



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

22. märts 2012\*

Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikkel 168 — Mahaarvamisõigus — Mahaarvamisõiguse tekkimine — Äriühingu õigus maha arvata käibemaksu, mida ta on tasunud sellise kapitalikauba ostmisel, mida ta ei ole veel kasutatud oma majandustegevuse raames

Kohtuasjas C-153/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Varna (Bulgaaria) 22. märtsi 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. märtsil 2011, menetluses

**Klub OOD**

*versus*

**Direktor na Direktsia „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 A. Rosas, A. Ó Caoimh, A. Arabadžiev ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: E. Sharpston,

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 käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 168 punkti a.
- 2 Taotlus on esitatud Klub OOD (edaspidi „Klub“) ja Direktor na Direksia „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 sellise käibemaksu korrigeerimise teate üle, mille tõttu ei lubatud maksukohustuslasel maha arvata korteri ostmisel tasutud käibemaksu.

### Õiguslik raamistik

#### *Liidu õigus*

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 sätestab:

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

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.”

- 4 Selle direktiivi artikkel 26 sätestab:

„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.”

- 5 Nimetatud direktiivi artikkel 63 sätestab, et „[m]aksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.”
- 6 Sama direktiivi artikkel 167 sätestab, et „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 168 näeb ette:

„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;

[...]”.

8 Selle direktiivi artikkel 273 sätestab järgmist:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.”

#### *Siseriiklik õigus*

9 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006, edaspidi „ZDDS”) § 6 lõike 3 punkti 1 kohaselt on tasu eest tehtud kaubatarne „kauba eraldamine või loovutamine maksukohustuslasest füüsilise isiku, omaniku, viimase töötaja ja teenistuja või kolmanda isiku poolt isiklikuks kasutamiseks, tingimusel et selle kauba tootmisel, importimisel või omandamisel on käibemaks kas täies ulatuses või osaliselt maha arvatud”.

10 ZDDS-i § 12 lõikes 1 on maksustatav tehing määratletud kui „iga kaubatarne või teenuse osutamine §-de 6 ja 9 tähenduses, kui selle teeb isik, kes on käesoleva seaduse kohaselt maksukohustuslane, ja kui tehingu tegemise koht on riigi territooriumil, samuti iga nullprotsendilise käibemaksusumääraga maksustatud tehing, mille teeb maksukohustuslane, välja arvatud juhul, kui seadusega ei ole sätestatud teisti”.

11 ZDDS-i § 69 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse seoses registreeritud maksukohustuslase poolt tehtud maksustatavate tehingutega, on viimasel 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.”

12 ZDDS-i § 70 lõige 1 täpsustab:

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

[...]

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

[...]”.

- 13 ZDDS-i § 79 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„(1) Iga maksukohustuslane, kes arvab täielikult või osaliselt maha sisendkäibemaksu toodetud, ostetud, omandatud või imporditud kaupade või teenuste eest ja kasutab neid seejärel maksuvabade tehingute tegemiseks, või selliste tehingute tegemiseks või tegevuses, mille puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata, peab tasuma tema poolt kasutatud käibemaksu mahaarvamise summa suuruse maksu.

(2) Iga registreeritud maksukohustuslane, kes arvab täielikult maha sisendkäibemaksu toodetud, ostetud, omandatud või imporditud kaupade või teenuste eest ja kasutab neid seejärel nii selliste tehingute tegemiseks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka maksuvabade tehingute tegemiseks, või selliste tehingute tegemiseks või tegevuses, mille puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata, ning kellel ei ole võimalik kindlaks määrata, millist osa neist kaupadest ja teenustest kasutatakse tehinguteks, mis annavad käibemaksu mahaarvamise õiguse ja millist osa tehinguteks, mis nimetatud õigust ei anna, peab tasuma lõike 7 kohaselt arvatud maksusumma.”

- 14 ZDDS-i § 79 lõige 7 sisaldab selle sätte lõikes 2 märgitud juhtudel tasumisele kuuluva maksu arvutamise meetodeid.

- 15 Planeerimisseaduse (Zakon za ustroystvo na teritoriyata, DV nr 1, 2.1.2001, edaspidi „ZUT”) sätestab § 38 lõikes 3:

„Kaasomandis olevas eluasemena kasutatavas kinnisasjas on lubatud eluruumi või eraldi asetsevat korterit ümber kohandada ja muuta selle kasutusotstarvet nii, et seda saab kasutada arstikabinetina, kontorina või kunstniku ateljeena, mis võimaldab isikutele juurdepääsu kinnisasjale, tingimusel et ruumid asuvad nullkorrusel või keldrikorrusel, nende ümberkohandamine on kooskõlas sanitaar-, hügieeni- ja tuleohutusnõuete ning muude tehniliste eeskirjadega, kui selle aluseks on notariaalselt tõestatud sõnaselge kirjalik kokkulepe kõikide kõnealustes korterites elavate naabritest kaasomanike vahel. Erandkorras on võimalik lubada kohandada eespool nimetatud ruume, kui need asuvad maapinnast kõrgemal asuvatel korrustel kaasomanike üldkoosoleku otsuse alusel, mis on vastu võetud selleks ette nähtud menetluse raames ja koos notariaalselt tõestatud sõnaselge kirjaliku kokkuleppega kõikide kõnealustes korterites elavate naabritest kaasomanike vahel.”

- 16 ZUT-i § 177 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Pärast ehitustööde lõpetamist ja teatud juhtudel enne objekti üleandmist läbiviidud ülevaastust laseb töödejuhataja registreerida kinnisasja kasutusse võtmise ehitusloa väljastanud asutuses ning esitab samal ajal § 168 lõikes 6 ette nähtud lõpparuande, alltöövõtjatega sõlmitud lepingud tehnovõrkudesse ühendamise kohta ning maamõõtmise, kartograafia ja katastrimõõdistamisega tegeleva asutuse kinnituse selle kohta, et § 175 lõikes 5 sätestatud tingimus on täidetud.”

- 17 ZUT-i § 177 lõikes 3 on sätestatud:

„Ehitusloa väljastanud asutus registreerib ehitise taotluse saamisest seitsme päeva jooksul ja väljastab kasutusloa pärast seda, kui on veendunud, et kõik vajalikud dokumendid on esitatud.”

- 18 ZUT-i § 178 lõikest 1 tuleneb, et ehitiste ja nende osade kasutamine ei ole lubatud enne, kui selleks on saadud pädevalt asutuselt nimetatud seaduse § 177 kohaselt luba.

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 19 Klub tegeleb Varnas asuva hotelli ja veekeskuse käitamisega.
- 20 Mais 2009 ostis nimetatud äriühing eluruumina kasutatava kahekorruselise korteri Sofias. Ta arvas ostult tasutud käibemaksu küll maha, kuid ühtki maksudeklaratsiooni, millest nähtuks selle korteriga seotud kohalike maksude tasumine, maksuhaldurile ei esitatud.
- 21 Klub ei muutnud selle kinnisasja kasutusotstarvet ega sõlminud enda nimele vee- ja elektrivarustuse lepingut.
- 22 Maksuhaldur järeldas sellest, et põhikohtuasjas kõnealune korter oli mõeldud eluruumiks, mitte kutsealaseks kasutamiseks. Leides, et korterit ei ole kasutatud ettevõtja tegevuse raames, asusid ametivõimud seisukohale, et selle omandamine ei andnud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ning väljastasid seetõttu Klubile käibemaksu korrigeerimise teate.
- 23 Klub vaidlustas nimetatud teate Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodites, kes leidis, et teade oli põhjendatud.
- 24 Põhikohtuasja hageja esitas seepeale kaebuse Administrativen sad Varnale (Varna halduskohus).
- 25 Klub väitis nimetatud kohtus, et põhikohtuasjas kõnealune kinnisasi on mõeldud kasutamiseks tema majandustegevuses, kuna tal on kavas seda kasutada reisikorraldajatega läbirääkimisteks peetavatel koosolekutel.
- 26 Seejärel esitas ta kohalike maksude tasumise kohta deklaratsiooni, milles oli märgitud korteri kasutamine majandustegevuses.
- 27 Maksuhaldur leiab, et Klub ei ole tõendanud, et maksukontrolli ajal kasutati nimetatud korterit majandustegevuse raames ega ka seda, et ta teeb seda tulevikus.
- 28 Põhikohtuasja menetluses esitati Sofia linnavalitsuse kiri, milles täpsustati, et viimasel puudub informatsioon selle kohta, et selle korteri kohta oleks kasutusluba üldse taotletud.
- 29 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on Varhoven administrativen sad (kõrgeim halduskohus) ZDDS-i § 70 lõike 1 punkti 2 tõlgendanud mitmeti.
- 30 Osa kohtupraktikast tunnistab, et maksukohustuslased võivad kinnisasja ostmisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kui ei ole võimalik kindlaks teha selle kinnisasja kasutusotstarvet enne selle kasutamise algust või kui maksukohustuslase majandustegevus hõlmab tulevasi tarneid.
- 31 Teine osa kohtupraktikast leiab, et sellise kinnisasja ostmisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks, mida ei ole veel kasutusse võetud, peab maksukohustuslane tõendama, et kinnisasja on kasutatud tema majandustegevuse raames enne maksukontrolli.
- 32 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu jaoks ei ole viimasena nimetatud siseriikliku õiguse täht-täheline tõlgendamine kooskõlas liidu õigusnormidega, mis reguleerivad kapitalikaubalt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimist.

- 33 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Varna menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [käibemaksu]direktiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et pärast seda kui maksukohustuslane on kasutanud enda valikuõigust ning lugenud kinnisasja, mis kujutab endast kapitalikaupa, ettevõtte vara hulka kuuluvaks, tuleb eeldada (st kuni ei ole tõendatud vastupidist), et seda kaupa kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks?
  2. Kas [käibemaksu]direktiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase ettevõtte vara hulka loetud kinnisasja ostmisel tekib õigus käibemaks maha arvata kohe sellel maksustamisperioodil, mil maks kuulus tasumisele, ja seda olenemata asjaolust, et kinnisasja ei kasutatud seadusest tulenevalt kohustusliku eelneva kasutusloa puudumise tõttu?
  3. Kas direktiiviga ja seda tõlgendava kohtupraktikaga on kooskõlas selline Natsionalna Agentsia za Prihodite [riigi maksuamet] praktika, mille kohaselt keelatakse maksukohustuslasel [ZDDS] tähenduses tema ostetud kapitalikaubalt sisendkäibemaks maha arvata põhjendusega, et neid kaupu kasutatakse äriühingu omaniku isiklikuks tarbeks, ilma et sellise kasutamise korral tuleks tasuda käibemaksu?
  4. Kas sellisel juhul nagu põhikohtuasjas on kaebuse esitanud äriühingul õigus maha arvata käibemaks kinnisasja, milleks on Sofias asuva kahekorruselise korteri, ostmisel?”

### **Eelotsuse küsimused**

#### *Esimene ja kolmas eelotsuse küsimus*

- 34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese ja kolmanda eelotsuse küsimusega, mida tuleb uurida koos, sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellise kinnisasja omandamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, mis kujutab endast kapitalikaupa ja loetakse ettevõtte vara hulka, tekib maksustamisperioodil, mille jooksul maks muutub sissenõutavaks, sõltumata asjaolust, et nimetatud kinnisasja ei kasutata kohe majandustegevuses. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sellega seoses ka teada, kas maksukohustuslase poolt omandatud kapitalikauba eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest võib keelduda põhjusel, et kapitalikaupa kasutatakse isiklikuks tarbeks.
- 35 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et direktiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et need majandustegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 19, ning 16. veebruari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-118/11: Eon Aset Menidjmont, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 43).
- 36 Käibemaksudirektiivi artiklist 168 tuleneb, et kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb asja omandamise hetkel, kasutab seda oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata asja eest tasumisele kuuluv või juba tasutud käibemaks (vt selle kohta 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz, EKL 1991, lk I-3795, punkt 8, ning 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE, EKL 2005, lk I-3123, punkt 43). Käibemaksudirektiivi artiklite 63 ja 167 kohaselt tekib mahaarvamiseõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal, milleks on kaubarne teostamise hetk (vt selle kohta 2. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-378/02: Waterschap Zeeuws Vlaanderen, EKL 2005, lk I-4685, punkt 31).

- 37 Seevastu juhul, kui asja ei kasutata seoses maksukohustuslase majandustegevusega sama direktiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses, vaid kui maksukohustuslane kasutab seda isiklikuks tarbimiseks, ei teki tal ka mahaarvamise õigust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Lennartz, punkt 9, ja HE, punkt 43).
- 38 Juhul kui tehing hõlmab kapitalikaupa, mis on mõeldud osaliselt majandustegevuse ja osaliselt isiklikuks tarbeks, võib maksukohustuslane otsustada lugeda see kaup tervenisti oma ettevõtte vara hulka (vt selle kohta 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrrecht, EKL 1995, lk I-2775, punkt 20, ja 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens, EKL 2005, lk I-7037, punkt 23 ning seal viidatud kohtupraktika). Põhimõtteliselt on sellise asja omandamisel tasutud sisendkäibemaks terves ulatuses mahaarvatav. 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 osutamise käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 tähenduses (vt eespool viidatud kohtuotsus Charles ja Charles-Tijmens, punktid 24 ja 25 ning seal viidatud kohtupraktika; 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-460/07: Puffer, EKL 2009, lk I-3251, punkt 41, ja eespool viidatud kohtuotsus Eon Aset Menidjmont, punkt 54).
- 39 Niisiis määrab just kauba soetamine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, käibemaksusüsteemi kohaldamise ja järelikult ka mahaarvamise mehhanismi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Lennartz, punkt 15, ja Eon Aset Menidjmont, punkt 57).
- 40 Maksukohustuslane tegutseb sellena siis, kui tegevus toimub tema majandustegevuse tarbeks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu mõttes (vt selle kohta 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-415/98: Bakcsi, EKL 2001, lk I-1831, punkt 29).
- 41 Küsimus, kas maksukohustuslane soetas kauba sellena tegutsedes, st oma majandustegevuse tarbeks, 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 kohtuotsused Bakcsi, punkt 29, ja Eon Aset Menidjmont, punkt 58). Lisaks võib arvesse võtta küsimust, kas ümberkorralduste tegemiseks ning asja majandustegevuses kasutamiseks vajalike ZUT-i § 38 lõikes 3 märgitud lubade saamiseks oli aktiivselt tegutsenud.
- 42 Euroopa Kohus on öelnud, et kui maksukohustuslasel ei lubata hiljem maksustatavaks majandustegevuseks kasutatud varalt tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu maha arvata, vaatamata maksukohustuslase esialgsele soovile arvata tulevasi tehinguid silmas pidades kõnealune vara tervikuna ettevõtte vara hulka, ei võetaks sellises olukorras maksukohustuslaselt koormust kogu maksu osas, mis on seotud kaubaga, mida ta kasutab oma majandustegevuse otstarbel, ja tema majandustegevuse maksustamine võib viia topeltnmaksustamiseni, mis on vastuolus ühise käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõttega (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Puffer, punktid 45 ja 46).
- 43 Seega nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõtte ettevõtete maksukoorma osas, et tegevuse alustamiseks tehtud investeerimiskulu tuleb käsitada majandustegevusena, mis annab õiguse sisendkäibemaksu maha arvata (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Rompelman, punkt 22, ja Puffer, punkt 47).
- 44 Järelikult eraisik, kes omandab asja majandustegevuse tarbeks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu mõttes, teeb seda maksukohustuslasena, isegi kui asja ei kasutata kohe majandustegevuses (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Lennartz, punkt 14).

- 45 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata, kas Klub omandas põhikohtuasjas kõnealuse kinnisasja tegelikult oma majandustegevuse tarbeks või mitte. Kui see oli nii, siis võib see äriühing täies ulatuses ja viivitamatult arvata maha käibemaksu, mis on seotud tervikuna tema ettevõtte vara hulka kuuluva kinnisasjaga, isegi kui ta ei kasuta seda kohe oma majandustegevuse tarbeks.
- 46 Tuleb lisada, et kord juba tekkinud mahaarvamise õigus jääb alles üksnes siis, kui ei esine pettust või kuritarvitust ja kui käibemaksudirektiivis ette nähtud tingimused seda võimaliku korrigeerimise korral ei piira (vt selle kohta 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl, EKL 2000, lk I-4321, punkt 41, ja 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 84).
- 47 Euroopa Kohus on juba teinud otsuse selle kohta, et kui maksukohustuslane ei saanud tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavates tehingutes kasutada kaupu või teenuseid, mille puhul tekib mahaarvamise õigus, jääb mahaarvamiseõigus alles, kuna sellisel juhul puudub igasugune pettuse või kuritarvituse oht, mis võiks õigustada mahaarvatud summade hilisemat tagasimaksmist (8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-396/98: Schloßstrasse, EKL 2000, lk I-4279, punkt 42).
- 48 Seevastu pettuse või kuritarvitamise korral, kui maksukohustuslane, tuues ettekäändeks soovi tegeleda teatud majandustegevusega, tahtis tegelikult arvata isikliku vara hulka kaubad, millelt võis maksu maha arvata, võib maksuhaldur taotleda summade tagasimaksmist tagasiulatuvalt põhjendusel, et mahaarvamised tehti ebaõigete avalduste põhjal (vt eespool viidatud kohtuotsus Schloßstrasse, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 49 Tasub meenutada, et kuritarvituse olemasolu tuvastamine sõltub kahe tingimuse täitmisest. Esiteks, vaatamata käibemaksudirektiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele, peab kõnealuste tehingute tulemuseks olema maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga. Teisest küljest peab objektiivsetest asjaoludest olema võimalik järeldada, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punktid 74 ja 75).
- 50 Meetmed, mida liikmesriigid maksu täpseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks võivad käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt võtta, ei või minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt 21. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-385/09: Nidera Handelscompagnie, EKL 2010, lk I-10385, punkt 49).
- 51 Antud asjas tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas objektiivseid asjaolusid silmas pidades on tuvastatud käesoleva kohtuotsuse punktis 49 kirjeldatud kuritarvitus.
- 52 Eelnevast tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes sellena omandas kapitalikauba ja arvas selle ettevõtte vara hulka, on õigus arvata maha käibemaks, mida tuli tasuda selle kauba omandamisel maksustamisperioodil, mil nimetatud maks muutus sissenõutavaks, vaatamata asjaolule, et nimetatud kaup ei kasutatud kohe majandustegevuse tarbeks. Siseriiklik kohus peab välja selgitama, kas maksukohustuslane omandas kapitalikauba oma majandustegevuse tarbeks, ja hindama vajadusel kuritarvituse olemasolu.

#### *Neljas küsimus*

- 53 Eelotsusetaotluse esitanud kohus uurib oma neljandas küsimuses seda, kas põhikohtuasjas kirjeldatule analoogsetel juhtudel on hagejal õigus maha arvata sisendkäibemaksu, mida ta on tasunud Sofias asuva kinnisasja ostmisel.



- 54 Tuleb meenutada, et ELTL artikli 267 kohaselt ei ole Euroopa Kohtul pädevust kohaldada konkreetsetes kohtuasjas liidu õigusnorme, vaid on üksnes pädevus anda arvamus aluslepingute ja liidu institutsioonide poolt vastuvõetud õigusaktide tõlgendamise kohta (vt selle kohta 10. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-203/99: Veedfald, EKL 2001, lk I-3569, punkt 31, ning 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-54/07: Feryn, EKL 2008, lk I-5187, punkt 19).
- 55 Antud asjas palub eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimuses Euroopa Kohtult käibemaksudirektiivi artikli 168 vahetut kohaldamist põhikohtuasja asjaoludele, vaatamata sellele, et siseriikliku kohtu ülesanne on põhikohtuasi lahendada, tuginedes vajadusel teistele eelotsuse küsimustele antud vastustele.
- 56 Seetõttu ei ole Euroopa Kohtul pädevust vastata neljandale küsimusele.

### Kohtukulud

- 57 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:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes sellena omandas kapitalikauba ja arvas selle ettevõtte vara hulka, on õigus arvata maha käibemaks, mida tuli tasuda selle kauba omandamisel maksustamisperioodil, mil nimetatud maks muutus sissenõutavaks, vaatamata asjaolule, et nimetatud kaupa ei kasutatud kohe majandustegevuse tarbeks. Siseriiklik kohus peab välja selgitama, kas maksukohustuslane omandas kapitalikauba oma majandustegevuse tarbeks, ja hindama vajadusel kuritarvituse olemasolu.**

Allkirjad