



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

14. september 2017\*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 26 lõike 1 punkt b ning artiklid 168 ja 176 – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kolmandale isikule kuuluva kinnisasja ehitamise või parendamise teenused – Teenuste kasutamine kolmanda isiku ja maksukohustuslase poolt – Teenuse osutamine kolmandale isikule tasuta – Osutatud teenustega kaasnenud kulude kirjendamine osana maksukohustuslase üldkuludest – Maksukohustuslase majandustegevusega otsese ja vahetu seose olemasolu tuvastamine

Kohtuasjas C-132/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sad'i (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) 8. detsembri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 1. märtsil 2016, menetluses

**Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia**

*versus*

**„Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud E. Regan, A. Arabadjiev, C.G. Fernlund (ettekandja) ja S. Rodin,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik R. Schiano,

arvestades kirjalikus menetluses ja 1. detsembri 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia, esindaja: I. Kirova,
- „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD, esindajad: advokaadid T. Todorov ja Z. Naumov,
- Bulgaaria valitsus, esindajad: M. Georgieva ja E. Petranova,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, G. Koleva ja D. Roussanov,

\* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

olles 6. aprilli 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,  
on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 26 lõike 1 ning artiklite 168 ja 176 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud menetluses Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (riigi maksuameti Sofia piirkondliku maksustamise ja sotsiaalkindlustuse talituse juhataja, Bulgaaria) ja „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD (edaspidi „Iberdrola“) vahel seoses viimasele adresseeritud kahe maksu ümberarvutamise teatega sisendkäibemaksu mahaarvamisoiguse üle.

### **Õiguslik raamistik**

#### *Liidu õigus*

- 3 Direktiivi 2006/112 artiklis 26 on sätestatud:

„1. Tasu eest teenuste osutamiseks käsitatakse järgmisi tehinguid:

[...]

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.“

- 4 Selle direktiivi artiklis 168 on ette nähtud:

„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;

[...]“.

- 5 Direktiivi artiklis 176 on ette nähtud:

„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 [...] siseriiklikes õigusaktides või ühendusega pärast seda kuupäeva ühinenud liikmesriikide puhul nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides.“

### **Bulgaaria õigus**

- 6 Bulgaaria käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „ZDDS“), artikli 68 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksu ümberarvutus on käibemaksusumma, mille võib registreeritud maksukohustuslane maha arvata enda võlgnetavast käibemaksust käesoleva seaduse alusel järgmiste toimingute puhul:

1) kaubad ja teenused, mille ta sai maksustatava kaubatarne või teenuse osutamise tulemusel;

[...]“.

- 7 ZDDSi artikli 69 lõike 1 kohaselt:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse seoses registreeritud maksukohustuslase poolt tehtud maksustatavate kaubarne ja osutatud maksustatavate teenustega, on viimasel õigus maha arvata:

1) käibemaks 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 ZDDSi artiklis 70 on sätestatud:

„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 kaubatarneks või teenuste osutamiseks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus;

[...]“.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

- 9 Tsarevo vald (Bulgaaria) sai arendajana ehitusloa, selleks et renoveerida reovee pumbajaam, mis teenindab valla territooriumil asuvat puhkeküla.
- 10 Iberdrola on eraõiguslik investor, kes on selles puhkekülas omandanud mitu kinnistut, selleks et ehitada hooned ligikaudu 300 hooajaliseks kasutamiseks mõeldud korteriga. Ehitusload väljastati ka avalike teenuste ruumide, parkimiskohtade ja avatud objektide jaoks.
- 11 Iberdrola sõlmis Tsarevo vallaga lepingu pumbajaama renoveerimiseks tööde abil, mis sisaldasid jaama ehitamist ja parendamist, ning tellis tööde teostamise kolmandalt äriühingult.
- 12 Tööde tulemusel on hooned, mida Iberdrola kavandas puhkekülas ehitada, võimalik ühendada pumbajaamaga. Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) viitab eksperdi arvamusele, mille kohaselt on ilma kõnealuse renoveerimiseta ühendamine võimatu, sest olemasolev kanalisatsioon ei ole piisav.

- 13 Pumbajaama renoveerimise eest esitatud arvel toodud kulud kajastati Iberdrola raamatupidamises „tulevaste perioodide kulude“ all materiaalse põhivara soetamise kuludena ning Iberdrola kasumiaruandes varudena aastateks 2009 ja 2010. Eksperdi sõnul on arvel toodud teenused seotud kaupade ja teenustega, mida Iberdrola peab tarnima ja osutama pärast loa saanud hoonete ehitamist oma kinnistutel.
- 14 Maksuhaldur tuvastas, et Iberdrola ei saa maha arvata sisendkäibemaksu summas 147 635 Bulgaaria leevi (BGN) (ligikaudu 74 284 eurot), ning saatis talle maksu ümberarvutamise teate ja maksu ümberarvutamise teate muutmise teate.
- 15 Administrativen sad Sofia – grad (Sofia halduskohus, Bulgaaria) tühistas siiski need teated. Kohus leidis, et Tsarevo vallale osutati tasuta teenus, mis seisneb pumbajaama renoveerimise tööde teostamises. Kohtu arvates ei ole teenuse tasuta laadi tõttu siiski ZDDSi artikli 70 lõike 1 punkti 2 kohaldamine põhjendatud, kuna neid töid kasutatakse Iberdrola majandustegevuse raames, nimelt hoonete, milleks ehitusluba väljastati, ühendamisel pumbajaamaga. Kohus oli seisukohal, et selleks et tunnustada õigust arvata sisendkäibemaks maha teenuste osutamisel, peavad sellega kaasnevad kulud kuuluma maksukohustuslase üldkulude hulka ning olema nende teenuste hinda kujundav tegur. Oluline ei ole, et teostatud tööd puudutasid vallale kuuluvat vara.
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab kahele Euroopa Kohtu otsusele, mis on tehtud kohtuasjades, mille alus oli samuti ZDDSi artikli 70 lõige 2, nimelt 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97) ja 22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub (C-153/11, EU:C:2012:163). Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et liikmesriigi kohtud on neid kohtuotsuseid erinevalt tõlgendanud.
- 17 Teatavad kohtud on seisukohal, et lisaks faktile, et tööd tehti tasuta, välistab sisendkäibemaksu mahaarvamise ka asjaolu, et ehitusobjekt kuulub valla omandisse ning ei ole seega ettevõtja aktivas. Teiste kohtute arvates annab seevastu töödega seotud kulude kajastamine ettevõtja üldkulude all ning pumbajaama kasutamine ettevõtja majandustegevuses õiguse sisendkäibemaks maha arvata.
- 18 Lisaks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasjas kõne all oleva siseriikliku normi kohaselt on asjaolu, et teenused osutatakse tasuta, iseenesest piisav selleks, et keelduda andmast õigust maha arvata sisendkäibemaks, ning järelikult ei sõltu see küsimusest, kas kõnealuseid teenuseid kasutatakse nende teenuste saaja majandustegevuses või tema ettevõtlusega mitteseotud eesmärkidel. Nimetatud kohus toob siiski esile erinevuse võrreldes direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punktiga b, millega seatakse mahaarvamiseõigusest keeldumine sõltuvusse kahest tingimusest, et teenus osutatakse tasuta ning teenust kasutatakse ettevõtja tegevusega mitte seotud eesmärkidel.
- 19 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada 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 ZDDSi artikli 70 lõike 1 punkt 2, millega piiratakse õigust maha arvata sisendkäibemaks, mida tasuti niisuguse kolmandale isikule kuuluva kinnisasja 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 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 maha arvata sisendkäibemaks, mida tasuti teenuste osutamisel, kuigi nende teenustele vastavad kulutused

kirjendatakse maksukohustuslase üldkuludes, ning seda põhjendusel, et need kulutused tehti teisele isikule kuuluva kinnisvara ehitamiseks või parendamiseks, ilma et arvesse võetaks asjaolu, et seda kinnisvara kasutab ka ehitusteenuste saaja oma majandustegevuse raames?”

### Eelotsuse küsimuste analüüs

- 20 Kõigepealt tuleb märkida, et põhikohtuasi ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused puudutavad direktiivis 2006/112 ja täpsemalt selle artikli 168 punktis a ette nähtud mahaarvamisoiguse ulatust.
- 21 Niivõrd, kuivõrd esitatud küsimused hõlmavad direktiivi 2006/112 artiklit 176, tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohus on kõnealust artiklit juba analüüsinud ZDDSi artiklit 70 puudutavas kohtuasjas (kohtuotsused, 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punktid 71–74, ja 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punktid 45–54). Tuleb toonitada, et isegi kui ZDDSi artiklis 70 oli ette nähtud mahaarvamisoiguse erand Bulgaaria Vabariigi Euroopa Liiduga ühinemise kuupäeval, võimaldab artikkel 176 säilitada vastavad erandid üksnes siis, kui need ei sisalda üldisi erandeid direktiivi 2006/112 ja eelkõige selle artikliga 168 kehtestatud mahaarvamissüsteemist (vt selle kohta kohtuotsus, 23.4.2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 22 Mis puudutab direktiivi 2006/112 artiklit 26, siis reguleerib see säte teatavate tehingute maksustatavust. Põhikohtuasjas ei puuduta vaidlus aga võimalust maksustada kolmandale isikule maksukohustuslase tehtud tarne ega vastavat kohustust tasuta sellega seotud käibemaks, vaid õigust maha arvata sisendkäibemaks, mis tuli tasuta kuludelt, mis maksukohustuslase jaoks kaasnesid selle tarne tegemisel.
- 23 Seega ei tule käesolevat kohtuasja analüüsida kõnealusest artiklist 26 lähtuvalt.
- 24 Järelikult tuleb tõdeda, et oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on õigus maha arvata sisendkäibemaks, mida tasuti niisuguse kinnisaja ehitamises või parendamises seisnevate teenuste osutamise eest, mille omanik on kolmas isik, kui viimane saab nende teenuste tulemusi kasutada tasuta ning kui neid teenuseid kasutavad nii vastav maksukohustuslane kui ka kolmas isik oma majandustegevuse raames.
- 25 Mis puudutab küsimust, kas direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a ette nähtud mahaarvamisoigusega on vastuolus selline säte nagu ZDDSi artikkel 70, siis tuleb meelde tuletada, et mahaarvamisoigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning seda ei saa üldjuhul piirata. Seda õigust tuleb kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 55, ning 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 25).
- 26 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse kogu majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige kohtuotsused, 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 56, ning 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 26).
- 27 Direktiivi 2006/112 artiklist 168 tuleneb, et kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb asja omandamise või teenuse saamise hetkel, kasutab seda asja või teenust oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata selle asja või teenuse eest tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks (vt selle kohta kohtuotsus, 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 18).

- 28 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on üldjuhul 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 ulatust. Mahaarvamisõigus käibemaksu osas, mis makstakse kaupade ja teenuste soetamisel, eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulud moodustavad osa sellise maksustatava müügitehingu hinnast, mis annab mahaarvamisõiguse (kohtuotsused, 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57, ning 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 27).
- 29 Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse isegi siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe osa. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (vt eelkõige kohtuotsused, 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 58, ning 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 28).
- 30 Seevastu juhul, kui maksukohustuslase poolt soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või maksu kinni pidada ega maha arvata (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus, 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 59).
- 31 Euroopa Kohtu praktikast selgub, et otsese seose kriteeriumi kohaldamisel tuleb liikmesriigi maksuhalduritel ja kohtutel võtta arvesse kõiki asjaomaste tehingutega seotud konkreetseid fakte ning üksnes neid tehinguid, mis on objektiivselt seotud maksukohustuslase maksustatava tegevusega. Selle seose esinemist tuleb seega hinnata kõnealuse tehingu objektiivsest sisust lähtudes (vt selle kohta kohtuotsus, 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 29).
- 32 Selleks et vastata küsimusele, kas põhikohtuasjas kõne all olevatel asjaoludel on Iberdrolal õigus maha arvata sisendkäibemaks reovee pumbajaama renoveerimisel, tuleb seega kindlaks teha, kas esineb otsene ja vahetu seos ühelt poolt kõnealuse renoveerimisteenuse ja teiselt poolt Iberdrola sooritatud maksustatava müügitehingu või selle äriühingu majandustegevuse vahel.
- 33 Eelotsusetaotlusest selgub, et pumbajaama renoveerimiseta oleks pumbajaama ühendamine hoonetega, mida Iberdrola kavatses ehitada, olnud võimatu, mistõttu selle projekti elluviimiseks oli renoveerimine vältimatu ning järelikult ei oleks ilma renoveerimiseta saanud Iberdrola tegeleda oma majandustegevusega.
- 34 Sellised asjaolud kinnitavad otsese ja vahetu seose olemasolu Tsarevo vallale kuuluva reovee pumbajaama renoveerimise teenuse ja Iberdrola sooritatud maksustatava müügitehingu vahel, kuna ilmselt osutati kõnealune teenus selleks, et viimasel oleks võimalik ellu viia põhikohtuasjas kõne all olev kinnisvaraprojekt.
- 35 Asjaoluga, et ka Tsarevo vald saab teenusest kasu, ei saa põhjendada seda, et Iberdrola puhul keeldutakse teenusele vastavast mahaarvamisõigusest, kui tuvastatud on niisuguse otsese ja vahetu seose olemasolu, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 36 Siinkohal tuleb arvesse võtta asjaolu, et põhikohtuasjas kõne all olev renoveerimisteenus, mis on koormatud sisendkäibemaksuga, on Iberdrola maksustatava müügitehingu hinda kujundav tegur.
- 37 Sellegipoolest peab ka eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima, kas kõnealune teenus piirdub sellega, mis on vajalik põhikohtuasjas kõne all oleva reovee pumbajaama ühendamiseks Iberdrola ehitatud hoonetega, või läheb teenus kaugemale sellest, mis on nimetatud eesmärgiks vajalik.

- 38 Esimesel juhul on olemas õigus maha arvata sisendkäibemaks, millega on koormatud kõik pumbajaama renoveerimisega kaasnenud kulud, kuna neid kulusid võib pidada selliseks, millel on otsene ja vahetu seos maksukohustuslase majandustegevusega.
- 39 Seevastu juhul, kui pumbajaama renoveerimistööd ületavad vajadusi, mille tingivad vaid Iberdrola ehitatud hooned, on otsene ja vahetu seos kõnealuse teenuse ja Iberdrola sooritatud maksustatava müügitehingu vahel, mis seisneb nende hoonete ehitamises, osaliselt katkenud ning Iberdrola saab maha arvata üksnes sisendkäibemaksu, millega on koormatud see osa kuludest, mis kaasnes põhikohtuasjas kõne all oleva reovee pumbajaama renoveerimisega, mis on objektiivselt vajalik selleks, et Iberdrola saaks sooritada oma maksustatavaid tehinguid.
- 40 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on õigus maha arvata sisendkäibemaks, mida tasuti niisuguse kinnisasja ehitamises või parendamises seisnevate teenuste osutamise eest, mille omanik on kolmas isik, kui viimane saab nende teenuste tulemusi kasutada tasuta ning kui neid teenuseid kasutavad nii vastav maksukohustuslane kui ka kolmas isik oma majandustegevuse raames, tingimusel et need teenused ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik selleks, et nimetatud maksukohustuslane saaks sooritada maksustatavaid müügitehinguid, ning nende teenuste kulu sisaldub nende tehingute hinnas.

### Kohtukulud

- 41 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on õigus maha arvata sisendkäibemaks, mida tasuti niisuguse kinnisasja ehitamises või parendamises seisnevate teenuste osutamise eest, mille omanik on kolmas isik, kui viimane saab nende teenuste tulemusi kasutada tasuta ning kui neid teenuseid kasutavad nii vastav maksukohustuslane kui ka kolmas isik oma majandustegevuse raames, tingimusel et need teenused ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik selleks, et nimetatud maksukohustuslane saaks sooritada maksustatavaid müügitehinguid, ning nende teenuste kulu sisaldub nende tehingute hinnas.**

Allkirjad