



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

16. veebruar 2012*

Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artiklid 168 ja 176 — Mahaarvamisõigus — Tingimus, et kaupu ja teenuseid kasutatakse maksustatavate tehingute tarbeks — Mahaarvamisõiguse tekkimine — Sõiduauto rendileping — Kapitalirendi leping — Sõiduk, mida tööandja kasutab töötaja tasuta transportimiseks elukohast töökohta ja tagasi

Kohtuasjas C-118/11,

mille ese on Administrativen sad Varna (Bulgaaria) 24. veebruari 2011. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. märtsil 2011, menetluses

Eon Aset Menidjmnt OOD

versus

Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees J. N. Cunha Rodrigues (ettekandja), kohtunikud U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: V. Trstenjak,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Bulgaaria valitsus, esindajad: T. Ivanov ja D. Drambozova,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja D. Roussanov,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 168, 173 ja 176 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Eon Aset Menidjmont OOD (edaspidi „Eon Aset“) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse „vaiete ja täitmise korraldamise“ Varna osakonna direktor) vahelises kohtuvaidluses käibemaksu korrigeerimise teate üle, millega Eon Asetile määrati käibemaks tulenevalt sellest, et tal ei olnud õigust maksu ümberarvutusele.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teine lõik sätestab:
„„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.”
- 4 Direktiivi artikli 14 lõige 1 näeb ette:
„„Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna kasutamise õiguse üleminek”.
- 5 Nimetatud direktiivi artikli 14 lõike 2 punkti b kohaselt käsitatakse kaubatarne „kaupade tegelikku üleandmist vastavalt lepingule kaupade tähtajalise rendi kohta või järelmaksuga müügi kohta, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega”.
- 6 Sama direktiivi artikli 24 lõige 1 näeb ette:
„„Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne”.
- 7 Käibemaksudirektiivi artikli 26 kohaselt:
„1. Tasu eest teenuste osutamiseks käsitatakse järgmisi tehinguid:
a) ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil, kui nendelt kaupadelt oli käibemaks täielikult või osaliselt mahaarvatav;
b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil.
2. Liikmesriigid võivad lõike 1 sätetest erandeid teha, kui see ei too kaasa konkurentsimoonutamist.”
- 8 Direktiivi artikkel 63 sätestab, et „maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.”

- 9 Sama direktiivi artikli 64 lõige 1 täpsustab:

„Kui kaubatarnetega, välja arvatud kaupade teatud ajavahemikuks rendileandmise või järelmaksuga müügiga, nagu sätestatud artikli 14 lõike 2 punktis b, ning teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse kaubatarned ja teenuste osutamine lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu.”

- 10 Käibemaksudirektiivi artikkel 167 sätestab, et „mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal”.

- 11 Direktiivi artikli 168 kohaselt:

„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;

[...]”

- 12 Sama direktiivi artikli 173 lõige 1 sätestab:

„Kaupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii artiklites 168, 169 ja 170 nimetatud tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingute tarbeks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib käibemaksu maha arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas.

Nimetatud osa määratakse artiklite 174 ja 175 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.”

- 13 Käibemaksudirektiivi artikli 176 alusel:

„Nõukogu otsustab komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, milliste kulude puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

Kuni esimeses lõigus nimetatud sätete jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada kõik erandid, mis sisalduvad nende 1. jaanuaril 1979 kehtinud siseriiklikes õigusaktides või ühendusega pärast seda kuupäeva ühinenud liikmesriikide puhul nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides.”

Siseriiklik õigus

- 14 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006, edaspidi „ZDDS”) artikli 6 lõike 3 punkti 1 kohaselt käsitatakse kaubatarnena tasu eest „kauba eraldamist või andmist maksukohustuslase, omaniku, tema teenistujate või töötajate või kolmandate isikute valdusse isiklikuks tarbeks kasutamiseks, tingimusel et kauba valmistamise, impordi või omandamise ajal oli maksu ümberarvutuse summa täielikult või osaliselt maha arvatud”.

15 ZDDS artikli 9 lõike 3 punkti 1 kohaselt loetakse tasu eest teenuste osutamiseks „teenus, mis osutatakse maksukohustuslasele – füüsilisele isikule tema isiklikuks tarbeks, omanikule, tema töötajatele või teenistujatele või ka kolmandatele isikutele, tingimusel et teenuse osutamisel kasutati kaupa, millega seonduv maksu ümberarvutuse summa oli täielikult või osaliselt maha arvatud kauba valmistamise, impordi või omandamise ajal”.

16 Erandina osundatud artikli 9 lõikest 3 sätestab ZDDS artikli 9 lõike 4 punkt 1, et tasu eest teenuste osutamiseks ei käsitata „tööandja poolt tasuta transporditeenuste võimaldamist oma töötajate ja teenistujate, sealhulgas juhatuse liikme lepinguga isikute transportimiseks nende elukohast töökohta ja tagasi, kui see toimub maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil”.

17 ZDDS artikli 69 lõige 1 näeb ette:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse registreeritud maksukohustuslase tehtavate maksustatavate tehingute tarbeks, on nimetatud isikul õigus maha arvata:

1) maks kaupadelt ja teenustelt, mille on talle tarninud või osutanud või tarnib või osutab tarnija või teenuse osutaja, kes on samuti käesoleva seaduse kohaselt registreeritud maksukohustuslane;

[...]”.

18 ZDDS artikli 70 lõikes 1 on sätestatud:

„Isegi kui on täidetud artikli 69 või artikli 74 tingimused, ei ole õigust käibemaksu ümberarvutuse summat maha arvata, kui:

[...]

2) kaubad või teenuseid on määratud tasuta tehinguteks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus;

[...]”.

19 ZDDS artikli 70 lõike 3 alusel:

„Lõike 1 punkti 2 ei kohaldata:

[...]

2) transporditeenusele töötajate ja teenistujate, sealhulgas juhatuse liikme lepinguga isikute transportimiseks nende elukohast töökohta ja tagasi, kui tööandja osutab seda tasuta oma majandustegevuse eesmärgil;

[...]”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

20 Eon Aset on Bulgaarias asuv äriühing, mis arendab oma majandustegevust mitmel erineval tegevusalal.

21 Maksukontrolli käigus, mis hõlmas ajavahemikku 1. juulist 2008 kuni 31. oktoobrini 2009, tuvastasid pädevad asutused, et Eon Aset oli ühelt poolt sõlminud ühe äriühinguga lepingu sõiduauto rentimiseks ajavahemikul 1. oktoobrist 2008 kuni 1. märtsini 2009 ja teisalt kapitalirendi lepingu kestusega 48 kuud teise sõiduauto kohta teise äriühinguga.

- 22 Kõigile väljastatud arvetele märgitud käibemaksu arvas Eon Aset maha maksustamisperioodil, mil ta need arved sai.
- 23 Nimetatud asutused leidsid, et vastavate tõendite puudumisel tuleb lähtuda eeldusest, et sõidukeid ei kasutatud Eon Aseti majandustegevuse eesmärkidel.
- 24 ZDDS artikli 70 lõike 1 punkti 2 alusel ei lubatud Eon Asetil vastavat käibemaksu maha arvata.
- 25 Eon Aset esitas talle väljastatud käibemaksu korrigeerimise teate peale vaide Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihoditele.
- 26 Kuna nimetatud ametiisik jättis maksuteate osaliselt muutmata, esitas Eon Aset kaebuse Administrativen sad Varnale (Varna halduskohus).
- 27 Kaebust põhistades väidab Eon Aset, et põhikohtuasjas arutusel olevaid sõiduaautosid kasutati äriühingu juhataja transportimiseks tema elukohast töökohta ja tagasi. ZDDS artikli 70 lõike 3 punktile 2 tuginedes leiab Eon Aset, et ZDDS artikli 70 lõike 1 punktis 2 sätestatud mahaarvamisoiguse välistamine ei kehti töötajate transportimise kohta, mille tööandja kindlustab tasuta nende transportimiseks elukohast töökohta ja tagasi.
- 28 Eon Aset vaidlustas ühtlasi ZDDS artikli 70 lõike 1 punkti 2 vastavuse liidu õigusele.
- 29 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Varna menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kuidas tuleb tõlgendada [käibemaksudirektiivi] artiklis 168 esitatud tingimust „kasutatakse”, ja – mahaarvamisoiguse esialgse tekkimise hindamise raames – millal peab see tingimus olema täidetud: kas juba maksustamisperioodil, mil kaup omandati või teenused saadi, või piisab sellest, et see tingimus täidetakse hilisemal maksustamisperioodil?
 2. Kas selline õigusnorm nagu [ZDDS] artikli 70 lõike 1 punkt 2, mis võimaldab käibemaksu mahaarvamissüsteemist algusest peale välistada kaubad ja teenused, mis „on määratud tasuta tehinguteks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus”, on [käibemaksudirektiivi] artiklite 168 ja 176 arvestades lubatav?
 3. Juhul kui vastus teisele küsimusele on jaatav: kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 176 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik, kes soovib kasutada talle antud võimalust välistada teatud kaupade ja teenuste puhul käibemaksu mahaarvamisoigus, ning kes on kulukategooriad määratlenud järgmiselt: kaubad või teenused on määratud tasuta tehinguteks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus, välja arvatud [ZDDS] artikli 70 lõikes 3 sätestatud juhtudel, on täitnud tingimuse nimetada piisavalt määratletud kaupade ja teenuste kategooria, st tingimuse määratleda kaubad ja teenused nende laadi alusel?
 4. Olenevalt kolmandale küsimusele antavast vastusest: kuidas tuleb käsitada maksukohustuslase poolt omandatud kaupade või teenuste eesmärki (kasutamist või tulevast kasutamist), võttes arvesse [käibemaksudirektiivi] artiklite 168 ja 173: kas käibemaksu mahaarvamisoiguse tekkimise eeltingimuseks või mahaarvatava summa korrigeerimise alusena?
 5. Juhul kui eesmärki (kasutamist) tuleb pidada mahaarvatava summa korrigeerimise aluseks, siis kuidas tuleb tõlgendada [käibemaksudirektiivi] artikli 173 sätet: kas see näeb ette korrigeerimiste teostamise ka juhtudel, mil kaup ja teenuseid kasutatakse kõigepealt maksustamata tegevuse

tarbeks või ei kasutata neid pärast omandamist üldse, kuid need kaubad ja teenused on siiski ettevõtja käsutuses ning nende omandamisele järgneval perioodil kaasatakse need maksukohustuslase maksustatavasse tegevusse?

6. Juhul kui [käibemaksudirektiivi] artiklit 173 tuleb tõlgendada nii, et ette nähtud korrigeerimine puudutab kõiki juhte, mil kaupu või teenuseid kasutatakse pärast nende omandamist kõigepealt maksustamata tegevuse tarbeks või ei kasutata neid üldse, kuid seejärel kaasatakse need maksukohustuslase maksustatavasse tegevusse, kas siis – võttes arvesse [ZDDS] artikli 70 lõike 1 punkti 2 kohast piirangut ning asjaolu, et [ZDDS] artikli 79 lõigete 1 ja 2 kohaselt teostatakse korrigeerimisi üksnes juhtudel, mil kaubad, mille esialgne kasutamine täidab mahaarvamise tingimused, kaasatakse hiljem neid tingimusi mitte täitvasse kasutamisse – tuleb lähtuda sellest, et liikmesriik on täitnud oma kohustuse kehtestada mahaarvamisõigus kõikide maksukohustuslaste jaoks võimalikult usaldusväärset ja õiglaselt?
7. Olenevalt eespool esitatud küsimustele antavatest vastustest: kas tuleb lähtuda eeldusest, et käibemaksukohustuslasena registreeritud isikul on [ZDDS-is] sätestatud mahaarvamisõiguse piiramise või mahaarvamise summa korrigeerimise normide alusel, sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ning võttes arvesse [käibemaksudirektiivi] artiklit 168, õigus maha arvata käibemaks seoses kaupade ja teenustega, mille on talle tarninud või osutanud teine maksukohustuslane, perioodil, mil talle need kaubad ja teenused tarniti või osutati ja maks muutus sissenõutavaks?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene, neljas ja seitsmes küsimus

30. Esimese, neljanda ja seitsmenda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, millistel tingimustel lubab käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a maksukohustuslasel maha arvata käibemaksu, mis on tasutud esiteks sõiduauto rendilepingult ja teiseks teise sõiduauto rendilevõtmise eest kapitalirendi lepingu alusel, ning millal need tingimused peavad mahaarvamisõiguse tekkimiseks olema täidetud.

Sissejuhatavad kaalutlused

31. Käibemaksudirektiivi artikli 168 alusel on maksukohustuslasel õigus käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse tema maksustatavate tehingute tarbeks. Seega tuleb põhikohtuasjas arutusel olev tegevus eelnevalt liigitada, pidades silmas maksustatavate tehingute mõistet.
32. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 24 lõikele 1 on „teenuste osutamine” [...] mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne”, kusjuures sama direktiivi artikli 14 lõike 1 kohaselt on kaubarne „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”.
33. Kuna sõiduauto rentimine ei ole kaubarne, siis tuleb seda põhimõtteliselt pidada teenuste osutamiseks nimetatud direktiivi artikli 24 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta 11. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-155/01: Cookies World, EKL 2003, lk I-8785, punkt 45, ja 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-425/06: Part Service, EKL 2008, lk I-897, punkt 61).
34. Sõiduauto rendilevõtmisel kapitalirendi lepingu alusel võib siiski olla tunnuseid, mis on võrreldavad kapitalikauba soetamisega.

- 35 Nagu märkis Euroopa Kohus – käsitledes sätet, mis lubab liikmesriikidel jätta kapitalikaubad üleminekuperioodiks käibemaksu mahaarvamise sätete alt välja –, hõlmab kapitalikauba mõiste kaupu, mida majandustegevuses kasutatuna eristab nende kestvus ja väärtus, mida ei arvestata tavaliselt mitte jooksevkuluna, vaid amortiseeritakse mitme majandusaasta jooksul (vt selle kohta 1. veebruaril 1977. aasta otsus kohtuasjas 51/76: *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, EKL 1977, lk 113, punkt 12, ning 6. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-98/07: *Nordania Finans ja BG Factoring*, EKL 2008, lk I-1281, punktid 27 ja 28).
- 36 Peale selle käsitab käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt b kaubatarnena kaupade tegelikku üleandmist vastavalt lepingule kaupade tähtajalise rendi kohta, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõiguse üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega.
- 37 Kapitalirendi lepingu korral ei pea tingimata toimuma kauba omandamist, kuna leping võib näha ette rentniku õiguse valida, et ta kaupa renditähata lõppedes ei omanda.
- 38 Sellegipoolest, nagu nähtub rahvusvahelisest renti käsitlevast raamatupidamisstandardist IAS 17, mis on üle võetud komisjoni 3. novembri 2008. aasta määrusega (EÜ) nr 1126/2008, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002 (ELT L 320, lk 1), tuleb lihtsat rendilepingut eristada kapitalirendi lepingust, mille eripäraks on see, et rentnikule kantakse üle kõik olulised omandiõigusega seotud riskid ja hüved. See, et lepingu lõppemisel on ette nähtud vara omandiõiguse üleminek või et osamaksete diskonteeritud summa võrdub praktiliselt vara müügihinnaga, on eraldi või koos võetuna kriteeriumid, mis võimaldavad kindlaks määrata, kas lepingut saab pidada kapitalirendi lepinguks.
- 39 Nagu Euroopa Kohus on juba täpsustanud, ei viita kauba tarnimise mõiste omandi üleminekule kehtiva siseriikliku õigusega ettenähtud viisil, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada seda vara nii, nagu ta oleks tegelikult selle omanik (vt 8. veebruaril 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, EKL 1990, lk I-285, punkt 7, ja 6. veebruaril 2003. aasta otsus kohtuasjas C-185/01: *Auto Lease Holland*, EKL 2003, lk I-1317, punkt 32).
- 40 Seega juhul, kui sõiduauto kapitalirendi leping näeb ette kas sõiduki omandiõiguse ülemineku rentnikule lepingu lõppemisel või annab rentnikule kõik olulise sõiduki omandiõigusega seonduva, nimelt kui talle lähevad üle kõik olulised omandiõigusega seotud riskid ja hüved ning kui osamaksete diskonteeritud summa võrdub praktiliselt vara müügihinnaga, tuleb tehing võrdsustada kapitalikauba soetamisega.
- 41 Liikmesriigi kohtu ülesanne on käesoleva juhtumi asjaolusid arvestades kindlaks teha, kas käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis nimetatud kriteeriumid on täidetud.

Mahaarvamisõiguse tingimused

- 42 Käibemaksudirektiivi artikli 168 punktist a nähtub, et maksukohustuslane võib kaupadelt ja teenustelt tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu maha arvata niivõrd, kui võrd neid kasutatakse tema maksustatavate tehingute tarbeks.
- 43 Selles osas tuleb rõhutada, et nimetatud direktiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige 12. veebruaril 2009. aasta otsus kohtuasjas C-515/07: *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, EKL 2009, lk I-839, punkt 27).

- 44 Juhul kui maksukohustuslase poolt omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei saa maksu sisse nõuda ega maha arvata (vt 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04: Uudenkaupungin kaupunki, EKL 2006, lk I-3039, punkt 24, ja eespool viidatud kohtuotsus Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, punkt 28).
- 45 Kriteerium, mis lähtub kauba või teenuse kasutamisest ettevõtja majandustegevuse hulka kuuluvate tehingute tarbeks, on erinev vastavalt sellele, kas on tegemist teenuse või kapitalikauba soetamisega.
- 46 Tehingu puhul, mis seisneb teenuse omandamises, näiteks sõiduauto rentimisel, on põhimõtteliselt vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos, selleks et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatus (29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: SKF, EKL 2009, lk I-10413, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 47 Siiski tunnustatakse ka maksukohustuslase mahaarvamisõigust, isegi kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ning moodustavad sellistena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (vt eespool viidatud kohtuotsus SKF, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 48 Mõlemal käesoleva kohtuotsuse punktides 46 ja 47 mainitud juhul on otsese ja vahetu seose esinemise eelduseks see, et ostetud teenustega seotud kulutused sisalduvad vastavalt kas konkreetsete müügitehingute või maksukohustuslase poolt majandustegevuse käigus tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnas (eespool viidatud kohtuotsus SKF, punkt 60).
- 49 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata, kas põhikohtuasjas arutusel oleva sõiduauto rendi ning Eon Aseti majandustegevuse vahel esineb otsene ja vahetu seos, tuleb Euroopa Kohtul anda sellele kohtule tarvilikke pidepunkte liidu õigusest lähtudes.
- 50 Käesolevas asjas väitis Eon Aset eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et põhikohtuasjas arutusel oleva rendilepingu või kapitalirendi lepingu alusel rendile võetud sõiduautosid kasutati selleks, et tagada äriühingu juhataja transportimine tema elukohast töökohta ja tagasi.
- 51 Euroopa Kohus on juba selgitanud, et kuigi elukohast töökohta minek on tööle ilmumise ja seega töö tegemise vajalik eeltingimus, ei ole see määrava tähtsusega asjaolu järeldamaks, et töötaja transportimine elukohast töökohta ja tagasi ei toimu töötaja isiklikuks tarbeks käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 tähenduses. Selle sätte eesmärgiga oleks tegelikult vastuolus, kui ainuüksi sellisest kaudsest seosest piisaks, et välistada tööleviimise võrdsustamine tasu eest teenuse osutamisega (vt selle kohta 16. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-258/95: Fillibeck, EKL 1997, lk I-5577, punkt 27).
- 52 Küll aga võib eristel asjaoludel olla ettevõtja vajadusteks nõutav, et tööandja kindlustaks ise töötajate transportimise nende elukohast töökohta ja tagasi, nii et transpordi korraldamine tööandja poolt toimub ettevõtjale eesmärgil (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Fillibeck, punktid 29 ja 30).
- 53 Kui sõiduauto võetakse rendile kapitalirendi lepingu alusel, mida võib võrdsustada sellise kapitalikauba soetamise tehinguga, mis on määratud kasutamiseks osaliselt isiklikuks tarbeks ja osaliselt kutsetegevuse eesmärgil, on maksukohustuslasel valikuõigus. Ta võib käibemaksuga seoses valida, kas lugeda see kaup tervenisti oma ettevõtte vara hulka, jätta see tervikuna oma isikliku vara koosseisu, jättes selle seega täielikult ühisest käibemaksusüsteemist välja, või lugeda see oma ettevõttesse kuuluvaks üksnes vastavalt tegelikule kutsealasele kasutamisele (vt selle kohta 4. oktoobri 1995. aasta

otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrecht, EKL 1995, lk I-2775, punkt 20, ning 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens, EKL 2005, lk I-7037, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 54 Kui maksukohustuslane valib võimaluse arvata ühtaegu nii kutsetegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks kasutatav kapitalikaup ettevõtte vara hulka, võib selle kauba soetamiselt tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu põhimõtteliselt täielikult ja kohe maha arvata. Sellistel asjaoludel, kui seoses ettevõtte vara hulka arvatud kaubaga tekkis õigus tasutud sisendkäibemaks täielikult või osaliselt maha arvata, on selle kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või muul kui ettevõtluse eesmärgil võrdsustatud tasu eest teenuse osutamisega käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Charles ja Charles Tijmens, punktid 24 ja 25 ning seal viidatud kohtupraktika, ja Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, punkt 37).
- 55 Kui maksukohustuslane otsustab jätta kapitalikauba tervikuna oma isikliku vara koosseisu, kuigi ta kasutab seda nii kutsetegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks, ei saa selle kauba soetamiselt tasumisele kuuluvat või tasutud sisendkäibemaksu isegi mitte osaliselt maha arvata (8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-415/98: Bakcsi, EKL 2001, lk I-1831, punkt 27). Sel juhul ei saa kauba kasutamist ettevõtluse vajadusteks käibemaksuga maksustada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Bakcsi, punkt 31).
- 56 Lõpuks, kui maksukohustuslane otsustab arvata kauba oma ettevõtte kutsetegevuses kasutatava vara hulka vaid selle tegelikule kutsetegevuses kasutamisele vastavas osas, ei kuulu see osa kaubast, mis on kutsetegevuses kasutatava vara hulgast välja jäetud, ettevõtte vara hulka ega kuulu seega ka käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Armbrecht, punkt 28).
- 57 Tuleb veel täpsustada, et just kauba soetamine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, määrab käibemaksusüsteemi kohaldamise ja järelkult ka mahaarvamise mehhanismi. See, kuidas kaupa on kasutatud või kavatsetakse kasutada, määrab kindlaks vaid esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on õigus (vt selle kohta 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz, EKL 1991, lk I-3795, punkt 15).
- 58 Küsimus, kas maksukohustuslane soetas kauba sellena tegutsedes, st oma majandustegevuse vajadusteks käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses, on fakti küsimus, mida hinnates tuleb arvestada konkreetse juhtumi kõiki asjaolusid, muu hulgas asjaomase kauba omadusi ja ajavahemikku, mis jääb kauba soetamise ja selle maksukohustuslase majandustegevuse eesmärkidel kasutamise vahele (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Bakcsi, punkt 29).
- 59 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on olenevalt olukorrast hinnata, kas kapitalirendi lepingu alusel rendilevõetud sõiduauto arvati ettevõtte vara hulka, ja määrata kindlaks, millises ulatuses tekkis mahaarvamisõigus juhul, kui kaup arvati kutsetegevuses kasutatava vara hulka vaid osaliselt.

Mahaarvamisõiguse tekkimine

- 60 Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib käibemaksu mahaarvamise õigus siis, kui maks muutub sissenõutavaks.
- 61 Seda sätet tuleb tõlgendada, arvestades sama direktiivi artiklit 63, mille kohaselt maks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.

- 62 Nimetatud direktiivi artikli 64 alusel, kui sõiduauto renditeenuse osutamisega kaasneb mitu järjestikust makset, tekib mahaarvamisoigus selle ajavahemiku lõppedes, mida vastav makse puudutab, ning tuleb arvesse võtta otsese ja vahetu seose esinemist rendilevõetud sõiduki ja maksukohustuslase majandustegevuse vahel.
- 63 Kapitalikauba puhul on maksukohustuslasel, kes arvas selle tervikuna oma ettevõtte vara hulka, õigus käibemaks kohe maha arvata (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Charles ja Charles Tijmens, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 64 Eeltoodud kaalutlustest nähtub, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et:
- rendilevõetud sõiduautot loetakse kasutatuks maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, kui sõiduki kasutamise ja maksukohustuslase majandustegevuse vahel esineb otsene ja vahetu seos, ning et mahaarvamisoigus tekib selle ajavahemiku lõppedes, mida vastav makse puudutab, ja et tuleb arvesse võtta selle seose esinemist;
 - kapitalirendi lepingu alusel rendilevõetud sõiduautot, mida käsitatakse kapitalikaubana, loetakse kasutatuks maksustatavate tehingute tarbeks, kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, soetab selle kauba ja arvab selle täielikult oma ettevõtte vara hulka, kusjuures tasumisele kuuluv sisendkäibemaks arvatakse maha täies ulatuses ja kohe ning nimetatud kauba mis tahes kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või muul kui ettevõtluse eesmärgil on võrdsustatud tasu eest teenuste osutamisega.

Teine ja kolmas küsimus

- 65 Teise ja kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ZDDS artikli 70 lõike 1 punkt 2, mis lubab jätta mahaarvamisoiguse alt välja kaubad ja teenused, mis on määratud tasuta tarneteks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus, on kooskõlas käibemaksudirektiivi artiklitega 168 ja 176.
- 66 Sissejuhatuses on oluline meenutada, et ELTL artikli 267 alusel menetlusse võetud asjas ei ole Euroopa Kohus pädev otsustama ei siseriiklike seaduste või määruste sätete tõlgendamise ega nende sätete liidu õigusele vastavuse üle. Sellegipoolest võib ta anda liikmesriigi kohtule tõlgendamiseks liidu õigusest tulenevaid pidepunkte, mis võimaldavad tal lahendada menetluses oleva õigusliku küsimuse (vt eelkõige 21. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-124/99: Borawitz, EKL 2000, lk I-7293, punkt 17, ja 21. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-385/09: Nidera Handelscompagnie, EKL 2010, lk I-10385, punkt 32).
- 67 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et nende küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette, et mahaarvamisoiguse alt jäävad välja kaubad ja teenused, mis on määratud tasuta tarneteks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus, on vastuolus käibemaksudirektiivi artiklitega 168 ja 176.
- 68 Selles osas olgu märgitud, et mahaarvamisoigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida põhimõtteliselt ei tohi piirata ja mida võib maksustatavatelt ostutehingutelt tasutud maksu suhtes täies ulatuses kasutada (vt 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 18, ja 13. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-437/06: Securenta, EKL 2008, lk I-1597, punkt 24).
- 69 Käibemaksudirektiivi artikli 168 punktist a ning käesoleva kohtuotsuse punktis 43 ja sellele järgnevatel punktides mainitud kohtupraktikast ilmneb, et mahaarvamisoiguse tekkimise eelduseks on see, et maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, soetab kauba või teenuse ja kasutab seda oma majandustegevuse tarbeks.

- 70 Põhikohtuasjas vaidlustatud siseriiklik õigusnorm välistab kõik õigused mahaarvamisele juhul, kui kaubad või teenused on määratud tasuta tarneteks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus.
- 71 Sellise õigusnormiga on käibemaksu mahaarvamise õigus välistatud, kui ei ole täidetud selle õiguse tekkimiseks vajalikud tingimused.
- 72 Seega ei piira ZDDS artikli 70 lõige 1 mahaarvamisõigust käibemaksudirektiivi artikli 176 tähenduses.
- 73 Samas tuleb aga täpsustada, et liikmesriik ei tohi keelata maksukohustuslasel, kes otsustas käsitada nii kutsetegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavaid kapitalikaupu oma ettevõtte varana, nende kaupade soetamisel tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu täies ulatuses ja kohe maha arvata, millele tal on õigus kooskõlas käesoleva kohtuotsuse punktis 63 meenutatud väljakujunenud kohtupraktikaga (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Charles ja Charles-Tijmens, punkt 28).
- 74 Seega tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 168 ja 176 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette, et mahaarvamisõiguse alt jäävad välja kaubad ja teenused, mis on määratud tasuta tarneteks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus, tingimusel et kapitalikaubana käsitatavad kaubad ei ole arvatud ettevõtte vara hulka.

Viies ja kuues küsimus

Vastuvõetavus

- 75 Bulgaaria valitsus ja komisjon väidavad, et viiendale ja kuuendale küsimusele ei ole vaja vastata, kuna need osutavad oletatavale juhtumile, millel puudub seos põhikohtuasjaga.
- 76 Sellega seoses tuleb meenutada, et ELTL artikli 267 kohases menetluses, mis põhineb siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel, on kohtuasja faktide hindamine siseriikliku kohtu pädevuses. Samuti saab üksnes siseriiklik kohus, kellele kaebus on esitatud ja kes peab vastutama tehtava otsuse eest, hinnata kohtuasja eripärast lähtuvalt nii seda, kas tal on otsuse tegemiseks vaja eelotsust, kui ka Euroopa Kohtule esitatud küsimuste asjassepuutuvust. Seega, kui esitatud küsimused puudutavad liidu õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus põhimõtteliselt kohustatud otsuse tegema (vt eelkõige 15. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-415/93: Bosman, EKL 1995, lk I-4921, punkt 59, ning 14. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-450/06: Varec, EKL 2008, lk I-581, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 77 Euroopa Kohus on siiski ka tõdenud, et erandlikel asjaoludel peab ta oma pädevuse hindamiseks kindlaks tegema, millistel asjaoludel siseriiklik kohus talle eelotsusetaotluse esitas. Siseriikliku kohtu esitatud eelotsuse küsimusele vastamisest keeldumine on võimalik vaid siis, kui on ilmselge, et liidu õiguse tõlgendamise küsimusel ei ole mingit seost põhikohtuasja asjaolude või esemega või kui kõnealune probleem on oletuslik või kui Euroopa Kohtule ei ole teada talle esitatud küsimusele tarviliku vastuse andmiseks vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Bosman, punkt 61, ning Varec, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 78 Käesolevas kohtuasjas on tegemist sellise juhtumiga. Nimelt ei nähtu eelotsusetaotlusest, et soetatud kaupa on enne selle kaasamist majandustegevusse kasutatud muul otstarbel peale majandustegevuse või et seda ei ole üldse kasutatud. Seega ei ole neis küsimustes osutatud juhtumil mingit seost põhikohtuasja esemega.
- 79 Seega tuleb viies ja kuues küsimus tunnistada vastuvõetamatuks.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et:
 - rendilevõetud sõiduautot loetakse kasutatuks maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, kui sõiduki kasutamise ja maksukohustuslase majandustegevuse vahel esineb otsene ja vahetu seos, ning et mahaarvamisõigus tekib selle ajavahemiku lõppedes, mida vastav makse puudutab, ja et tuleb arvesse võtta selle seose esinemist;
 - kapitalirendi lepingu alusel rendilevõetud sõiduautot, mida käsitatakse kapitalikaubana, loetakse kasutatuks maksustatavate tehingute tarbeks, kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, soetab selle kauba ja arvab selle täielikult oma ettevõtte vara hulka, kusjuures tasumisele kuuluv sisendkäibemaks arvatakse maha täies ulatuses ja kohe ning nimetatud kauba mis tahes kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või muul kui ettevõtluse eesmärgil on võrdsustatud tasu eest teenuste osutamisega.
2. Direktiivi 2006/112 artiklitega 168 ja 176 ei ole vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette, et mahaarvamisõiguse alt jäävad välja kaubad ja teenused, mis on määratud tasuta tarneteks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus, tingimusel et kapitalikaubana käsitatavad kaubad ei ole arvatud ettevõtte vara hulka.

Allkirjad