



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 6. aprillil 2017¹

Kohtuasi C-132/16

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia
versus
„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Varhoven administrativen sad (Bulgaaria Vabariigi kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaksualased õigusnormid – Sisendkäibemaksu mahaarvamine –
Tasuta teenused kohaliku omavalitsusüksuse taristu huvides – Seos maksukohustuslase
majandustegevusega – Majanduslikult põhjendatud seos *versus* kulutuste põhjustamisest tingitud
seos – Kulude kirjendamine üldkuludena

I. Sissejuhatus

1. Kui tihe või ulatuslik peab käibemaksualaste õigusnormide seisukohalt olema seos ettevõtjal tulu saamise eesmärgil tekkivate käibemaksuga maksustatavate kulude ja ettevõtja maksustatavate tehingute vahel, et võimalik oleks maha arvata sisendkäibemaksu? Kas selleks on piisav, et kulud olid ettevõtjale kasulikud või vajalikud? Kas piisab pelgalt sellest, et kulude tegemise *põhjuseks* olid kavandatud tulud, või peavad kulud olema otseselt ja *vahetult seotud* ettevõtja käibemaksuga maksustatavate tuludega?

2. Kas piisab näiteks sellest, kui ettevõtja laseb renoveerida kohalikule omavalitsusüksusele kuuluva kanalisatsioonisüsteemi, et saada ehitusluba hoonete ehitamiseks, mille annab ta tulevikus üürile ning mille üürimiselt tasub ta käibemaksu? Või peavad renoveerimiskulud olema otseselt ja vahetult seotud ettevõtja teatavate tehingutega? Viimati nimetatud juhul sõltub ettevõtja renoveerimiskuludega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus kohalikule omavalitsusüksusele osutatud teenusele antavast hinnangust. Nimelt osutab ettevõtja renoveerimisteenust otseselt ja vahetult kohalikule omavalitsusüksusele, kes tegutseb kanalisatsiooniettevõtja ülesannetes.

3. Nende põhimõtteliste küsimustega peab Euroopa Kohus tegelema käesolevas eelotsusemenetluses. Küsimustele vastamisel tuleb arvesse võtta ka Euroopa Kohtu hiljutist kohtuotsust Sveda². See kohtuotsus tekitas liikmesriikides teatavat ebakindlust sisendkäibemaksu mahaarvamise ulatuse suhtes. Käesolevas menetluses saab Euroopa Kohus võimaluse selles otsuses tehtud järeldusi täpsustada.

¹ Algkeel: saksa.

² Kohtuotsus, 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Käesolevas asjas moodustab liidu õiguse kohase raamistiku nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi³ (edaspidi „käibemaksudirektiiv“). Käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkt b sätestab:

„1. Tasu eest teenuste osutamiseks käsitatakse järgmisi tehinguid:

a) [...]

b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil.“

5. Käibemaksudirektiivi artikkel 168 puudutab sisendkäibemaksu mahaarvamist:

„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; [...]“

6. Käibemaksudirektiivi artikli 176 teine lõik sisaldab üleminekusätet:

„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.“

B. Liikmesriigi õigus

7. Bulgaaria käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“) artikkel 69 sätestab:

„1. Kui kaupu 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.“

8. ZDDS artikkel 70:

„1. Isegi kui artiklis 69 või artiklis 74 sätestatud tingimused on täidetud, ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kui [...]

2) kaubad või teenused on määratud tasuta tehinguteks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus; [...]“

³ ELT 2006, L 347, lk 1.

III. Põhikohtuasi

9. Äriühingu „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD (edaspidi „Iberdrola“) omandis on kinnistud, millele äriühing kavatseb ehitada puhkeküla. Puhkeküla on kavas üürile anda, kusjuures üürisumma maksustatakse käibemaksuga. Puhkeküla ühendamiseks olemasoleva reovee pumbajaamaga, mis kuulub kohalikule omavalitsusüksusele, oli vaja see pumbajaam põhjalikult renoveerida. Ilma pumbajaama töökorda seadmiseta ei olnud võimalik koguda ka Iberdrola kavandatud hoonete reovett. Iberdrola ja kohalik omavalitsusüksus sõlmisid seepeale lepingu, mille kohaselt võttis Iberdrola kohustuse renoveerida enda kulul kohaliku omavalitsusüksuse taristusse kuuluv kanalisatsioonisüsteem. Renoveerimise viis Iberdrola tellimusel läbi ehitusettevõtja.

10. Pärast kohalikule omavalitsusüksusele kuuluva reovee pumbajaama töökorda seadmist ehitati puhkeküla hooned, mida oli nüüd võimalik pumbajaamaga ühendada. Tekkinud kuludega seoses arvas Iberdrola maha sisendkäibemaksu. ZDDS § 70 lõike 1 punktile 2 tuginedes keelas liikmesriigi asutus aga Iberdrolal sisendkäibemaksu mahaarvamise. Selle otsuse vaidlustamiseks pöördus Iberdrola halduskohtusse.

11. Halduskohus eeldas, et pumbajaama töökorda seadmisega osutas Iberdrola kohalikule omavalitsusüksusele tasuta teenuse. Pumbajaama töökorda seadmine oli aga Iberdrola majandustegevuse huvides (puhkeküla üürileandmine). Nimelt saab puhkeküla otstarbekohaselt kasutada alles pärast kohalikule omavalitsusüksusele kuuluva pumbajaama töökorda seadmist.

12. Halduskohus lähtus sellest, et ehitusettevõtja arvega seoses sisendkäibemaksu mahaarvamiseks on nõutav, et arvel märgitud kulud on Iberdrola üldkulude osa ja kujutavad tema poolt tehtud tehingute hinna koostisosa. Kohtu tellitud eksperdiarvamuses jõuti järeldusele, et raamatupidamises kirjendati kulud puhkeküla projekti elluviimiseks tehtud kuludena. Seega on tõendatud, et need kulud kuuluvad ehituskulude hulka, mis on tekkinud seoses kinnisvaraprojektidega äriühingu kinnistutel, ning on seotud Iberdrola majandustegevusega.

13. Seetõttu tühistas halduskohus maksu ümberarvutamise teate ja maksu ümberarvutamise teate muutmise otsuse. Varhoven administrativen sad'is (Bulgaaria Vabariigi kõrgeim halduskohus) on praegu menetluses nimetatud tühistamise peale esitatud kassatsioonkaebus. Varhoven administrativen sad otsustas menetluse peatada ja esitada eelotsusetaotluse.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

14. Kohtuasja menetlev Bulgaaria Vabariigi kõrgeim halduskohus (Varhoven administrativen sad) esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punktiga b, artikli 168 punktiga a ja artikliga 176 on vastuolus niisugune siseriiklik õigusnorm nagu käibemaksuseaduse § 70 lõike 1 punkt 2, millega piiratakse õigus arvata maha sisendkäibemaks, mida tasuti niisuguse kolmandale isikule kuuluva kinnisvara ehitamise ja parendamise teenuste eest, mida kasutab nii teenuse saaja kui ka kolmas isik, ning seda ainult seepärast, et kolmas isik saab nende teenuste tulemusi kasutada tasuta, ilma et arvesse võetaks aga asjaolu, et neid teenuseid kasutatakse maksukohustuslasest teenuste saaja majandustegevuse raames?“
2. Kas direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punktiga b, artikli 168 punktiga a ja artikliga 176 on vastuolus niisugune maksustamispraktika, mille kohaselt keeldutakse andmast õigust arvata maha sisendkäibemaks, mida tasuti teenuste osutamisel, kuigi nendele teenustele vastavad kulutused kirjendatakse maksukohustuslase üldkuludes, ning seda põhjendusel, et need kulutused tehti teisele isikule kuuluva kinnisvara ehitamiseks või parendamiseks, ilma et arvesse võetaks aga asjaolu, et seda kinnisvara kasutab ka ehitusteenuste saaja oma majandustegevuse raames?“

15. Euroopa Kohtu menetluses esitasid Iberdrola, Bulgaaria Vabariik ja Euroopa Komisjon nende küsimuste kohta kirjalikud seisukohad. Peale nende osales 24. novembri 2016. aasta kohtuistungil ka Bulgaaria maksuhaldur.

V. Õiguslik hinnang

A. Käibemaksudirektiivi artiklis 176 sätestatud niinimetatud *standstill*-tingimuse kohaldatavus

16. Eelnevalt tuleb selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 176 teises lõigus antud võimalus säilitada kõik vanad siseriiklikud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse erandid välistab *per se* käibemaksudirektiivi rikkumise ZDDS artikliga 70. Nimelt võeti see artikkel vastu ühinemiskuupäeval.⁴

17. Käibemaksudirektiivi artikli 176 teises lõigus sätestatud niinimetatud *standstill*-tingimus ei luba uuel liikmesriigil Euroopa Liiduga ühinemisel siiski muuta oma siseriiklikke õigusnorme nii, et need kaugenevad selle direktiivi eesmärkidest. Selline muudatus oleks vastuolus selle tingimuse mõtte endaga.⁵ Põhikohtuasjas on seega eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes ainsana on pädev tõlgendama siseriiklikku õigust, ülesanne hinnata, kas ZDDS artikli 70 vastuvõtmisega säilitati senine piirang või toimus õigusliku olukorra muutus.⁶ Kuna teatavaks tehtud asjaolud ei anna alust eeldada esimest võimalust, lähtutakse edaspidi sellest, et käibemaksudirektiivi artikli 176 teine lõik ei ole käesoleval juhul asjakohane.

B. Eelotsuse küsimuste analüüs

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu mõlemad küsimused puudutavad sisuliselt sama probleemistikku. Küsimus on selles, kas käibemaksudirektiiv nõuab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ka siis, kui ostetud teenus (käesoleval juhul renoveerimine) on käibemaksuga maksustatavate müügitehingutega (käesoleval juhul üürile andmine) küll seotud, kuid seda osutatakse vahetult kolmandale isikule (käesoleval juhul kohalikule omavalitsusüksusele) tasuta. See probleem kerkib eelkõige juhul, kui kohalik omavalitsusüksus kasutab teenust kohaliku omavalitsusüksuse reovee puhastamise kujul enda tarbeks.

19. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas siseriiklik õigus on selles osas käibemaksudirektiiviga vastuolus. Teise küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas käibemaksudirektiiviga on vastuolus maksustamispraktika, mille puhul on väidetavalt oluline ka „kirjendamise“ laad. Mõlemad küsimused on aga üksteisega sedavõrd tihedalt seotud, et neile on võimalik vastata üheskoos.

20. Seetõttu käsitletakse kõigepealt konkreetse „kirjendamise“ asjakohatust (selle kohta allpool jaotis 1), et seejärel uurida sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tingimusi (selle kohta allpool jaotis 2). Seejuures selgitatakse kõigepealt ostutehingu ja müügitehingu vahelise *otsese seose esimest* kaudse põhjusliku seose ees (selle kohta alljaotised 2.a ja 2.b). Kõnealune esimene on välja toodud juba Euroopa Kohtu praktikas (selle kohta alljaotis 2.c). Täpsemal vaatlusel ei ole kohtuotsus Sveda⁷ sellega vastuolus (selle kohta alljaotis 2.d). Lõpuks käsitletakse tasuta teenuste maksustamise (käibemaksudirektiivi artikkel 26) ja sisendkäibemaksu mahaarvamise (käibemaksudirektiivi artikkel 168) koostoimet, millel on käesolevas asjas otsustav tähtsus (selle kohta alljaotis 2.e).

4 Vt kohtuotsus, 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 5).

5 Vt kohtuotsus, 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 43).

6 Selle kohta juba kohtuotsus, 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 47).

7 Kohtuotsus, 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

1. Kirjendamise laadi asjakohatus

21. Eelnevalt tuleb viidata sellele, et käibemaksualased õigusnormid ei saa juba süsteemist tingituna – erinevalt seisukohast, mille esitab kohtuistungil Iberdrola ja oma kirjalikes märkustes komisjon – sõltuda maksukohustuslase poolt valitud teatud kirjendamise viisist.

22. Liidu käibemaksualased õigusnormid ei maksusta – sellega erinevad need tüüpilistest tulumaksunormidest – vara muutusi (st väärtuse suurenemist), vaid lähtuvad üksnes tegevusest. See tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 2 („tehingud“), artikli 9 („majandustegevus“), artikli 13 („tegevust [...] teostavad“) ja artikli 168 („kaupu [...] kasutatakse“) sõnastusest. Järelikult ei leidu käibemaksualastes õigusnormides vara loetelu (bilansis kajastamise) kohustust. Tasuda tulevat käibemaksu ei saa arvutada ka mitme vara võrdlemisel erinevatel ajahetkedel (nn käibekapitali võrdlus), vaid see tuleneb kolmanda isiku poolt tarne või teenusega seoses tehtud kulutustest.

23. Kui aga vara võrdlemine on käibemaksualastes õigusnormides asjakohatu, siis ei saa ka äritehingute kirjendamise laadi põhjal teha järeldust käibemaksuga seotud nõude (käesoleval juhul sisendkäibemaksu mahaarvamise nõude) olemasolu kohta. Lisaks allutaks lähtumine individuaalsest kirjendamisest käibemaksualase hindamise *de facto* maksukohustuslase suvale. See ei saa ilmselt olla õige. Seetõttu ei lähtu käibemaksudirektiivi artikkel 167 ja sellele järgnevad artiklid mingil moel maksukohustuslase bilansi koostamise käsitusest. Eelkõige ei viita käibemaksudirektiivi artiklis 178 sisalduvad sisendkäibemaksu mahaarvamise kasutamise tingimused bilansi koostamist reguleerivatele õigusnormidele. Järelikult ei ole käesoleval juhul lahendamist vajav küsimus seotud maksukohustuslase valitud kirjendamise laadiga, mis vastab liikmesriigi asjakohastele raamatupidamisalastele õigusnormidele.

24. Peale selle näitab just tõlgendus, mille on käibemaksudirektiivi artiklile 26 andnud Euroopa Kohus, et leiduda võib majandustegevuse eesmärgil tehtud kulutusi, mis (eelkõige ka raamatupidamislikult) kujutavad endast maksukohustuslase üldkulusid, kuid mis ei anna siiski õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Seejuures on tegemist niinimetatud mittemajanduslike kulutustega, mida ei ole siiski tehtud muul kui ettevõtluse eesmärgil⁸ (selle kohta põhjalikult allpool punkt 48 ja sellele järgnevad punktid).

2. Sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused

25. Vastupidi Iberdrola ja komisjoni väidetele ei piisa käibemaksudirektiivi artikli 168 alusel sisendkäibemaksu mahaarvamiseks üksnes põhjuslikust seosest ostutehingute ja ettevõtluse eesmärgil tehtavate müügitheingute vahel. See kehtib igal juhul siis, kui ostutehingut saab vahetult siduda maksust vabastatud või maksuvaba müügitheinguga. Sellisel juhul on majanduslikul *seosel* esimuse kulude majandusliku *põhjustamise* ees. Iberdrola ja komisjoni vastupidine arvamus põhineb tulumaksualaste ja käibemaksualaste õigusnormide lubamatul segamisel.

a) Käibemaksudirektiivi artikli 168 sõnastus

26. Sellise seose esimuse pelgalt kulutuste põhjustamise ees järeldub juba käibemaksudirektiivi artikli 168 sõnastusest. Viidatud artikkel sätestab, et maksukohustuslasel on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, „kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks“. Käibemaksudirektiiv ei räägi sellest, et ostetud teenuse saamise põhjustas ettevõtja põhjuslikult. Pigem on vajalik teatud *kasutamine* ettevõtja poolt.

⁸ Vt selle kohta Euroopa Kohtu praktika, kohtuotsused, 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punktid 44 ja 70); 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 28), ja 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24).

27. See eristab käibemaksualaseid õigusnorme muu hulgas liikmesriikide tulumaksualastest õigusnormidest. Kulude mahaarvamiseks maksustatavast summast (niinimetatud tegevuskulude mahaarvamine) võib tulumaksuõiguses, mis maksustab tulu lisandumise või väärtuse suurenemise, võtta põhimõtteliselt aluseks kulutuste põhjustamise põhimõtte, et saavutada ühetaoline maksustamine vastavalt asjaomasele finantssuutlikkusele. Siinjuures võib tulu saamiseks olla piisav juba kulutuste põhjuslikkus, see tähendab üksnes põhjustamine.

28. Käibemaksuõiguses on aga tegemist tarbija õige maksustamisega. Vastupidi komisjoni arusaamale on kasutamise mõiste seega kitsam kui põhjustamise mõiste. Komisjoni käsitus tooks paljudel juhtudel kaasa maksustamata lõpptarbimise. See on vastuolus käibemaksu kui põhimõtteliselt kõiki kaupu ja teenuseid hõlmava üldise tarbimismaksu kontseptsiooniga.

29. Maksustamata lõpptarbimise oht tuleb ilmsiks juhul, kui näiteks kohalikus omavalitsusüksuses seatakse järgmistele elamutele ehituslubade andmise tingimuseks kohaliku omavalitsuse mänguväljakute renoveerimine. Renoveerimisteenuse saaja ja „kasutaja“ oleks siinjuures kohalik omavalitsusüksus oma avaliku võimu teostamise raames. Investori sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse käsitlemine üksnes põhjuslikkuse alusel vähendaks käibemaksutulu ja võimaldaks teenuse saajal (esitatud näites kohalikul omavalitsusüksusel) käibemaksusüsteemi rikkudes jõuda maksustamata lõpptarbimiseni. Seda ei juhtuks, kui kohalik omavalitsusüksus telliks renoveerimise ise.

b) Sisendkäibemaksu mahaarvamise mõte ja eesmärk

30. Peale selle on sisendkäibemaksu mahaarvamisel käibemaksuõiguses teistsugune ülesanne kui tegevuskulude mahaarvamisel tulumaksuõiguses. Kõiki etappe hõlmava maksustamise raames välditakse sisendkäibemaksu mahaarvamise mitmekordset maksustamist (maksu kumulatsioon). Sisendkäibemaksu mahaarvamise tagatakse, et käibemaksuga maksustatakse üksnes lõpptarbija⁹ ja maksukohustuslast (ettevõtja) sellega ei koormata (neutraalse maksustamise põhimõte). Maksukohustuslane tegutseb seejuures kõigis etappides ainult riigi maksukogujana.¹⁰

31. Selleks et maksukohustuslane saaks täita maksukoguja rolli, peab põhimõtteliselt¹¹ olema tehtud maksustatavaid tehinguid. See tuleneb muu hulgas ka käibemaksudirektiivi artiklist 168 („maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks“). Seetõttu on olulise tähtsusega, kas ostutehing on seotud maksustatava või maksust vabastatud ja/või maksuvaba kaubatarne tegemise või teenuse osutamisega tarbijale. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on seega seotud maksu sissenõudmisega vahetult järgnevas etapis.¹² Seda seost ei saa aga tekitada hägune põhjustamise põhimõte, vaid üksnes ostutehingute sidumine teatavate müügitehingutega. Selline vajalik seos aga puudub, kui ostutehinguid kasutatakse vahetult maksust vabastatud või maksustamata tehingute tarbeks.

c) Euroopa Kohtu praktika ostutehingute ja ettevõtlusega seotud müügitehingute vahelise seose kohta

32. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt¹³ kasutatakse ostutehingut maksustatavate tehingute tarbeks ainult siis, kui kasutamise ja maksukohustuslase majandustegevuse vahel on olemas otsene ja vahetu seos.

9 Kohtuotsused, 24.10.1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), ja 7.11.2013, Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34), ning kohtumäärus, 9.12.2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, ei avaldata, EU:C:2011:825, punkt 21).

10 Kohtuotsused, 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25), ja 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21).

11 Käibemaksudirektiivi artikkel 169 sätestab reeglina erandid piiriüleste tehingute suhtes, et vältida eksportivate ettevõtjate halvemat konkurentsiolukorda.

12 Nii sõnaselgelt kohtuotsus, 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24).

13 Vt nt kohtuotsused, 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 44 jj); 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 28); 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24); 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 27), ja 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57).

33. Kriteerium, mis lähtub kauba või teenuse kasutamisest ettevõtja majandustegevuse hulka kuuluvate tehingute tarbeks, sõltub Euroopa Kohtu hilisema kohtupraktika kohaselt isegi sellest, kas tegemist on teenuse või kapitalikauba soetamisega.¹⁴

34. Tehingu puhul, mis – nagu teisele isikule kuuluva rajatise renoveerimine – seisneb teenuse omandamises, on põhimõtteliselt vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisoigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos, selleks et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatus.¹⁵

35. Sellest teeb Euroopa Kohus siiski erandi. Ka juhul, kui otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisoigust tekitava müügitehingu vahel *puudub*, on maksukohustuslasel mahaarvamisoigus, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ning moodustavad sellistena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Sellistel kuludel on tegelikult otsene ja vahetu seos maksukohustuslase kogu majandustegevusega.¹⁶

36. Viidatud kohtupraktika taustaks on asjaolu, et sellistel juhtudel on maksukohustuslane nende teenuste „tarbija“, mille kulud ta kannab. Seega tuleb muude kriteeriumide puudumise tõttu võtta käibemaksuvabastusel aluseks maksukohustuslase majandustegevus tervikuna. Kui aga on olemas otsene seos konkreetse müügitehinguga, siis on täpsem meetod sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse määramiseks lähtumine sellest müügitehingust. Täpsemal meetodil on esimus kogukäibest tervikuna lähtumise ees.

37. Kui otsene ja vahetu seos müügitehinguga, mis ei kuulu majandustegevuse puudumise tõttu käibemaksu kohaldamisalasse, *on olemas*, ei ole seega õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Nii on Euroopa Kohus juba korduvalt otsustanud.¹⁷ See kehtib ka juhul, kui ettevõtja saab teenuse selleks, et tugevdada kaudselt kogu oma majandustegevust, millest tuleneb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Maksukohustuslase taotletav lõppeesmärk ei ole oluline.¹⁸ Järelikult ei saa üksnes maksukohustuslase majanduslik motivatsioon olla piisav.

38. Euroopa Kohus on selle kohta ka selgitanud, et ainuüksi asjaolu, et teenus on „vajalik tingimus“ maksukohustuslase majandustegevuseks, ei välista seda, et teenust osutatakse kolmanda isiku isiklikuks tarbeks. Üksnes „kaudne seos“ ei saa viia selleni, et tasuta teenus võrdsustatakse tasulise teenusega,¹⁹ mis annaks siis sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse.

39. Seega kinnitab Euroopa Kohtu praktika, et pelgalt kulutuste põhjustamisest tingitud põhjuslik seos maksustatud müügitehingute ja ostutehingu vahel ei saa põhimõtteliselt olla piisav, et anda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

40. Järelikult ei saa – vastupidi komisjoni arvamusele – olla käesoleval juhul otsustava tähtsusega see, kas kohaliku omavalitsuse taristu renoveerimine oli kinnisvaraprojekti elluviimise eeldus. Oluline ei ole ka kolmanda isiku taristu seadmete renoveerimisega taotletav eesmärk (see tähendab motiiv).

14 Kohtuotsus, 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 45).

15 Kohtuotsused, 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 46), ja 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

16 Kohtuotsused, 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 47); 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 37); 8.2.2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punkt 24), ja 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 Kohtuotsused, 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 30), ja 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 Kohtuotsused, 6.4.1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 19); 8.6.2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 20); 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 38), ja 22.2.2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 25).

19 Nii sõnaselgelt kohtuotsus, 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 51); vt selle kohta kohtuotsus, 16.10.1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punkt 27).

41. Pigem on otsustava tähtsusega, kes ostetud teenust tegelikult kasutab – kas maksukohustuslane või kolmas isik – ja kas seetõttu tekib maksustamata lõpptarbitimine. Käesoleval juhul kasutab kanalisatsiooni ehitamise teenuseid vahetult ainult kohalik omavalitsusüksus.²⁰ Omavalitsusüksus hooldab ja käitab nüüd renoveeritud taristut.²¹

42. Kõik muu oleks vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega: kohaliku omavalitsuse taristu renoveerimine investori kaasabil, kes nõustub ehitamisega, ei oleks käibemaksuga koormatud; maksudest rahastatav renoveerimine omavalitsusüksuse poolt oleks seevastu käibemaksuga maksustatud. Järelikult ei saa otsustava tähtsusega olla investori motivatsioon, vaid üksnes müügitehingu käibemaksualane sidumine kohaliku omavalitsusüksusega (selle kohta allpool, punkt 48 ja sellele järgnevad punktid).

d) Piiritlemine Euroopa Kohtu otsusest kohtuasjas Sveda

43. Täpsemal vaatlusel ei ole see järeldus vastuolus ka 2015. aastal tehtud kohtuotsusega Sveda²². Ka selles kohtuasjas oli tegemist taristu rajatise, täpsemalt elamusraja ehitamisega, mis pidi antama tasuta kolmandate isikute käsutusse. Viidatud kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et esineb vahetu seos maksukohustuslase tulevase majandustegevusega.²³

44. Need kaks juhtumit ei ole – kooskõlas Bulgaaria valitsuse arvamusega ja erinevalt kohtuistungil esitatud Iberdrola seisukohast – siiski sarnased. Esiteks on kohtuasjas Sveda küsitav, kas maksukohustuslane annab elamusraja ikka tasuta kolmandate isikute käsutusse, kui *selleks* maksti riiklikku toetust. Viimase küsimusega Euroopa Kohus siiski põhjalikumalt ei tegele.

45. Teiseks kasutab maksukohustuslane elamusrada ise selleks, et teostada oma majanduslikku müügitegevust. Asjaolu, et kaasati sõltumatu kolmas isik, kohalik omavalitsusüksus, kes järgib saadud teenustega oma veevarustusalaseid eesmärke, eristab käesolevat asja kohtuasjast Sveda. Raja kasutamise lubamine oma äri eesmärgil (nagu kohtuasjas Sveda) ei ole iseseisev kolmandale isikule osutatav teenus, vaid ainult käibemaksuga maksustatud müügitehingute osa.²⁴

46. Kolmanda isiku taristu tasuta renoveerimine ei ole siiski maksukohustuslase poolt kavandatud käibemaksuga maksustatavate üürileandmisteenusete suhtes sõltuv kõrvalteenus. Teenust käsitatakse põhiteenusena kõrvalteenusena eeskätt siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenusena parematel tingimustel kasutamise vahend.²⁵ Siiski ei saa juttugi olla sellest, et kolmandale isikule kuuluvate rajatiste renoveerimine kohaliku omavalitsusüksuse huvides või reovee puhastamine kohaliku omavalitsusüksuse poolt muudaks Iberdrola üürileandmisteenused tema üürnike suhtes pelgalt ühtseks tervikuks.

20 See eristab käesolevat juhtumit selgelt komisjoni poolt kohtuistungil näitena toodud juhtumist, kus taksoettevõtja ehitab tema käsutusse antud (kolmandale isikule kuuluva) takso salongi sisse teatava lisavarustuse. Viimati nimetatud juhul kasutab sisseehitatud lisavarustust taksoettevõtja. Seetõttu on ka ainult temal õigus arvata sisseehitatud lisavarustusega seoses maha sisendkäibemaks. Tavaliselt saab ta sisseehitatud lisavarustuse takso tagastamisel põhimõtteliselt eemaldada, kui talle selle väärtust ei hüvitata. Kõige sellega ei ole aga käesoleval juhul tegemist.

21 Saksamaal on olemas väljakujunenud kohtupraktika, mille kohaselt ei anna taristu rajatiste ehitamine üldsuse (või riigi) huvides investorile lõppkokkuvõttes sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust isegi sel juhul, kui see on investori käibemaksuga maksustatud kinnisvaraprojekti elluviimise eeltingimus. Vt selle kohta BFH, kohtuotsus, 13.1.2011 – V R 12/08, *BStBl.* II 2012, lk 61; 20.12.2005 – V R 14/04, *BStBl.* II 2012, lk 424, ja 9.11.2006 – V R 9/04, *BStBl.* II 2007, lk 285.

22 Kohtuotsus, 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Kohtuotsus, 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 35).

24 Sel põhjusel on vaieldamatult olemas õigus arvata hoone juurde kuuluva klientide parkimisplatsi renoveerimisega seoses maha sisendkäibemaks, olgugi et kliendid kasutavad seda parkimisplatsi põhiliselt tasuta.

25 Vt kohtuotsused, 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika), ning 16.4.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 31).

47. Käesoleval juhul ei kasuta Iberdrola – erinevalt kohtuasjast Sveda – renoveeritud taristut oma üüritehingute raames. Need ei sõltu reovee puhastamisest kohaliku omavalitsusüksuse poolt. Kohaliku omavalitsusüksuse piisava taristu olemasolu on üksnes eeltingimus puhkekompleksi ehitamiseks, mida seejärel kasutatakse üüritehinguteks. Seega ei saa – erinevalt kohtuasjast Sveda – rääkida sellest, et puudub otsene ja vahetu seos teatava ostutehingu (renoveerimisteenuste ost) ja müügitehingu (renoveerimisteenuste osutamine kohalikule omavalitsusüksusele) vahel.

e) Koostoime käibemaksudirektiivi artikliga 26

48. Seega jääb kehtima järeldus, et renoveerimisteenus tuleb arvata vahetult kohalikule omavalitsusüksusele osutatud teenuste hulka. Seetõttu on otsustava tähtsusega üksnes küsimus, kas see teenus on tasu eest osutatud teenus, mis on käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt käibemaksuga maksustatud, või on see tasuta osutatud teenus, mis on käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b kohaselt ikkagi käibemaksuga maksustatav (ja millelt tuleb tasuda käibemaks). Ainult sellisel juhul saaks Iberdrola sisendkäibemaksu maha arvata. Seevastu on välistatud sisendkäibemaksu mahaarvamine kulutustelt, mis tekivad seoses tegevusega, mis ei kuulu käibemaksuga maksustamisele.²⁶

49. Seda, kas käesoleval juhul on tegelikult tegemist tasuta teenusega, peab otsustama liikmesriigi kohus, kes sellest ilmselt lähtub. Teadaolevatel asjaoludel esinevad selle suhtes siiski teatavad kahtlused. Kui investoril võimaldab kinnisvaraprojekti ellu viia alles kohaliku omavalitsusüksusega sõlmitud lepinguga antud loal põhinev kohaliku omavalitsusüksuse rajatiste renoveerimine, siis annab kohalik omavalitsusüksus sellise loaga investorile ilmselt asjaomase eelise, mis vastab vähemalt kantud renoveerimiskulude suurusele.

50. Selles osas võib eeldada, et üldjuhul ei osuta ettevõtja võõrale kolmandale isikule mingeid teeneid, kui sellelt kolmandalt isikult ei ole vastusooritusena oodata asjaomast eelist. Käesoleval juhul oleks selleks ehitusloa saamise võimalus. Sellise käsituse korral oleks tegemist *tasu eest* osutatud teenusega, mis annab küll sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, kuid tekitab tasu eest renoveerimise osas ka samas ulatuses maksukohustuse.

51. Kui siiski tõepoolest on tegemist *tasuta* teenusega, tuleb otsustada, kas see on käibemaksudirektiivi artikli 26 kohaselt käibemaksuga maksustatav. Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb niinimetatud seostamise valiku õigust²⁷, annab nimelt olenemata kaupade osaliselt isiklikuks tarbeks kasutamisest võimaluse sisendkäibemaks täies ulatuses maha arvata. Esiteks on aga juba kaheldav, kas see kohtupraktika hõlmab ka teenuseid.²⁸ Teiseks on lisaks küsitav, kas juriidiliste isikute puhul tuleks „isiklikuks tarbeks“²⁹ kasutamine üldse kõne alla. Käesolevas asjas ei ole sellega tegemist.

52. Kuna käesoleval juhul ei toimunud tasuta renoveerimine muul kui ettevõtluse eesmärgil, ei too ka käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkt b kaasa maksukohustust. Järelikult ei ole renoveerimiskulud vahetult seotud maksustatavate tehingutega, vaid on vahetult seotud maksustamata tehingutega (tasuta renoveerimine kohaliku omavalitsusüksuse huvides). Seetõttu on ka sisendkäibemaksu mahaarvamine välistatud.

26 Kohtuotsused, 16.2.2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punktid 44 ja 70); 12.2.2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 28), ja 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24).

27 Kohtuotsus, 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 17), samamoodi kohtuotsus, 4.10.1995, Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punkt 20).

28 Selles suhtes esineb kahtlusi, kuna teenuseid ei saa „omistada“ ettevõtjale ja erinevalt kaupadest kasutatakse need põhimõtteliselt kohe ära, mistõttu ei ole ajalise nihkega tagantjärele maksustamine (krediit sisendkäibemaksu kujul) õigustatud.

29 Euroopa Kohus kasutab selle kohta väljendit „muul kui ettevõtluse eesmärgil“. Vt kohtuotsused, 16.2.2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, punkti 74 lõpp); 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 39), ja 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 26).

VI. Ettepanek

53. Eelnevalt tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Varhoven administrativen sad'i (Bulgaaria Vabariigi kõrgeim halduskohus) mõlemale eelotsuse küsimusele üheskoos järgmiselt:

Käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punkti b, artikli 168 punkti a ja artiklit 176 tuleb tõlgendada nii, et need ei võimalda sisendkäibemaksu maha arvata teenuste puhul, mida osutatakse vahetult kolmandale isikule tasuta tema enda tarbeks, seda ka juhul, kui teenuste osutamise motiiv on ettevõtlus. See kehtib sõltumata sellest, millise siseriiklikus õiguses ette nähtud kirjendamise laadi on maksukohustuslane valinud. Seega ei ole sellised liikmesriigi õigusnormid nagu ZDDS artikli 70 lõike 1 punkt 2 ja asjaomane liikmesriigi halduspraktika viidatud sätetega vastuolus.