



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

6. september 2012\*

Käibemaks — Kuues direktiiv — Artikli 17 lõige 2 ja artikkel 19 — Mahaarvamine —  
Valdusühingu poolt ostetud teenustelt tasumisele kuuluv või tasutud maks — Teenused, millel on  
otsene, vahetu ja ühene seos maksustatavate tehingutega

Kohtuasjas C-496/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Central Administrativo Suli (Portugal) 20. septembri  
2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. septembril 2011,  
menetluses

**Portugal Telecom SGPS, SA**

*versus*

**Fazenda Pública,**

menetluses osales:

**Ministério Público,**

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja esimees U. Lõhmus, kohtunikud A. Ó Caoimh ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Portugal Telecom SGPS, SA, esindaja: advokaat A. Gonçalves Ferreira,

— Portugali valitsus, esindaja: L. Inez Fernandes,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja P. Guerra e Andrade,

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

\* Kohtumenetluse keel: portugali.

on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 17 lõiget 2.
- 2 Taotlus esitati äriühingu Portugal Telecom SGPS, SA (edaspidi „Portugal Telecom“) ja Fazenda Pública vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Portugal Telecomi tasutud käibemaksu mahaarvatava summa kindlaksmääramiseks kasutatavat meetodit.

### **Õiguslik raamistik**

#### *Liidu õigusnormid*

- 3 Kuuenda direktiivi artikkel 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;
2. kaupade import.”

- 4 Kuuenda direktiivi artikkel 4 sätestab:

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

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.”

- 5 Kuuenda direktiivi artikkel 11 määratleb maksustatava summa järgmiselt:

„A. Riigi territooriumil

1. Maksustatava summa moodustab:

- a) punktides b, c ja d nimetatud kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused;

[...]”

- 6 Kuuenda direktiivi artikkel 17 sätestab mahaarvamisoiguse tekkimise ja ulatuse eeskirjad ning näeb muu hulgas ette järgmist:

„1. Mahaarvamisoigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

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

- a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane;

[...]

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 kehtestab mahaarvatava osa arvutamise eeskirjad järgmiselt:

„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 artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt 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.

[...]

3. Aastaks prognoositav osa arvutatakse ajutiselt välja eelmise aasta tehingute alusel. Selliste võrdlustehingute puudumise korral või nende tühise väärtuse korral annab esialgse hinnangu mahaarvatava osa kohta maksuhalduri järelevalve all maksukohustuslane ise oma prognooside kohaselt. Sellest olenemata võivad liikmesriigid säilitada oma senised eeskirjad.

Nimetatud ajutiselt prognoositava osa alusel tehtud mahaarvamised korrigeeritakse järgmisel aastal lõpliku osa kindlaksmääramise ajal.”

### *Portugali õigusnormid*

#### Käibemaksuseadustik

8 Käibemaksuseadustiku (Código do imposto sobre o valor acrescentado, edaspidi „CIVA”) artikkel 1 näeb ette käibemaksuga maksustatava summa. Selle seadustiku artiklid 3 ja 6 näevad ette juhud, mil käibemaksu ei kohaldata.

9 CIVA artikkel 9 sätestab, et käibemaksust on vabastatud muu hulgas:

„[...]

28. Järgmised panga- ja finantstehingud:

[...]

f) tehingud ja teenused, sh vahendamine, v.a üksnes hoidmise ja haldamisega seotud, mis on seotud aktsiate ja osadega, osalusega äriühingutes ja ühendustes, võlakirjadega ning teiste väärtipaberitega, v.a need, mis annavad kaupadele omandiõiguse;

[...]”

10 CIVA artikkel 23 sätestas põhikohtuasjas kohaldatavas (2000. aasta) redaktsioonis:

„1. Kui maksukohustuslane teeb oma majandustegevuse käigus kaubarneid või osutab teenuseid, mille teatud osa ei anna mahaarvamise õigust, saab ostudelt tasumisele kuuluvat maksu maha arvata ainult vastavalt protsendile, mis vastab mahaarvamise õiguse andvate tehingute iga-aastasele summale.

2. Hoolimata eelneva lõike sätetest võib maksukohustuslane teha mahaarvamise kasutatud kaupade või teenuste täieliku või osalise tegeliku kasutamisel alusel, tingimusel et ta teavitab sellest eelnevalt otseste ja kaudsete maksude ametit, ilma et see piiraks asjaolu, et märkimisväärse maksustamise moonutamise tuvastamise korral rakendab viimane tema suhtes eritingimusi või peatab selle korra rakendamise.

3. Maksuhaldur võib kohustada maksumaksjat tegutsema vastavalt eelmises lõikes sätestatudle, kui:

a) maksukohustuslase majandustegevus hõlmab mitut valdkonda;

b) lõikes 1 nimetatud korra kohaldamine toob kaasa maksustamise märkimisväärse moonutamise.

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

5. Eelmises lõikes sätestatud arvutuste tegemisel jäetakse siiski välja põhivara üleandmine, mida kasutati majandustegevuses, ning kinnisvara- ja finantstehingud, mis on maksukohustuslase tegevusega võrreldes kõrvaltegevus.

6. Eelmisel aastal tehtud tehingute summa põhjal prognoositud osa alusel arvutatud mahaarvatava käibemaksu osa korrigeeritakse vastavalt asjaomase aasta määradele ja selle põhjal korrigeeritakse tehtud mahaarvamisi, mis peab olema märgitud kõnealuse aasta viimase maksustamisperioodi deklaratsioonis.

7. Maksukohustuslased, kes oma tegevust alustavad või oluliselt muudavad, võivad maksu maha arvata prognoositava osa alusel, mis peab olema märgitud artiklites 30 ja 31 nimetatud deklaratsioonides.

8. Mahaarvatava osa kindlakstegemiseks ümardatakse suhtarv järgmise sajandikuni.

9. Käesoleva artikli sätete kohaldamiseks võib rahandus- ja planeerimisminister teatud tegevuse puhul lugeda, et tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, või tehinguid, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, ei ole toimunud, kui need moodustavad tühise osa kogukäibest ja kui lõigetes 2 ja 3 sätestatud korda ei ole otstarbekas kohaldada.”

Valdusühinguid käsitlevad siseriiklikud õigusnormid

11. *Sociedades gestoras de participações sociais* (edaspidi „SGPS”) on valdusühingud, mis Portugalis kuuluvad 30. detsembri 1988. aasta dekreetseaduse nr 495/88 (*Diário da República* I, seeria A, nr 301, 30. detsember 1988) (muudetud 24. detsembri 1994. aasta dekreetseadusega nr 318/94 (*Diário da República* I, seeria A, nr 296, 24. detsember 1994; edaspidi „dekreetseadus nr 495/88”) kohaldamisalasse.

12. Dekreetseaduse nr 495/88 artikkel 1 sätestab:

„1. [...] SGPS-ide 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 minimaalselt 10% aktsiakapitalist, koos hääleõigusega kas otse või teistes sellistes äriühingutes osalemise kaudu, kus SGPS-il on valitsev mõju.

[...]”

13. Dekreetseaduse nr 495/88 artikli 4 lõike 1 kohaselt võivad SGPS-id osutada tehnilisi haldus- ja juhtimisteenuseid kõigile või teatud äriühingutele, kelle aktsiakapitalis on neil vähemalt 10% osalus, koos hääleõigusega, või erandkorras äriühingutele, kus nende osalus on väiksem kui 10%, koos hääleõigusega, või äriühingutele, kellega neil on sõlmitud „alluvusleping”.

14. Dekreetseaduse nr 495/88 artikli 4 lõige 2 näeb ette, et teenuste osutamine peab toimuma kirjaliku lepingu alusel, milles on märgitud vastav tasu, mis ei või olla suurem kui turuväärtus.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

15. Portugal Telecom on SGPS. Ta osutab tehnilisi haldus- ja juhtimisteenuseid äriühingutele, kelle aktsiakapitalis tal on osalus.

- 16 Selle tegevuse käigus ostis Portugal Telecom käibemaksuga maksustatavaid teatud konsultatsiooniteenused. Ta müüs need teenused edasi oma tütarettevõtjatele sama hinnaga, mille eest ta need ostnud oli, lisades hinnale käibemaksu.
- 17 Maksustamisaastal 2000 arvas Portugal Telecom maha kogu oma tasutud käibemaksu, leides, et maksustatavad tehingud, ehk tehnilised haldus- ja juhtimisteenused, on objektiivselt seotud vastavate ostetud teenuste kasutamisega.
- 18 Maksuhaldur leidis kontrolli tulemusel, et Portugal Telecom ei või ostetud teenustelt arvestatud kogu käibemaksu maha arvata, vaid peab kasutama proportsionaalse mahaarvamise meetodit. Seetõttu esitas maksuhaldur Portugal Telecomile maksuteate, milles oli tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava protsendina märgitud ligikaudu 25%.
- 19 Portugal Telecom esitas selle maksuteate peale kaebuse Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa'le. See kohus jättis kaebuse põhiosas rahuldamata, leides sisuliselt, et valdusühingu põhieesmärk on teha maksuvabasid tehinguid. Kuna lisaks nendele tehingutele on võimalik kõrvalteenustena osutada kõigile või teatud äriühingutele, mille kapitalis on valdusühingul osalus, tehnilisi haldus- ja juhtimisteenuseid, mis on käibemaksuga maksustatavad, siis leidis see kohus, et tehnilised haldus- ja juhtimisteenused on aktsiate haldamisest lahutatavad teenused. Niisiis otsustas ta, et mahaarvatava käibemaksu suurus tuleb kindlaks määrata proportsionaalse mahaarvamise meetodi kohaselt.
- 20 Portugal Telecom kaebas esimese astme kohtu otsuse edasi Tribunal Central Administrativo Sul'ile. Oma kaebuse põhjendamiseks väitis ta, et esimese astme kohtu otsuse õiguslik analüüs on vastuolus nii siseriiklike käibemaksualaste õigusnormidega kui ka kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktiga a.
- 21 Kuna maksustatavad tehingud, mida Portugal Telecom tegi seoses nende äriühingute aktsiatega, mille aktsiakapitalis tal on osalus, kujutavad endast tema arvates selliste teenuste osutamist, millel on otsene ja vahetu seos nende teenuste osutamiseks ostetud teenustega, leiab see äriühing, et ta võib maha arvata kogu teenuste ostmisel tasutud maksu, kasutades tegeliku kasutamise meetodit.
- 22 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Central Administrativo Sul menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [...]kuuenda direktiivi [...] artikli 17 lõike 2 õige tõlgendamine keelab Portugali maksuhalduril kohustada kaebuse esitanud äriühingut, mis on valdusühing, kasutama proportsionaalse mahaarvamise meetodit kõigi oma ostutehingute pealt tasutud sisendkäibemaksu osas põhjendusega, et kõnealuse äriühingu põhitegevusala on teiste äriühingute aktsiate haldamine, isegi kui need ostutehingud (ostetud teenused) on otseselt, vahetult ja vaieldamatult seotud maksustatavate tehingutega, milleks on teenuste osutamine, mida tehakse hiljem seadusega lubatud kõrvaltegevuses tehniliste juhtimisteenuste osutamisel?
2. Kas valdusühinguna tegutsev üksus, kes kohustatud tasuma käibemaksu selliste kaupade ja teenuste ostult, mis seejärel müüakse tervikuna edasi tema sidusettevõtjatele koos käibemaksuga, kui need tehingud kujutavad endast selle üksuse põhitegevusega (aktsiakapitali haldamine) võrreldes kõrvaltegevust (tehniliste haldus- ja juhtimisteenuste osutamine), võib nende ostude pealt maha arvata kogu sisendkäibemaksu, kasutades selleks kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikes 2 ette nähtud tegeliku kasutamise alusel kohaldatava mahaarvamise meetodit?”

## Eelotsuse küsimused

### *Vastuvõetavus*

- 23 Portugali valitsus nõuab esiteks, et eelotsusetaotlus tunnistataks vastuvõetamatuks.



- 24 Ta väidab, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole täpselt määratlenud, milline siseriiklik õigusnorm on põhikohtuasjas kohaldatav. Nimetatud kohus piirdub CIVA artiklite 20 ja 23 nimetamisega, kuigi esimene neist normidest esineb erinevates versioonides ja teine reguleerib suurt hulka käibemaksu mahaarvamisega seotud küsimusi. Lisaks ei ole eelotsusetaotluses ühtegi konkreetset viidet valdusühinguid käsitlevatele siseriiklikele õigusnormidele.
- 25 Kuigi Euroopa Kohus võib ELTL artikliga 267 kehtestatud õiguslase koostöö raames ja talle esitatud andmete alusel esitada siseriiklikule kohtule selliseid liidu õiguse tõlgendamisega seotud asjaolusid, mis võivad olla talle tarvilikud selle sätte mõju hindamisel, ei sisalda kõnealuses põhikohtuasjas sellegipoolest ükski eelotsusetaotluse tekstiosa täpset ega ka mitte põgusat viidet põhikohtuasjas vaidlustatud Portugali siseriikliku õiguse sätetele.
- 26 Järelikult ei võimalda eelotsusetaotluses olevad puudused Portugali valitsuse arvates Euroopa Kohtul tarvilikku vastust anda.
- 27 Mis puutub täpsemalt teabesse, mis tuleb Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse raames esitada, siis peab see võimaldama Euroopa Kohtul anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilikke vastuseid. Sel eesmärgil on vaja, et siseriiklik kohus määratleks esitatud küsimusi ümbritseva faktilise ja õigusliku raamistiku või vähemalt selgitaks nende küsimuste aluseks olevaid faktilisi oletusi (vt selle kohta 31. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-450/09: Schröder, EKL 2011, lk I-2497, punkt 18, ja 16. veebruari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-25/11: Varzim Sol, punkt 30).
- 28 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja hageja poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamisega seoses kohaldas maksuhaldur CIVA artikli 23 lõikes 1 ette nähtud tegeliku kasutamise osa meetodit, samas kui hageja väidab, et ta võib kasutada kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud meetodit.
- 29 Need tegurid on käesoleva kohtuotsuse punktis 27 meenutatud kohtupraktikast tulenevalt piisavad. Seega on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

#### *Sisulised küsimused*

- 30 Eelotsuse küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et selline nagu põhikohtuasjas käsitletav valdusühing, kes lisaks oma põhitegevusele, milleks on tütarettevõtjate aktsiakapitalis täieliku või osalise osaluse omamine, ostab kaupa või teenuseid, mille ta müüb seejärel edasi nimetatud äriühingutele, võib tasutud sisendkäibemaksu maha arvata kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 ette nähtud meetodi kohaselt, või võib siseriiklik maksuhaldur kohustada teda kasutama ühte selle direktiivi artikli 17 lõikes 5 ette nähtud meetoditest.
- 31 Selles küsimuses tuleb esiteks meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et valdusühing, 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 tähenduses ning tal puudub mahaarvamisõigus selle direktiivi artikli 17 tähenduses (vt 20. juuni 1991. aasta otsus kohtuasjas C-60/90: Polysar Investments Netherlands, EKL 1991, lk I-3111, punkt 17; 14. novembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-142/99: Floridienne ja Berginvest, EKL 2000, lk I-9567, punkt 17, ja 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: Cibo Participations, EKL 2001, lk I-6663, punkt 18).
- 32 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 kestva tulu, kuna võimalik dividend osaluse viljana on üksnes vara omamise tulemus (vt 22. juuni 1993. aasta otsus

kohtuasjas C-333/91: Sofitam, EKL 1993, lk I-3513, punkt 12; 6. veebruari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-80/95: Harnas & Helm, EKL 1997, lk I-745, punkt 15, ja eespool viidatud kohtuotsus Cibo Participations, punkt 19).

- 33 Olukord on teistsugune juhul, kui osalusega teises äriühingus kaasneb otsene või kaudne seotus asjaomase äriühingu juhtimisega, kahjustamata osaluse omaniku õigusi aktsionärina või osanikuna (vt eespool viidatud kohtuotsused Polysar Investments Netherlands, punkt 14; Floridienne ja Berginvest, punkt 18; Cibo Participations, punkt 20, ja 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: SKF, EKL 2009, lk I-10413, punkt 30).
- 34 Valdusühingu seotus selliste äriühingute juhtimisega, kus tal on osalus, kujutab endast majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 tähenduses, kui see hõlmab direktiivi artikli 2 mõttes käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemist nagu valdusühingu poolt tütarettevõtetele osutatavad haldus-, finants- ja äriteenused ning tehnilised teenused (eespool viidatud kohtuotsus Cibo Participations, punkt 22).
- 35 Teiseks tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artiklist 17 ja sellele järgnevatest artiklitest tulenev mahaarvamisoigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata. Seda tuleb kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt eelkõige 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 18; 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98-C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43; 13. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-437/06: Securenta, EKL 2008, lk I-1597, punkt 24, ja 4. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-102/08: SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, EKL 2009, lk I-4629, punkt 70). Igasugune mahaarvamisoiguse piiramine mõjutab maksukoormust ja mahaarvamisoiguse kohaldamine liikmesriikides peab olema ühetaoline. Järelikult on erandid lubatud üksnes juhtudel, mis on kuuendas direktiivis sõnaselgelt ette nähtud (11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz, EKL 1991, lk I-3795, punkt 27, ja eespool viidatud kohtuotsus BP Soupergaz, punkt 18).
- 36 Selleks et käibemaksu saaks maha arvata, peavad varem teostatud tehingud olema otseselt ja vahetult seotud nende tehingutega, mille alusel mahaarvamisoigus tekib. Seega eeldab mahaarvamisoiguse kohaldamine kaupade või teenuste eelnevale omandamisele, et nende omandamisel kantud kulud kuuluksid osana mahaarvamisoiguse andnud maksustatavate tehingute hinna sisse (vt eespool viidatud kohtuotsus Cibo Participations, punkt 31; 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik, EKL 2005, lk I-4357, punkt 35; 8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-435/05: Investrand, EKL 2007, lk I-1315, punkt 23; eespool viidatud kohtuotsused Securenta, punkt 27, ja SKF, punkt 57).
- 37 Siiski tunnustatakse ka maksukohustuslase mahaarvamisoigust, isegi kui puudub otsene ja vahetu seos ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisoigust andva müügitehingu vahel, mille puhul võib maksu maha arvata, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ning moodustavad sellistena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Need kulud on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Kretztechnik, punkt 36, Investrand, punkt 24, ja SKF, punkt 58).
- 38 Mis puudutab mahaarvamisele kohaldatavat korda, siis kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimiseks peab asjaomastel kaupadel või teenustel olema otsene ja vahetu seos mahaarvamisoigust andvate tehingutega. Selleks ei ole maksukohustuslase taotletav lõppeesmärk oluline (vt 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank, EKL 2000, lk I-4177, punkt 20; 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 25, ja eespool viidatud kohtuotsus Cibo Participations, punkt 28).
- 39 Lisaks on Euroopa Kohus otsustanud, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 kehtestab korra, mis on käibemaksu mahaarvamisele kohaldatav juhul, kui see maks on tasutud seoses ostutehingutega, mida maksukohustuslane kasutab seoses „nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega kui ka seoses



tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või”, piirates mahaarvamisõigust käibemaksu selle osaga, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest. Sellest sättest tuleneb, et kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib ta käibemaksu maha arvata üksnes arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas (eespool viidatud kohtuotsus Cibo Participations, punktid 28 ja 34).

- 40 Sellest kohtupraktikast tuleneb esiteks, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 sätestatud mahaarvamiskord hõlmab üksnes olukordi, kus maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii seoses majandustehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, st segakasutuses kaupu ja teenuseid, ja teiseks, et liikmesriigid võivad kasutada ühte artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud mahaarvamismeetodit üksnes nende kaupade ja teenuste osas.
- 41 Seevastu ei kuulu kaubad ja teenused, mida maksukohustuslane kasutab üksnes seoses selliste majandustehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kohaldamisalasse, vaid kuuluvad mahaarvamiskorra osas selle direktiivi artikli 17 lõike 2 kohaldamisalasse.
- 42 Lõpuks, Euroopa Kohus on otsustanud, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 sisalduvad nõuded laienevad sisendkäibemaksule, mis kaasneb eranditult vaid majandustegevusega seotud kulutustega, ja nende meetodite ja kriteeriumide määratlemine, mille alusel tuleb sisendkäibemaks jaotada majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel kuuenda direktiivi tähenduses, on liikmesriikide otsustada, kes on oma kaalutusõigust kasutades kohustatud arvestama selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust ning selleks nägema ette arvutusmeetodi, mis peegeldab objektiivselt kummagi tegevuse peale tehtud tegelike kulutuste osa (eespool viidatud kohtuotsus Securenta, punktid 33 ja 39).
- 43 Portugal Telecomi väitel leidis siseriiklik maksuhaldur, et tehnilised haldus- ja juhtimisteenused on aktsiate haldamisest lahutatavad teenused, kuna need on tema põhitegevusalale lisanduv kõrvaltegevus. Seega peeti SGPS-i ostetud ja tütarettevõtjatele osutatud teenuseid käibemaksu mahaarvamisega seoses segatehinguteks ja maksuhaldur kohaldas tegeliku kasutamise osa meetodit.
- 44 Oletades, et maksuhalduri seisukoht on selline nagu eelmises punktis kirjeldatud – mida tuleb kontrollida siseriiklikul kohtu –, siis tuleb meelde tuletada, et mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab seega kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused oleksid põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (vt eespool viidatud kohtuotsused Midland Bank, punkt 19; Abbey National, punkt 24; Cibo Participations, punkt 27; Kretztechnik, punkt 34, ja Investrand, punkt 22).
- 45 Kui ostetud teenuseid tuleb pidada tervikuna teenusteks, millel on otsene ja vahetu seos müügitehinguga, millelt võib käibemaksu maha arvata, on asjaomasel maksukohustuslasel õigus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 alusel maha arvata põhikohtuasjas käsitletavate teenuste ostmisega seoses tasutud käibemaks tervikuna. Seda mahaarvamisõigust ei või piirata seetõttu, et siseriiklikud õigusnormid käsivad neid tehinguid nimetatud äriühingu tegevusalast või tema üldisest tegevusest lähtuvalt põhitegevusalale lisanduva kõrvaltegevusena.
- 46 Kui neid teenuseid kasutatakse nii seoses 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 ja liikmesriikidel on lubatud näha ette üks kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 loetletud mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise kordadest.

- 47 Lõpuks, kui teenuseid kasutatakse üheaegselt nii majandustegevuse kui ka mittemajandusliku tegevuse teostamiseks, ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 kohaldamisele ning mahaarvamise ja sisendkäibemaksu jaotamise korra määratlevad liikmesriigid vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 42 viidatud kohtupraktikale.
- 48 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kindlaks teha, kas kõigil põhikohtuasjas käsitletavatel teenustel on otsene ja vahetu seos müügitehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, või kasutatakse maksukohustuslane neid teenuseid nii seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, või kasutatakse maksukohustuslane neid teenuseid üheaegselt nii majandustegevuse kui ka mittemajandusliku tegevuse teostamiseks.
- 49 Kõigist eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb esitatud küsimustele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et sellisel valdusühingul, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kes põhitegevusalale, milleks on selliste äriühingute aktsiate haldamine, kus talle kuuluvad kõik või osad aktsiatest, lisanduva kõrvaltegevusena ostab kaupu ja teenuseid, mille ta müüb edasi neile äriühingutele, on õigus arvata maha tasutud sisendkäibemaks, tingimusel et ostetud teenustel on otsene ja vahetu seos majandustehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata. Kui nimetatud valdusühingud kasutavad neid kaupu ja teenuseid nii seoses majandustehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses majandustehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest ja siseriiklikul maksuhalduril on lubatud näha ette üks kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 loetletud mahaarvamiseõiguse kindlaksmääramise kordadest. Kui neid kaupu ja teenuseid kasutatakse korraga nii majandustegevuse kui ka mittemajandusliku tegevuse teostamiseks, ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 kohaldamisele ja mahaarvamise ja sisendkäibemaksu jaotamise korra määratlevad liikmesriigid, kes peavad selle pädevuse teostamisel võtma arvesse kuuenda direktiivi eesmärki ja ülesehitust ning nägema selleks ette niisuguse arvutusmeetodi, mis peegeldab objektiivselt kummagi tegevuse peale eelnevalt tehtud tegelike kulutuste osa.

## Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

**Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõikeid 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et sellisel valdusühingul, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kes põhitegevusalale, milleks on selliste äriühingute aktsiate haldamine, kus talle kuuluvad kõik või osa aktsiatest, lisanduva kõrvaltegevusena ostab kaupu ja teenuseid, mille ta müüb edasi neile äriühingutele, on õigus arvata maha tasutud sisendkäibemaks, tingimusel et ostetud teenustel on otsene ja vahetu seos majandustehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata. Kui nimetatud valdusühingud kasutavad neid kaupu ja teenuseid nii seoses majandustehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses majandustehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest ja siseriiklikul maksuhalduril on lubatud näha ette üks kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõikes 5 loetletud mahaarvamiseõiguse kindlaksmääramise kordadest. Kui neid kaupu ja teenuseid kasutatakse korraga nii majandustegevuse kui ka mittemajandusliku tegevuse teostamiseks, ei kuulu kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõige 5 kohaldamisele ja mahaarvamise ja sisendkäibemaksu jaotamise**

**korra määratlevad liikmesriigid, kes peavad selle pädevuse teostamisel võtma arvesse kuuenda direktiivi eesmärki ja ülesehitust ning nägema selleks ette niisuguse arvutusmeetodi, mis peegeldab objektiivselt kummagi tegevuse peale eelnevalt tehtud tegelike kulutuste osa.**

Allkirjad