



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 14. mail 2020¹

Kohtuasi C-42/19

Sonaecom SGPS SA
versus
Autoridade Tributária e Aduaneira

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 77/388/EMÜ – Mõiste „maksukohustuslane“ – Valdusettevõtja – Segatüüpi valdusettevõtja – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Teise äriühingu omandamiseks konsultatsiooniteenuste ja äriühingu võlakirjade emiteerimise kulud – Kavandatud müügitehingute muutmise

I. Sissejuhatus

1. Valdusettevõtjate õigust sisendkäibemaksu maha arvata on Euroopa Kohus juba palju kordi käsitlenud.² Sellest hoolimata põhjustab see praktikas endiselt probleeme. See on nii eelkõige juhtudel, kus valdusettevõtja mõnda kapitaliosalust üksnes haldab, kuid muudele tema omanduses olevatele äriühingutele osutab maksustatavaid teenuseid (nn segatüüpi valdusettevõtja).
2. Käesoleval juhul soovis Sonaecom SGPS, S.A. (edaspidi „Sonaecom“) osta osalusi ühes äriühingus ja seejärel osutada sellele äriühingule maksustatavaid teenuseid. Tehingu ettevalmistamise raames ostis ta konsultatsiooniteenuseid ja äriühingu võlakirjade emiteerimise teenuseid. Sonaecom arvas nimetatud tehingutelt maha sisendkäibemaksu. Portugali maksuhaldur ei nõustunud aga sellega. Põhjuseks oli eelkõige asjaolu, et Sonaecom ei saanud neid investeeringuid teha ja andis omandatud kapitali selle asemel maksust vabastatud laenuna kontserni emaettevõtja käsutusse.
3. Käesolevas asjas peab Euroopa Kohus eelkõige selgitama, millist mõju avaldab kavandatud tegevuse muutmise tegelikult tegevuseks sisendkäibemaksu mahaarvamisele.

¹ Algeel: saksa.

² Vt nt 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888); 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834); 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537); 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496); 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166) ning 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Eelotsusetaotluse liidu õigusest tuleneva raamistiku moodustab direktiiv 77/388/EMÜ (edaspidi „kuues direktiiv“),³ mis on vahepeal direktiiviga 2006/112/EÜ (edaspidi „käibemaksudirektiiv“)⁴ kehtetuks tunnistatud. Mõlema direktiivi käesoleval juhul asjakohased sätted on sisu poolest identsed.

5. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 2 esimese lõigu punktile 1 (nüüd käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktid a–c) maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

6. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 1 (nüüd käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimene lõik) määratleb maksukohustuslase mõiste:

„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

7. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunkt 1 (nüüd käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt b) sätestab maksuvabastuse riigi territooriumil:

„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 vahendamine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt;“.

8. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 1 ja lõike 2 punkt a (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 167 ja artikli 168 punkt a) määravad kindlaks mahaarvamisoiguse tekkimise ja kohaldamisala:

„1. „Mahaarvamisoigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

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

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

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (77/388/EMÜ) (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ (ELT 2004, L 168, lk 35).

4 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), ja mida on muudetud nõukogu 18. veebruari 2019. aasta direktiiviga (EL) 2019/475 (ELT 2019, L 83, lk 42).

B. Portugali õigus

9. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Portugali käibemaksuseadustik) artikli 9 lõike 28 punkt a nägi põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal ette järgmist:

„Maksust on vabastatud:

28) [j]ärgmised tehingud:

- a) mis tahes vormis krediidi andmise tehingud ja nendega kaasnev läbirääkimine, sealhulgas diskonteerimis- ja rediskonteerimistehingud ning krediidi juhtimine ja haldamine krediidiandja poolt.“

III. Asjaolud ja põhikohtuasi

10. Sonaecom on valdusettevõtja, kes tegeleb kapitaliosaluste omandamise, omamise ja haldamisega ning saab nendest osalustest tulu. Lisaks tegeleb ta side-, meedia-, tarkvara- ja süsteemide lõimimise sektoris tegutsevate ettevõtjate haldamise ja strateegilise koordineerimisega. Sonaecom märgib, et ta sai haldamise ja strateegilise koordineerimise teenuste eest, mis on täielikult käibemaksuga maksustatavad, vastavad vastusooritused.

11. Aastal 2005 tahtis Sonaecom investeerida uude äriüksusesse „Triple Play“, mis ühendab audiovisuaalse meelelahutuse, telefoni- ja internetiteenuse. Sel eesmärgil ostis Sonaecom esiteks konsultatsiooniteenuseid kahelt ettevõtjalt, kes tegid turu-uuringuid seoses Sonaecomi kavatsusega omandada osalusi sideteenuste osutaja Cabovisão kapitalis. Nimetatud teenuste pealt tuli tasuda 212 627,56 euro suurune käibemaks.

12. Teiseks maksis Sonaecom maksustatavat teenustasu ühele investeerimis pangale võlakirjade nimega „Sonaecom SGPS 2005 võlakirjad“, mille väärtus oli 150 000 000 eurot, suunatud pakkumise korraldamise, struktureerimise ja rahapaigutuse garanteerimise eest. Selle pealt tuli tasuda 769 500,00 euro suurune käibemaks. Sonaecomi esitatud andmete kohaselt kavatses ta sel teel omandatud kapitaliga osta osalusi Cabovisão kapitalis ja osutada nimetatud äriühingule seejärel käibemaksuga maksustatavaid teenuseid tehnilise toe ja juhtimise valdkonnas.

13. Osaluste omandamine Cabovisão kapitalis siiski ei realiseerunud. Sonaecom andis võlakirjade emitteerimise teel saadud kapitali seepeale laenuna kontserni emaettevõtja Sonae SGPS S.A. käsutusse.

14. Sonaecom arvas 2005. aasta eest maha sisendkäibemaksu konsultatsiooniteenuste pealt (2005. aasta detsembri deklaratsiooniga) ja teenustasu pealt (2005. aasta juuni deklaratsiooniga) tasumisele kuuluvast käibemaksust, mille suurus oli kokku 982 127,56 eurot.

15. Kontrolli tulemusel korrigeeris Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet, Portugal) 2008. aastal maksustatavat summat ja nõudis sisse deklareeritud summad koos viivisega summas 106 548,20 eurot, seega kokku 1 088 675,77 eurot. Põhjenduseks märkis ta, et ühest küljest ei kuulu osaluste omandamine käibemaksuga maksustamisele ja teisest küljest on krediidi andmine vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktile 1 maksust vabastatud.

16. Tribunal Administrativo e Fiscal de Porto (Porto haldus- ja maksukohus, Portugal) jättis nende maksunõuete peale 2008. aasta oktoobris esitatud kaebuse 2016. aastal rahuldamata. Konsultatsiooniteenuste pealt ei saa sisendkäibemaksu maha arvata, kuna kapitaliosaluste omandamine ja haldamine, mis eesmärgil neid teenuseid osteti, ei ole majandustegevus. Võlakirjade emitteerimise

eest makstud teenustasult ei saa sisendkäibemaksu maha arvata, kuna kapital kirjendati ainult kontserni emaettevõtja arvele ja Sonaecom ei ole tõendanud, et sellest kapitalist on saanud kasu tütarettevõtjad või et seda on kasutatud niisuguse tehingu tegemiseks, mis annab õiguse käibemaks maha arvata.

17. Selle kohtuotsuse peale esitas Sonaecom apellatsioonkaebuse. Sonaecom leiab, et kõnealuste ostutehingute laadi tõttu kuuluvad need vähemalt osaliselt selliste kulutuste hulka, mida ta on pidanud tegema selleks, et nõuetekohaselt osutada teenuseid, mida ta tavaliselt osutab oma tütarettevõtjatele. Ta osaleb korduvalt ja olulisel määral nende äriühingute juhtimises, eelkõige nii, et ta teeb koostööd nende äristrateegia kindlaksmääramisel ja osutab neile tasulisi teenuseid, mistõttu on tal endal sageli vaja osta igasuguseid kaupu ja teenuseid.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

18. Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) esitas 5. detsembri 2018. aasta kohtumäärusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. jaanuaril 2019, ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas kuuendas käibemaksudirektiivis, konkreetselt selle artikli 4 lõigetes 1 ja 2 ning artikli 17 lõigetes 1, 2 ja 5 sätestatud mahaarvamiseeskirjadega on kooskõlas see, et apellant Sonaecom SGPS arvab maha sisendkäibemaksu, mida ta on tasunud turu-uuringualaste konsultatsiooniteenuste pealt kapitaliosaluste ostmise eesmärgil, kui see ostmine ei realiseerunud?
2. Kas kuuendas käibemaksudirektiivis, konkreetselt selle artikli 4 lõigetes 1 ja 2 ning artikli 17 lõigetes 1, 2 ja 5 sätestatud mahaarvamiseeskirjadega on kooskõlas see, et apellant Sonaecom SGPS arvab maha sisendkäibemaksu, mida ta on tasunud BCPlle teenustasu maksmise pealt võlakirjade emissiooni korraldamise ja struktureerimise eest, mis oli kavandatud integreerimiseks apellandi tütarettevõtjate rahastamisstruktuuri ja mis kirjendati seetõttu, et vastavaid investeeringuid ei tehtud, täielikult Sonae SGPSile, kes on kontserni emaettevõtja?“

19. Sonaecom, Portugali Vabariik ja Euroopa Komisjon esitasid eelotsusetaotluse kohta oma seisukohad kirjalikult ning osalesid 12. veebruari 2020. aasta kohtuistungil.

V. Õiguslik hinnang

A. Sisendkäibemaksu mahaarvamine konsultatsiooniteenustega seotud kuludelt (esimene eelotsuse küsimus)

20. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas Sonaecomi tehtud mahaarvamine on kooskõlas kuuenda direktiiviga. Seega küsib ta lõppkokkuvõttes seda, kas Sonaecomi-poolne sisendkäibemaksu mahaarvamine on liidu õigusega kooskõlas. Eelotsusetaotlusest nähtub siiski, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib tegelikult teada, kas kuuenda direktiivi artikleid 17 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et valdusettevõtjal on Sonaecomi olukorras õigus teatud teenuste pealt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata.

21. Peale selle jätab eelotsusetaotluse esitanud kohus tähelepanuta selle, et üksnes äriühingu aktsia või osa omandamist valdusettevõtja poolt ei saa vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale käsitada majandustegevusena käibemaksuõiguse mõttes.⁵ Olukord on teistsugune vaid siis, kui valdusettevõtja osaleb omandatud äriühingu juhtimises.⁶ Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole aga tuvastanud, et Sonaecom kavatses osutada Cabovisäole, kelle kapitalis ta tahtis osalusi omandada, maksustatavaid teenuseid.

22. Sonaecom on siiski märkinud, et ta tahtis Cabovisäole pärast selle kapitalis osaluste ostmist osutada maksustatavaid teenuseid. Selle, kas kõnealuse kavatsuse kohta on olemas objektiivsed tõendid, saab eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlaks teha veel pärast käesolevat menetlust.

23. Seetõttu tuleb esimene eelotsuse küsimus ümber sõnastada nii, et sellega soovitakse teada, kas segatüüpi valdusettevõtjal on vastavalt kuuenda direktiivi artiklitele 17 ja 4 õigus maha arvata sisendkäibemaks, mida ta on tasunud kapitaliosaluste omandamise eesmärgil ostetud turu-uuringualaste konsultatsiooniteenuste pealt. See küsimus kerkib eelkõige seetõttu, et valdusettevõtja tahtis osutada äriühingule, mida ta kavatses osta, maksustatavaid teenuseid, mida ta aga kapitaliosaluste omandamise realiseerumata jäämise tõttu ei osutanud.

24. Vastuse sellele küsimusele saab tuletada Euroopa Kohtu praktikast. Lisaks küsimusele, kas segatüüpi valdusettevõtjad saavad olla maksukohustuslased (vt selle kohta allpool jaotis 1), on Euroopa Kohus hiljuti kohtuasjas Ryanair⁷ uuesti kinnitanud eelkõige sellise majandustegevuse, millega maksukohustuslane hiljem enam ei tegele, ettevalmistamise raames tekkinud kulude mahaarvamise võimalust (vt selle kohta allpool jaotis 2). Seejuures on Euroopa Kohus esitanud oma seisukoha ka vahetu ja otsese seose kohta ostu- ja müügitehingute vahel (vt selle kohta allpool jaotis 3). Neil juhtudel üldjuhul tekkiv ebaproportsionaalne suhe mahaarvatava sisendkäibemaksu suuruse ja valdusettevõtja maksukohustuse vahel viimase kavandatud juhtimisteenuste tõttu ei ole tähtis (vt selle kohta allpool jaotis 4).

1. Segatüüpi valdusettevõtja kui maksukohustuslane

25. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 2 on ainult maksukohustuslasel artikli 4 tähenduses õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Küsimust, kas ja mil määral on valdusettevõtja maksukohustuslane, on Euroopa Kohus oma praktikas palju kordi käsitlenud.

26. Mis puutub täpsemalt valdusettevõtja mahaarvamisõigusesse, siis selle kohta on Euroopa Kohus otsustanud, et valdusettevõtja, kelle ainus eesmärk on teistes äriühingutes osaluse omamine, ilma et ta otseselt või kaudselt võtaks osa nende äriühingute juhtimisest, välja arvatud õigused, mis tal on aktsionäri või osanikuna, ei ole käibemaksukohustuslane kuuenda direktiivi artikli 4 (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 9) tähenduses ning tal puudub mahaarvamisõigus selle direktiivi artikli 17 (nüüd käibemaksudirektiivi artiklid 167 ja 168) tähenduses⁸ (nn finantsvaldusettevõtja).

5 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 30); 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 16) ja 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 28).

6 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 32); 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 17) ja 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 29).

7 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus (C-249/17, EU:C:2018:834) ja minu ettepanek selles kohtuasjas (EU:C:2018:301).

8 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 27) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schifffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 18).

27. Üksnes äriühingu aktsia või osa omandamist või omamist ei saa käsitada majandustegevusena kuuenda direktiivi mõttes, mis omistab nende tehingute teostajale maksukohustuslase staatuse. Üksnes osaluse omandamine teises äriühingus ei tähenda vara kasutamist eesmärgiga saada kestvut tulu, kuna võimalik dividend osaluse viljana on üksnes vara omamise tulemus.⁹

28. Olukord on siiski teistsugune niinimetatud juhtimisfunktsiooniga valdusettevõtjate või osalusi omavate valdusettevõtjate puhul. Need on, nagu Euroopa Kohus väljakujunenud kohtupraktikas rõhutab, maksukohustuslased, kui valdusettevõtja on otseselt või kaudselt seotud äriühingu juhtimisega, milles tal on osalus. See kehtib juhul, kui valdusettevõtja teeb sellise seotuse tõttu käibemaksuga maksustatavaid tehinguid.¹⁰ Näited selle kohta, mille loetelu ei ole ammendav,¹¹ on vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale valdusettevõtja poolt tütarettevõtjatele osutatavad haldus-, raamatupidamis-, finants- ja äri-, IT- ning tehnilised teenused.¹²

29. Sama kehtib, kui valdusettevõtja tegeleb muu majandustegevusega, nt annab rendile kinnisasju ja hooneid kolmandatele isikutele või oma tütarettevõtjatele.¹³ Ka valdusettevõtja juba maksustatava tegevuse otsene, püsiv ja vajalik laiendamine kuulub käibemaksuga maksustamisele.¹⁴

30. See kehtib ka segatüüpi valdusettevõtja kohta. Segatüüpi valdusettevõtja on 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.¹⁵ Vastavalt kohtupraktikale on ka segatüüpi valdusettevõtja, kes mitte üksnes ei oma osalusi äriühingutes, vaid osutab osale neist äriühingutest ka tasulisi ja maksustatavaid teenuseid, maksukohustuslane,¹⁶ kellel on siiski õigus sisendkäibemaksu üksnes osaliselt maha arvata.

31. Sonaecom, kes tahtis äriühingule, kelle osalusi ta kavatses osta, osutada tasulisi teenuseid, on selline segatüüpi valdusettevõtja ja seetõttu põhimõtteliselt maksukohustuslane kuuenda direktiivi artikli 4 (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 9) tähenduses.

2. Sisendkäibemaksu mahaarvamine kavandatud majandustegevuse alusel

32. Sonaecomi õigus konsultatsiooniteenuste pealt sisendkäibemaksu maha arvata tekkis põhimõtteliselt olenemata sellest, et ta lõppkokkuvõttes ei omandanud osalusi Cabovisão kapitalis.

9 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 28) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 19).

10 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 32); 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 17); 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 29) ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 20).

11 Nii sõnaselgelt 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 31).

12 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 32); 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punktid 30 ja 31) ning 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 21).

13 Vt viimati nimetatud kohta 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 32). See, kas kinnisasja rendile ja üürile andmist saab siiski tõepoolest mõista nii, et „valdusettevõtja on seotud oma tütarettevõtja juhtimisega“, on pigem küsitav.

14 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punkt 33); 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 31) ja 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 70).

15 Minu ettepanek kohtuasjas Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, punktis 31 viidatud 21. joonealune märkus), kohtujurist Léger' ettepanek kohtuasjas EDM (C-77/01, EU:C:2002:483, punktis 2 viidatud 3. joonealune märkus) ja kohtujurist Stix-Hackli ettepanek kohtuasjas Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:131, punkt 16).

16 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 31); 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 80) ja 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 22).

33. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale on nimelt ka ebaõnnestunud investeringult õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Majandustegevuse ettevalmistamisega seotud kuludelt saab sisendkäibemaksu maha arvata ka siis, kui majandustegevuse alustamine ebaõnnestub ja kavandatud maksustatavad tehingud ei realiseeru.¹⁷ See tuleneb käibemaksusüsteemi neutraalsusest. Selle kohaselt tuleb juba ettevõtjapoolne majandustegevuse ettevalmistamine vabastada võimalikust käibemaksuga maksustamisest.

34. Seetõttu otsustas Euroopa Kohus kohtuasjas Ryanair, et äriühingut, kes teeb ettevalmistusi seoses plaaniga omandada teise äriühingu osalus kavatsusega teostada majandustegevust, mis seisneb viimase juhtimises osalemises, osutades talle käibemaksuga maksustatavaid juhtimisteenuseid, tuleb pidada maksukohustuslaseks kuuenda direktiivi tähenduses.¹⁸

35. Käesoleval juhul ei ole see põhimõtteliselt teisiti Sonaecomi puhul, kes tahtis osutada Cabovisäole, kelle kapitalis ta tahtis osalusi omandada, maksustatavaid teenuseid.

3. Vahetu ja otsene seos konsultatsiooniteenuste ja kavandatud teenuste vahel

36. Seega kerkib veel ainult küsimus otsese ja vahetu seose kohta osaluste kavandatud omandamise eesmärgil ostetud konsultatsiooniteenustega seotud kulude ja teenuste vahel, mida Sonaecom tahtis Cabovisäole osutada.

37. Vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale esineb mahaarvamisoigust andva müügitehingu hinna osaks olevate kulude ja teatud müügitehingute vahel otsene ja vahetu seos.¹⁹ Peale selle saab ettevõtja taotleda sisendkäibemaksu mahaarvamist üldkuludelt, mis moodustavad osa kõigi tema toodete hinnast.²⁰

38. Seetõttu on äriühingul, kes kavatseb omandada kogu osaluse teises äriühingus, et teostada majandustegevust, mis seisneb viimasele käibemaksuga maksustatavate juhtimisteenuste osutamises, õigus arvata sisendkäibemaksuna maha ülevõtupakkumise raames kasutatud nõustamisteenustele tehtud kuludelt tasutud käibemaks täies ulatuses.²¹

39. Selle saab üle kanda ka segatüüpi valdusettevõtjatele. See kehtib igal juhul siis, kui valdusettevõtja kannab sellistes tüdarettevõtjates, kellele ta tahab osutada või osutab maksustatavaid teenuseid, osaluste omandamisega seotud kulud. Sellega seoses tegeleb ta majandustegevusega²² ja tal on õigus sisendkäibemaks maha arvata.

17 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 18); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20); 14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 25); 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 17) ja 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punktid 23 ja 24) ning minu ettepanek kohtuasjas Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, punktid 16 ja 26).

18 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 19 ja resolutsioon).

19 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 25); 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 26); 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28) ning 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 23).

20 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 26); 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 27); 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29) ning 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 24).

21 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 32 ja resolutsioon).

22 5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punkt 36); 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 25) ning 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 28).

40. Käesoleval juhul ostis Sonaecom konsultatsiooniteenuseid, et omandada osalusi Cabovisãos ja seejärel osutada sellele äriühingule maksustatavaid teenuseid. Need kulud on otseselt ja vahetult seotud kavandatud maksustatavate teenustega. Seda arvestades on Sonaecomil põhimõtteliselt õigus sisendkäibemaks täielikult maha arvata.

4. Sisendkäibemaksu mahaarvamise ulatus

41. Olgugi et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole teatanud, millises mahus oleks kavandatud maksustatavaid teenuseid osutatud, tuleb lähtuda sellest, et nende tegevuste pealt tasumisele kuuluv käibemaks oleks tunduvalt väiksem kui maha arvatud sisendkäibemaks.

42. Käesoleval juhul on maha arvatud *ca* 210 000 euro suurune sisendkäibemaks, millele lisandub veel *ca* 770 000 eurot võlakirjade emissiooni korraldamise eest. Ebaproportsionaalne suhe sisendkäibemaksu suuruse ja äriühingu enda maksukohustuse vahel on omane enamikule valdusettevõtjatele. See tekitab esmapilgul teataval määral võõristust ja tekitab küsimuse, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise ulatust ei peaks sellistel juhtudel piirama.

43. Lähemal vaatlusel võõristus aga kaob. Esiteks esineb ebaproportsionaalne suhe ainult kitsamal vaatlusel, mis ei võta arvesse, et maksustatavaid teenuseid osutatakse mitme aasta vältel. Teiseks ei sätesta käibemaksuõigus imperatiivset seost mahaarvatava sisendkäibemaksu suuruse ja maksukohustuse vahel.²³

44. Ka mahaarvatava sisendkäibemaksu paušaalne vähendamine valdusettevõtja tegevuse tõttu, mida ei maksustata, langeb ära, kui ostutehingutega seotud kulud on vahetult seotud teatud maksustatavate müügitehingutega. Osalise vähendamise kohta ei saa näiteks tuua ka kohtuotsust Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt²⁴. Selles kaaluti tõepoolest sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise võimalust. See kehtis aga ainult juhul, kui kulud, millelt tuleb tasuda sisendkäibemaks, oleksid olnud seotud ka teiste tütarettevõtjatega, mille maksustatavas juhtimises valdusettevõtja ei osalenud. Sellega ei ole käesoleval juhul tegemist.

45. Peale selle on selline ebaproportsionaalne suhe lõppkokkuvõttes Euroopa Kohtu praktika tagajärg, mille kohaselt oli valdusettevõtjatel õigus sisendkäibemaksu maha arvata ainult juhul, kui nad osutavad äriühingutele, milles neil on osalus, tasulisi teenuseid (vt punkt 26 jj). Kui enamusaktsionäridest valdusettevõtjatele – kes tegelevad nende kontrollitavate osaluste kaudu majandustegevusega – oleks antud põhimõtteliselt õigus arvata maha sisendkäibemaks kuludelt, mis tekivad valdusettevõtjana tegutsemisest, ei peaks nad tasuliste teenuste puhul kasutama kunstlikke skeeme,²⁵ et takistada kontsernis lõpliku käibemaksukoormuse tekkimist.

23 Vt 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 23); 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 17); 14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 23) ja 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 19): ühine käibemaksusüsteem kindlustab selliselt kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad.

24 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 29).

25 Sellele probleemile juhtisin ma tähelepanu juba oma ettepanekus kohtuasjas Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, punkt 28).

46. Pigem toetab õigusliku vormi neutraalsuse põhimõte – mida Euroopa Kohus rõhutab ka käibemaksuõiguses²⁶ – seda, et enamusaktsionärist valdusettevõtja võib sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata. On tõsi, et aktsia omamine ei muuda aktsionäri majandustegevusega tegelevaks maksukohustuslaseks (vt eespool punkt 27). Ent see, kas täielikku kontrolli omav aktsionär tegeleb „oma“ kontrollitava äriühingu kaudu majandustegevusega samas ulatuses kui füüsilisest isikust ettevõtja ja tuleb seetõttu nii nagu viimane kõnealusel tegevusel põhinevast käibemaksust vabastada, on omaette küsimus, millele Euroopa Kohus ei ole kunagi andnud sõnaselgelt eitavat vastust.

47. Õigusliku vormi neutraalsuse põhimõttest nähtub, et mõlemal juhul tuleb ettevõtja juhtimisega seotud kulud käibemaksust vabastada, kui ettevõtja ise teeb tehinguid, millelt võib sisendkäibemaksu maha arvata. Füüsilisest isikust ettevõtja tegeleb majandustegevusega vahetult, kontrolliv äriühing teeb seda kaudselt – kontrollitava äriühingu kaudu. Kumbki neist (füüsilisest isikust ettevõtja või kontrolliv äriühing) ei tohiks seetõttu olla sunnitud sõlmima tasulisi teenuslepinguid „oma“ ettevõtjaga, et neid saaks käsitada maksukohustuslasena.

5. Vahekokkuvõte

48. Järelikult on sellisel segatüüpi valdusettevõtjal nagu Sonaecom vastavalt kuuenda direktiivi artiklitele 17 ja 4 õigus sisendkäibemaks täies ulatuses maha arvata neilt kuludelt, mis on seotud osaluste omandamisega äriühingus, millele ta tahtis osutada maksustatavaid teenuseid. Viimati nimetatud kindlakstegemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib ka juhul, kui kõnealune omandamine lõppkokkuvõttes ei realiseerunud ja see õigus kehtib, olenemata kavandatud teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksu suurusest.

B. Sisendkäibemaksu mahaarvamine võlakirjade emiteerimisega seotud kuludelt (teine eelotsuse küsimus)

49. Ka teine eelotsuse küsimus tuleb ümber sõnastada.²⁷ Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib põhimõtteliselt teada, kas segatüüpi valdusettevõtjal on kuuenda direktiivi artiklite 17 ja 4 alusel õigus arvata sisendkäibemaks maha kuludelt, mis tekkisid seoses sellise võlakirjade emissiooni korraldamise ja struktureerimisega, mis toimus osaluste omandamiseks äriühingus, kellele valdusettevõtja tahtis osutada tasulisi teenuseid. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib eelkõige, millist mõju avaldab asjaolu, et äriühingus osaluste omandamine ei realiseerunud ja selle asemel andis valdusettevõtja saadud kapitali laenuna maksuvabalt kontserni emaettevõtja käsutusse.

50. Sellega seoses tuleb uurida, kas Sonaecomi-poolse sisendkäibemaksu mahaarvamise seisukohast on määrava tähtsusega omandatud kapitali kavandatud kasutamine, mis on käibemaksuga maksustatav, või tegelik kasutamine, mis on käibemaksust vabastatud (vt selle kohta allpool jaotis 1). Seejärel käsitletakse Sonaecomi tõstatatud küsimust selle kohta, kas mõnel hilisemal maksustamisperioodil ikkagi toimunud kapitali „kasutamine“ äriühingute heaks avaldab mingit mõju (vt selle kohta allpool jaotis 2).

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

²⁷ Vt käesoleva ettepaneku punkt 20 jj.

1. Mahaarvatava sisendkäibemaksu kindlaksmääramine tegeliku kasutamise alusel

51. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus on kindlaks määratud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 168). Sellele vastavalt on maksukohustuslasel õigus maha arvata sisendkäibemaks, kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses.

52. Käesoleval juhul oli Sonaecomil kavas kasutada võlakirjade emiteerimise teel saadud kapitali osaluste omandamiseks Cabovisão kapitalis. Seega on võlakirjade emiteerimisega seotud kulud otseselt ja vahetult seotud osaluste omandamisega. See, et kavandatud tehingud ei realiseerunud, ei ole – nagu juba eespool märgitud²⁸ – tähtis.

53. Kui maksukohustuslane tegeleb aga samal maksustamisperioodil algul kavandatud maksustatava tegevuse asemel tegelikult tegevustega, mis on maksust vabastatud, kerkib küsimus, kas see ei mõjuta juba tehtud sisendkäibemaksu mahaarvamist. Lõppkokkuvõttes käib see küsimus selle kohta, milline seos on kavandatud ja tegelikult teostatud tegevuse vahel seoses sisendkäibemaksu mahaarvamisega. Minu arvates peab tegelik kasutamine olema määrava tähtsusega, kui ostutehingu saab seostada teatud tegelikult toimunud müügitehinguga.

54. See tuleneb eeskätt juba kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 2 (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 168). Sellele vastavalt on maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaks maha arvata ainult juhul, kui kaupa ja teenuseid *kasutatakse* maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse aluseks on seega tehingupõhine käsitus, mis lähtub otsustaval määral tegelikust kasutamisest.

55. Peale selle otsustas Euroopa Kohus sisendkäibemaksu jaotuse kohta mitme kasutusotstarbega kaupade puhul, et liikmesriigid võivad kehtestada muid arvutusmeetodeid kui kuuendas direktiivis või käibemaksudirektiivis sätestatud käibel põhinevat jaotuspõhimõtet, kui valitud meetod tagab täpsema tulemuse.²⁹ Jaotus tegeliku kasutamise järgi on täpsem võimalus mahaarvatav sisendkäibemaks tegelikkusele vastavalt kindlaks määrata, mistõttu on see esimuslik üksnes kavandatud – ja seega veel ebakindlast – maksukohustuslase poolsest kasutamisest lähtumise suhtes. Lisaks tuleneb mahaarvamise korrigeerimist käsitlevatest sätetest (kuuenda direktiivi artikkel 20 või nüüd käibemaksudirektiivi artiklid 184 ja 185), et esialgset mahaarvamist kohandatakse lõppkokkuvõttes võimalikult täpselt tegelikule kasutamisele, et vältida „põhjendamatu kasu ja kahju“ (vt kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 6 või käibemaksudirektiivi artikkel 192).

56. Kõigele lisaks toetavad ka kuuenda direktiivi artiklis 17 (nüüd käibemaksudirektiivi artiklid 168 ja 169) esitatud hinnang ja neutraalse maksustamise põhimõtte seda, et esmajärjekorras tuleb lähtuda tegelikust kasutamisest, kui sellega on tegu. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetele 2 ja 3 või käibemaksudirektiivi artiklitele 168 ja 169 on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata ainult sisendkäibemaks, mis tuleb tasuda (üldjuhul³⁰) maksustatavatelt müügitehingutelt. Õigust sisendkäibemaksu maha arvata ei ole põhimõtteliselt siiski juhul, kui esineb otsene ja vahetu seos maksust vabastatud tegevusega.³¹

28 Käesoleva ettepaneku punkt 32 jj.

29 9. juuni 2016. aasta kohtuotsus Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417, punkt 33) ja 8. novembri 2012. aasta kohtuotsus BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 23 jj ning resolutsioon), mis käsitleb Saksa käibemaksuõiguse kohast pindalal põhinevat jaotuspõhimõtet (nn pindalameetod).

30 Mõni erand on sätestatud näiteks käibemaksudirektiivi artiklis 169.

31 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 30); 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 59) ja 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 30) ning minu ettepanek kohtuasjas C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:676, punkt 37).

57. Käesoleval juhul andis Sonaecom kontserni emaettevõtjale laenu. Krediidi andmine on vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti d alapunktile 1 käibemaksust vabastatud. Seega on sisendkäibemaksu mahaarvamine kuuenda direktiivi artikli 17 (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 167 jj) tähenduses välistatud.

58. Neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus ka see, kui tegelikult samasuguseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid koheldakse konkurentsi moonutamise vältimise eesmärgil käibemaksuga maksustamisel erinevalt.³² Kui aga mõlemad maksukohustuslased teevad samal maksustamisperioodil lõppkokkuvõttes ainult maksust vabastatud tehinguid, ei ole kummalgi õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, mis kehtiks ainult selle tõttu, et ettevõtjal oli varem kord kavatsus teha maksustatavaid tehinguid, annaks talle konkrentsieelise. Lisaks kõnealuse kavatsuse piisava kontrollimisega seotud probleemidele oleks selline tulemus vastuolus ka Euroopa Kohtu käsitusega, mille kohaselt tuleb maksustatava tehingu hindamisel lähtuda asjaomase tehingu objektiivsest olemusest ja mitte ettevõtja subjektiivsetest kavatsustest.³³

59. Tegelikult kasutamise esimene kavandatud kasutamise suhtes ei ole vastuolus kohtuotsustega Sveda ja Iberdrola.³⁴ Need võimaldavad sisendkäibemaksu maha arvata väga suures ulatuses, kuigi asjaomased kulud olid tihedalt seotud tasuta teenuste osutamisega kohaliku omavalitsuse taristu jaoks (turismi edendamiseks mõeldud elamusrada või pumbajaama renoveerimine selle ühendamiseks hoonetega, mida kavatseti ehitada).

60. Euroopa Kohus ei teinud neis olukordades nimelt otsust selle kohta, mis puudutas maksust vabastatud tegelikult kasutamise esimest kavandatud maksustatava kasutamise suhtes. Otsused puudutasid üksnes seost ostutehingute ja maksukohustuslase kogu majandustegevuse vahel, mis ei oleks ilma tasuta teenuseta võimalik olnud.³⁵ Sellist olukorda käesoleval juhul siiski ei esine.

61. Järelikult on maksustamisperioodil, mil tekkis sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, toimunud tegelikult kasutamisel esimene esialgse kavatsuse suhtes.

62. Käesoleval juhul on kindel, et Sonaecom ei kasutanud võlakirjade emiteerimise teel saadud kapitali algul kavandatud omandamiseks. Selle asemel andis Sonaecom asjaomase kapitali põhikohtuasjas kõnealusel 2005. aastal kontserni emaettevõtjale laenuna ja see tehing oli maksust vabastatud. Seda rõhutab ka Portugal.

63. Sonaecomi väitega selle kohta, et tema võlakirjade emiteerimisega seotud kulud on võimalik ettevõtja üldkuludena maha arvata, ei saa nõustuda. Sonaecom on sellega seoses seisukohal, et võlakirjade emiteerimine järgis kontserni majandustegevuse jätkamise eesmärki. Sonaecom üksnes paigutas võlakirjade emiteerimise teel saadud kapitali ajutiselt kontserni emaettevõtjasse. Kapital kanti hiljem tagasi Sonaecomile, et ta saaks osta osalusi muude äriühingute kapitalis.

32 3. aprilli 2003. aasta kohtuotsus Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, punkt 24); 10. septembri 2002. aasta kohtuotsus Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punkt 30) ja 7. septembri 1999. aasta kohtuotsus Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20).

33 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Teleos jt (C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 39); 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 42); 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Optigen jt (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 44) ning 6. aprilli 1995. aasta kohtuotsus BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 24).

34 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punktid 33 ja 34) ning 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 22).

35 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29) ja 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 28) ning minu ettepanek kohtuasjas C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:676, punkt 49).

64. Maksukohustuslase üldkuludest saab siiski lähtuda ainult siis, kui otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja mahaarvamisõigust tekitavate müügitehingute vahel puudub.³⁶ Ainult juhul kui ostutehingut ei saa seostada müügitehinguga, tuleks tagantjärele uurida ostutehingu seost ettevõtja kogu majandustegevusega.³⁷ Käesoleval juhul on aga olemas otsene ja vahetu seos krediidi andmisega, mis on maksust vabastatud ega anna õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

65. Lõppkokkuvõttes välistab seega segatüüpi valdusettevõtja saadud kapitali tegelik maksuvaba ülekandmine kontserni emaettevõtjale sisendkäibemaksu mahaarvamise vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 17 (nüüd käibemaksudirektiivi artiklid 168 ja 169) kapitali omandamise kuludelt. Vahetel seosel laenu tegeliku andmisega, mis on maksust vabastatud, on esimus esialgse kavatsuse suhtes osutada asjaomase kapitali eest ostetavale tütarettevõtjale maksustatavaid teenuseid.

2. Kapitali hilisem tegelik kasutamine

66. Sonaecom märgib, et ta üksnes paigutas kapitali ajutiselt kontserni emaettevõtjasse ja kasutas seda hilisemal maksustamisperioodil esialgse kavatsuse kohaselt kapitaliosaluste omandamiseks. Kui Sonaecom oleks saadud kapitali hiljem tõepoolest kasutanud maksustatavate teenuste jaoks, võiks kõne alla tulla mahaarvamise korrigeerimine vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 20 (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 184 jj).

67. Esiteks ei muuda see siiski sisendkäibemaksu mahaarvamist käesoleval juhul määrava tähtsusega maksustamisperioodil. Võimalikud mõjud avalduksid alles muudetud kasutamist puudutaval maksustamisperioodil.

68. Teiseks sätestab kuuenda direktiivi artikkel 20 (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 184 jj), et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse ainult teatud tingimustel. Seda tehakse eelkõige siis, kui mahaarvamine oli väiksem kui maksukohustuslasele lubatud. Eesmärk on neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades vabastada maksukohustuslane täielikult pikaajaliselt kasutatava kauba soetamise tõttu tekkinud maksukoormusest.³⁸ Kuuendas direktiivis ja käibemaksudirektiivis on selle kohta kasutatud mõistet „kapitalikaup“.

69. Näib siiski kaheldav, kas võlakirjade emissiooniga seotud teenuseid saab käsitada kapitalikaupadena kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 2 (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 187) tähenduses. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale hõlmavad kapitalikaupad kaupu, mida majandustegevuses kasutatuna eristab nende kestvus ja väärtus, mida ei arvestata seetõttu tavaliselt mitte jooksevkuluna, vaid amortiseeritakse mitme majandusaasta jooksul.³⁹ Neist kaupadest tuleb eristada tehingust saadut, mis kasutatakse kohe ära ja mille puhul ei ole võimalik sisendkäibemaksu mahaarvamist mitme aasta jooksul korrigeerida. Viimati nimetatud olukorraga on üldjuhul tegemist teenuste puhul.

70. Sonaecom kasutas teenuseid siiski võlakirjade emiteerimiseks. Need teenused on pärast kapitali omandamist täielikult ära kasutatud, mistõttu ei avalda saadud kapitali muudetud kasutamine hilisematel aastatel mõju sisendkäibemaksu mahaarvamisele asjaomaste teenuste pealt.

36 Käesoleva ettepaneku punkt 37 ja minu ettepanek kohtuasjas Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, punkt 35).

37 Minu ettepanek kohtuasjades C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:676, punkt 51) ja Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:283, punktid 36 ja 37).

38 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 55) ja minu ettepanek selles kohtuasjas (C-140/17, EU:C:2018:273, punkt 40).

39 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

VI. Ettepanek

71. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Direktiivi 77/388/EMÜ artikleid 17 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et sellisel niinimetatud segatüüpi valdusettevõtjal nagu Sonaecom on õigus arvata sisendkäibemaks täies ulatuses maha kuludelt, mis on seotud osaluste omandamisega äriühingus, millele ta tahtis osutada maksustatavaid teenuseid. Viimati nimetatu kindlakstegemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib ka juhul, kui kõnealune omandamine lõppkokkuvõttes ei realiseerunud ja see õigus kehtib, olenemata kavandatud teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksu suurusest.
2. Segatüüpi valdusettevõtja saadud kapitali tegelik maksuvaba ülekandmine kontserni emaettevõtjale välistab sisendkäibemaksu mahaarvamise. Vahetul seosel asjaomase teenuse tegeliku osutamise, mis on maksust vabastatud, on esimus esialgse kavatsuse suhtes osutada asjaomase kapitali eest ostetavale tüdarettevõtjale maksustatavaid teenuseid.