktsia omamine iseenesest vaid väikseid kulusid või ei tekita neid üldse ja ka dividenditulu suurus ei sõltu ülejäänud üldkuludest.

32. Seepärast ei saa komisjoni käsitusega nõustuda.

D. Sisendkäibemaksu tervikuna mahaarvamine osaluste omandamise funktsionaalse käsitluse korral

33. Seevastu funktsionaalse käsitluse korral, mis võtab luubi alla maksukohustuslase põhitegevuseks oleva majandustegevuse ja lähtub osaluste omandamise seosest selle majandustegevusega, eespool kirjeldatud probleeme ei teki. Eelkõige seatakse seejuures ülevõtmiskulud vastakuti põhitegevuseks olevast majandustegevusest tekkinud käibega. Olen koguni seisukohal, et selline funktsionaalne käsitlusviis tuleneb sellistel juhtudel nagu käesolev juba Euroopa Kohtu praktikast.

34. Puhtakujulistele valdusettevõtjatele iseloomulikku olukorda, kus maksustatavate juhtimisteenuste osutamine on nii?õelda majandustegevuse olemasolu eeldamise tingimus, sellistel juhtudel nagu põhikohtuasi aga ei esine. Seda seetõttu, et teadaolevalt teostab Ryanair tegutseva lennuettevõtjana juba majandustegevust ja tal tekib asjaomane käive. Seda arvestades oleks kunstlik lähtuda tasuliste juhtimisteenuste edaspidisest osutamisest.

35. Funktsionaalne käsitlus on kohtuasja majanduslikku mõõdet arvestades asjakohasem. Olgugi et konkurendi ülevõtmine oli käesoleval juhul kavandatud aktsiate omandamise kaudu, sarnaneb asi siiski tunduvalt rohkem olukorrale, kus ettevõtja kavatseb osta konkurendi kõik füüsilised töövahendid ja seadmed, kui olukorrale, kus ettevõtja soovib osta aktsiaid vaid selleks, et saada dividende.

36. Sellise käsituse tulemusel tuleks – nagu komisjon kohtuistungil ka möönis – kahtlemata lubada omandajal sisendkäibemaks lõpuks tervikuna maha arvata. Selline järeldus tuleneks nii teatud tingimustel kohaldatavatest ettevõtja vara võõrandamist reguleerivatest sätetest (käibemaksudirektiivi artikli 19 lõige 1) kui ka üldnormidest. Ka omandatava äriühinguga täieliku ühinemise korral ei oleks sisendkäibemaksu mahaarvamine omandamiseks tehtud kuludelt kahtluse all. Sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang „vaid“ saajaprotsendilise osaluse omandamise korral seaks küsimärgi alla ka õigusvormi neutraalsuse põhimõtte.

37. Seega ei ole juhtimisteenuste osutamisest tulenev vahetu seotus juhtimisega Euroopa Kohtu praktika kohaselt sugugi ainus juhtum, mil aktsia omamine võib olla majandustegevus. Euroopa Kohus leiab pigem, et majandustegevus esineb alati siis, kui aktsia omandamisel või omamisel on mõni majandustegevusele tüüpiline(22) tunnus. See on nii näiteks majandustegevuseks oleva väärt-paberitega kauplemise puhul või juhul, kui aktsiate omandamine või omamine kujutab endast maksustatava tegevuse vahetut, püsivat ja nõutavat laiendamist.(23)

38. Maksustatava tegevuse vahetuks, püsivaks ja nõutavaks laiendamiseks tuleb pidada ettevõtja strateegilist ülevõtmist, mille eesmärk on laiendada või muuta omandava äriühingu majandustegevust. Selliseks ülevõtmiseks, olgugi et see kaasneb äriühingu osade omandamisega, tuleb pidada meedet, millega peetakse silmas (laiendatud) maksustatavaid tehinguid.

E. Seos osaluse omandamise ja põhitegevuseks olevast majandustegevusest tekkiva käibe vahel

39. Seega ei teki enam küsimust seose kohta osaluse omandamiseks tehtud kulutuste ja kavandavate juhtimisteenuste vahel.(24) Funktsionaalse käsitluse korral on oluline pigem seos osaluse omandamise ja tegutseva lennuettevõtja majandustegevusest tuleneva (kavandatud) käibe vahel. Seda käivet silmas pidades ei ole mahaarvatud sisendkäibemaksu väärtuse ja

osutatavate teenuste vaheline suhe eaproportsionaalne, mistõttu ei ole osadeks jagamine nõutav.

40. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on nimetatud kulud otseselt ja vahetult seotud teatavate müügitehingutega, kui need kulud kuuluvad osana tehingu hinna sisse.(25) Peale selle võib sisendkäibemaksu maha arvata ettevõtja üldkuludega seoses, kui need moodustavad ettevõtja poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa.(26)

41. Kulud, mis tekkisid seoses Aer Linguse aktsiate omandamisega, kuuluvad kahtlemata selle teenuse hinna sisse, mida kavatsetakse pärast Aer Linguse ülevõtmist osutada tegutseva lennuettevõtjana. Nimetatud kulud tuleb – eeldusel et Ryanair töötab kasumlikult – arvata mingil viisil lennupiletite hinna sisse. Aer Linguse üle kontrolli saamine oleks olnud eeldus, et parendada teenuseid tervikuna ja seega saavutada kavandatud käive teenuste osutamisest ema- ja tütarettevõtjana. Selline konkurendi juhtimisele mõju avaldamine on võimalik vaid siis, kui omandaval äriühingul on enamusosalus.

42. Tõsiasi, et kavandatud ülevõtmist tegelikult ei toimunud ja Ryanair ei võtnud Aer Linguse edasist tegevust täielikult enda kontrolli alla, ei avalda Euroopa Kohtu praktika kohaselt sellele järeldusele mingit mõju, nagu juba selgitatud eespool punktis 26. Ka siin saab lugeda piisavaks objektiivsete tõenditega kinnitatud kavatsuse teostada majandustegevust.(27) Samuti ei saa seda kavatsust sellega, et Aer Lingust tegelikult üle ei võetud, tagantjärele kahtluse alla seada.(28)

V. Ettepanek

43. Seega teen ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Äriühingu kõikide osade omandamine kavatsusega omandava äriühingu maksustatavat tegevust seeläbi vahetult, püsivalt ja nõutavalt laiendada on sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas (nt niinimetatud strateegilise ülevõtmise raames) majandustegevus kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 (nüüd direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõige 1) tähenduses.

2. Kulud, mida kannab omandav äriühing kõnealuse strateegilise ülevõtmisega seoses, on otseselt ja vahetult seotud tema maksustatava tegevusega, millest tulenevalt võib nendelt kuludelt tasutud käibemaksu selle tegevuse põhjal sisendkäibemaksuna maha arvata.

1 Algkeel: saksa.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

3 20. juuni 1991. aasta kohtuotsus Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 17); 14. novembri 2000. aasta kohtuotsus Floridienne ja Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 17) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 20).

4 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 21); 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 30 jj); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 34) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 21).

5 EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

6 Viitamise hõlbustamiseks lähtutakse edaspidi käibemaksudirektiivi sätetest.

- 7 27. juuni 2007. aasta otsus K(2007) 3104 (juhtum nr COMP/M.4439). Selle otsuse peale esitatud Ryanairi tühistamishagi jättis Üldkohus rahuldamata, vt 6. juuli 2010. aasta kohtuotsus Ryanair vs. komisjon (T-342/07, EU:T:2010:280).
- 8 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 24); 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 17) ja 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20).
- 9 Vt kõige hilisem 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 46).
- 10 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 21); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 34) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 21).
- 11 22. juuni 1993. aasta kohtuotsus, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, punkt 13); 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 19) ja 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 32).
- 12 20. juuni 1991. aasta kohtuotsus, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 17); 14. novembri 2000. aasta kohtuotsus, Floridienne ja Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 17) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 20).
- 13 20. juuni 1991. aasta kohtuotsus Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punkt 14); 14. novembri 2000. aasta kohtuotsus Floridienne ja Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 17); 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 19) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 20).
- 14 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 21); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 34) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 21).
- 15 Tasuta („lihtne“) seotus ei ole seega piisav, kui maksustatavad müügitehingud selle kõrval täielikult puuduvad, vt 12. juuli 2001. aasta kohtumäärus Welthgrove (C-102/00, EU:C:2001:416, punkt 16 jj) ja 12. jaanuari 2017. aasta kohtumäärus MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 34).
- 16 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 23); 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, punkt 39) ja 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20).
- 17 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 24); 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Schloßstrasse (C-396/98, EU:C:2000:303, punkt 40) ja 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 46).
- 18 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 34 jj).

19 Vt selle kohta 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C?108/14 ja C?109/14, EU:C:2015:496, punkt 25) ja kohtujurist Mazáki ettepanek kohtuasjas Securenta (C?437/06, EU:C:2007:777, punkt 30 jj).

20 Selle põhimõtte kohta 22. juuni 1993. aasta kohtuotsus Sofitam (C?333/91, EU:C:1993:261, punkt 10); 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kretztechnik (C?465/03, EU:C:2005:320, punkt 33) ja 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punkt 55). Kohtuasjas MVM oli aga erinevalt käesolevast asjast ostutehingute seos põhitegevuseks oleva majandustegevusega üldse kahtluse all, vt 12. jaanuari 2017. aasta kohtumäärus MVM (C?28/16, EU:C:2017:7, punkt 39).

21 Kohtuasjas MVM otsustas Euroopa Kohus, et segatüüpi valdusettevõtja, kes osutab oma tütarettevõtjatele mittemaksustatavaid juhtimisteenuseid ja teeb selle kõrval tehinguid enda majandustegevuse raames (elektrijaamade ja optiliste sidevõrkude rendileandmine), saab nõustamisteenuste sisseostmisega seotud kuludelt sisendkäibemaksu maha arvata vaid proportsionaalselt osas, milles neid kulusid saab pidada tema majandustegevusega seotud üldkuludeks, vt 12. jaanuari 2017. aasta kohtumäärus MVM (C?28/16, EU:C:2017:7, punkt 46 jj).

22 Vt käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 määratletud majandustegevuse tüpiseeriva käsituse kohta juba minu ettepanek kohtuasjas Posnania Investment (C?36/16, EU:C:2017:134, punkt 25).

23 20. juuni 1996. aasta kohtuotsus Wellcome Trust (C?155/94, EU:C:1996:243, punkt 35); 6. veebruari 1997. aasta kohtuotsus Harnas & Helm (C?80/95, EU:C:1997:56, punkt 16); 14. novembri 2000. aasta kohtuotsus Floridienne ja Berginvest (C?142/99, EU:C:2000:623, punkt 29); 8. veebruari 2007. aasta kohtuotsus Investrand (C?435/05, EU:C:2007:87, punktid 32/36); 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punkt 31) ja 30. mai 2013. aasta kohtuotsus X (C?651/11, EU:C:2013:346, punkt 52).

24 Otsest ja vahetat seost nende tehingute vahel on Euroopa Kohus pealegi juba sõnaselgelt eitanud, vt 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, punkt 32). Mitmetähenduslik on selles osas sõnastus 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsuses AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punkt 64). Kõne alla tuleb käsitlemine üldkuludena, vt 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus, Portugal Telecom (C?496/11, EU:C:2012:557, punkt 37) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C?108/14 ja C?109/14, EU:C:2015:496, punkt 25).

25 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, punkt 31); 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kretztechnik (C?465/03, EU:C:2005:320, punkt 35); 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C?29/08, EU:C:2009:665, punkt 57) ja 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Iberdrola jt (C?566/11, C?567/11, C?580/11, C?591/11, C?620/11 ja C?640/11, EU:C:2013:660, punkt 28).

26 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495, punkt 33); 26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kretztechnik (C?465/03, EU:C:2005:320, punkt 37); 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom (C?496/11, EU:C:2012:557, punkt 37) ja 17. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Iberdrola jt (C?566/11, C?567/11, C?580/11, C?591/11, C?620/11 ja C?640/11, EU:C:2013:660, punkt 29).

27 Vt selle kohta 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 24); 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 17); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20) ja 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 46).

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib selle kohta sõnaselgelt, et küsimust, kas Ryanairi asjaomane kavatsus on objektiivsete asjaoludega tõendatud või kas objektiivsed asjaolud ei ole sellise kavatsusega pigem vastuolus, ei ole põhikohtuasjas lõplikult selgeks tehtud. Seda rõhutasid kohtuistungil ka kõik menetlusosalised.