



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

25. juuli 2018*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 167, 168 ja 184 –
Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Korrigeerimine – Kapitalikaubana soetatud kinnisasi –
Esialgu selline kasutamine, mis ei andnud õigust mahaarvamiseks, ja seejärel kasutamine ka
käibemaksuga maksustatavaks tegevuseks – Avalik-õiguslik isik – Tegutsemine maksukohustuslasena
maksustatava tehingu tegemise ajal

Kohtuasjas C-140/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus)
22. detsembri 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. märtsil
2017, menetluses

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

versus

Gmina Ryjewo,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (ettekandja) ja
E. Jarašiūnas,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikku menetlust ja 11. jaanuari 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, esindajad: J. Kaute ja B. Kołodziej,
- Gmina Ryjewo, esindajad: *adwokat* M. Gizicki ja *doradca podatkowy* B. Rasz,
- Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna ja A. Kramarczyk-Szaładzińska,
- Euroopa Komisjon, esindajad: F. Clotuche-Duvieusart ja Ł. Habiak,

olles 19. aprilli 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: poola.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (ELT 2006, L 347, lk 1) artikleid 167, 168 ja 184 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.
- 2 Taotlus on esitatud Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Poola maksuameti juhataja) ja Gmina Ryjewo (Ryjewo kohaliku omavalitsuse üksus, Poola) (edaspidi „omavalitsusüksus“) kohtuvaidluses Minister Finansówi (Poola rahandusminister, edaspidi „minister“) otsuse üle, milles viimane keelas omavalitsusüksusel korrigeerida sellise sisendkäibemaksu mahaarvamist, mis oli makstud seoses kapitalikaubana soetatud kinnisasjaga, mida kasutati esialgu maksust vabastatud tegevuses ja seejärel ka maksustatavas tegevuses.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.

- 4 Selle direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt:

„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 põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

- 5 Nimetatud direktiivi artikli 13 lõikes 1 on ette nähtud:

„Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.

[...]“.

6 Sama direktiivi artiklis 63 on sätestatud:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 167 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

8 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;

[...]“

9 Nimetatud direktiivi artikli 184 kohaselt:

„Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.“

10 Sama direktiivi artikli 185 lõike 1 kohaselt:

„Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.“

11 Direktiivi 2006/112 artiklites 187 ja 189 on toodud normid korrigeerimise kohta kapitalikaupade puhul ja muu hulgas puudutavad need kapitalikaubana soetatud kinnisasjadele kohaldatavat korrigeerimisperioodi.

Poola õigus

12 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług) (Dz. U. nr 54, jrk nr 535) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artiklis 15 on ette nähtud:

„1. Maksukohustuslane on iga juriidiline isik, iseseisva õigusvõimeta üksus ja füüsiline isik, kes teostab iseseisvalt lõikes 2 nimetatud majandustegevust, olenemata selle tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas tegevus loodusvaradega ja põllumajanduslane tegevus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevusena käsitatakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist tulu saamise eesmärgil.

[...]

6. Käibemaksukohustust ei kohaldata avaliku võimu kandjate ja asutuste suhtes, kes abistavad avaliku võimu kandjaid erinormidega kehtestatud ülesannete valdkonnas, mille täitmiseks nad on määratud, välja arvatud juhul, kui nad teevad tsiviilõiguslikel lepingutel põhinevaid tehinguid.“

13 Käibemaksuseaduse artikli 86 lõikes 1 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks artikli 114, artikli 119 lõike 4, artikli 120 lõigete 17 ja 19 ning artikli 124 kohaldamist, on käesoleva seaduse artiklis 15 nimetatud maksukohustuslasel õigus arvata tasumisele kuuluvast maksust maha sisendkäibemaks, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks.“

14 Selle seaduse artikli 91 kohaselt:

„[...]

2. Mis puudutab kaupu ja teenuseid, mille maksukohustuslane vastavalt tulumaksualastele õigusnormidele loeb kulumikõlblike materiaalsete ja mittemateriaalsete põhivarade ja õiguste hulka, ning kinnisasju ja kasutusvaldust kinnisasjadele, välja arvatud need, mille soetamisväärtus ei ületa 15 000 [Poola złotti], siis tuleb maksukohustuslasel nende osas teha lõikes 1 nimetatud korrigeerimine viie üksteisele järgneva aasta ning kinnisvara ja kasutusvalduse korral kümne aasta jooksul alates kasutuselevõtmise aastast.

[...]

7. Lõiked 1–6 kehtivad *mutatis mutandis*, kui maksukohustuslasel oli õigus arvata tema kasutatud kaupade või teenuste eest maha kogu sisendkäibemaks ja ta tegi mahaarvamise, või kui maksukohustuslasel ei olnud mahaarvamisoigust, kuid hiljem selle kauba või teenuse eest makstava käibemaksu mahaarvamise õigus muutus.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Omavalitsusüksus on registreeritud käibemaksukohustuslasena alates 2005. aastast.

16 Aastatel 2009–2010 lasi omavalitsusüksus ehitada kultuurimaja. Ehitamise raames tarniti talle kaupu ja osutati teenuseid, mille eest ta tasus käibemaksu. Pärast kultuurimaja ehituse lõpetamist anti see 2010. aastal kohaliku kultuurikeskuse tasuta kasutusse.

17 Omavalitsusüksus teatas 2014. aastal kavatsusest arvata see kinnisasi enda vara hulka ning hakata seda ise otse juhtima. Seejärel soovis ta anda kultuurimaja nii omavalitsusüksuse elanike tasuta kasutusse kui ka seda samal ajal äriotstarbel tasu eest välja üürida. Seoses tasu eest kasutamisega teatas omavalitsusüksus sõnaselgelt, et ta soovib väljastada selle eest käibemaksuga arveid. Kuni tänaseni ei ole omavalitsusüksus selle investeringuga seoses makstud käibemaksu veel maha arvanud.

18 Omavalitsusüksus esitas taotluse maksuasjas eelotsuse tegemiseks ja minister asus 28. mai 2014. aasta otsuses seisukohale, et omavalitsusüksusel ei ole eelkõige käibemaksuseaduse artikli 91 lõigete 2 ja 7 järgi õigust käibemaksu mahaarvamist korrigeerida ja seda peamiselt põhjusel, et kuna asjaomaste soetatud kaupade ja saadud teenuste abil ehitatud kinnisasi anti kultuurikeskusele tasuta kasutusse, ei soetanud omavalitsusüksus seda kinnisasja majandustegevuse eesmärgil ega tegutsenud seega käibemaksukohustuslasena.

19 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Gdański vojevoodkonna halduskohus, Poola) 18. novembri 2014. aasta otsusega rahuldati omavalitsusüksuse kaebus ministri 28. mai 2014. aasta otsuse peale.

- 20 Nimetatud kohus leidis, et maksukohustuslase poolt kaupade ja teenuste esialgne kasutamine tegevuseks, mis ei ole käibemaksuga maksustatav, ei võta temalt õigust arvata sisendkäibemaksu maha hiljem, kui kõnealuste kaupade ja teenuste kasutusotstarvet muudetakse ning sellest tulenevalt kasutatakse neid seejärel maksustatavate tehingute tarbeks. Seejuures ei saa omavalitsusüksusele õiguspäraselt ette heita seda, et taotluses, mille põhjal tehti 28. mai 2014. aasta otsus, ei teatanud ta kinnisasja soetamisel sõnaselgelt enda kavatsusest kasutada seda majandustegevuses.
- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) arutab kohtuasja ministri kassatsioonkaebuse alusel ja küsib, kas omavalitsusüksusel on direktiivi 2006/112 artiklite 167, 168 ja 184 järgi õigus korrigeerimise teel maha arvata investeeringukuludelt tasutud käibemaks, kui asjaomast kapitalikaupa kasutati algul tegevuseks, mis ei ole käibemaksuga maksustatud, käesolevas asjas nende ülesannete täitmise raames, mis kuuluvad omavalitsusüksusele ametivõimuna, ja seejärel ka maksustatavate tehingute raames.
- 22 Selle kohta leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et nähtuvalt 2. juuni 2005. aasta kohtuotsusest Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335) tuleb sellele küsimusele vastata eitavalt, sest sellest kohtuotsusest tuleneb, et kui avalik-õiguslik asutus tegutses kapitalikauba soetamisel ametivõimuna, mitte aga maksukohustuslasena, ei ole tal õigust sellelt kaubalt makstud sisendkäibemaksu maha arvata ja seda ka juhul, kui see asutus tegutseb hiljem maksukohustuslasena.
- 23 Selles kohtuotsuses antud juhised ei ole aga enam nii selged, kuna 5. juuni 2014. aasta kohtumääruses Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750) leidis Euroopa Kohus, et kui omavalitsusüksus on muutnud kapitalikaubana soetatud kinnisasja kasutusotstarvet nii, et kõigepealt kasutatakse seda tegevuses, mis ei anna käibemaksu mahaarvamise õigust, ja edaspidi tegevuses, mis mahaarvamisoiguse annab, on mahaarvamise korrigeerimine põhimõtteliselt lubatud.
- 24 Selle kohta tuleb küsida, kas tähtsust omab asjaolu, et kapitalikauba omandamisel on omavalitsusüksus sõnaselgelt teada andnud enda kavatsusest kasutada seda edaspidi ka maksustatavate tehingute tegemiseks või ei ole ta seda teinud.
- 25 Sellise kavatsuse väljendamata jätmisel tuleb edasi küsida, kas selle üle, kellena ametivõim tegutses, tuleb otsustada kapitalikauba esimese kasutamise alusel või tuleb arvesse võtta ka teisi kriteeriume.
- 26 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas omavalitsusüksusel on direktiivi [2006/112] artikleid 167, 168 ja 184 ning järgmisi artikleid ning neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades õigus arvata sisendkäibemaksuna (korrigeerimise teel) maha investeeringukuludelt tasutud käibemaksu, kui
- valmistatud (soetatud) kapitalikaupa kasutati algul tegevuseks, mis ei ole käibemaksuga maksustatud (avalike ülesannete täitmiseks omavalitsusüksuse avaliku võimu teostamise raames), [kuid]
 - kapitalikauba kasutamise viis on muutunud ja omavalitsusüksus kasutab seda kaupa nüüd ka maksustatavate tehingute tarbeks?
2. Kas esimesele küsimusele vastamisel on oluline, et omavalitsusüksus ei väljendanud kapitalikauba valmistamise või soetamise ajal sõnaselgelt oma kavatsust võtta kõnealune kapitalikaup hiljem kasutusele maksustatavate tehingute tarbeks?
3. Kas esimesele küsimusele vastamisel on oluline, et kapitalikaupa kasutatakse nii maksustatavate kui ka mittemaksustatavate (avalike ülesannete täitmiseks tehtavate) tehingute tarbeks ja konkreetseid investeeringukulusid ei saa objektiivselt siduda ühega eespool nimetatud tehingutest?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma kolme küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikleid 167, 168 ja 184 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui avalik-õiguslikul asutusel on õigus korrigeerida kapitalikaubana soetatud kinnisasja eest tasutud käibemaksu mahaarvamist sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus selle kauba soetamisel oleks esiteks saanud seda tema olemusest tulenevalt kasutada nii maksustatavas kui ka mittemaksustatavas tegevuses, kuid seda kasutati esialgu mittemaksustatavas tegevuses, ja teiseks ei olnud see asutus sõnaselgelt teada andnud enda kavatsusest kasutada seda kaupa maksustatavas tegevuses, kuid ei olnud ka sellist kasutust välistanud.
- 28 Nimetatud küsimusele vastamiseks tuleb tähelepanu juhtida sellele, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslase õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mis kuulub tasumisele või mille ta on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (vt eelkõige 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 37).
- 29 Mahaarvamiskorra eesmärk on vabastada maksukohustuslane täielikult oma kogu majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (vt selle kohta 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt rõhutanud, on direktiivi 2006/112 artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa üldjuhul kitsendada. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Direktiivi 2006/112 artikli 187 sätteid reguleerivad niisugust mahaarvamise korrigeerimist nagu põhikohtuasjas, kus kapitalikaupa, mille kasutamisest mahaarvamisõigust ei teki, kasutatakse seejärel nii, et sellest tekib mahaarvamisõigus (5. juuni 2014. aasta kohtumäärus Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Mahaarvamise korrigeerimissüsteem on direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemi oluline osa, kuna selle eesmärk on tagada mahaarvamise täpsus ja seega maksukoormuse neutraalsus (5. juuni 2014. aasta kohtumäärus Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul tuleb siiski järgida nii materiaalsoiguslikke kui ka vormilist laadi nõudeid ja tingimusi (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Seega, mis puudutab selliseid sisulisi nõudeid ja tingimusi, siis Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika järgi nähtub direktiivi 2006/112 artiklist 168, et üksnes isikul, kes on maksukohustuslane ning kes sellena kauba soetamise ajal tegutseb, on õigus kõnealuselt kaubalt maha arvata käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle kauba eest, kui ta kasutab seda tema maksustatavate tehingute tarbeks (vt selle kohta 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 8, ning 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 35 Direktiivi 2006/112 artiklite 63 ja 167 kohaselt tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal, milleks on kaubatarne teostamise hetk (22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 36 Need põhimõtted kehtivad ka olukorras, kus asjaomane isik on avalik-õiguslik asutus, kes soovib direktiivi 2006/112 artikli 184 ja sellele järgnevate artiklite alusel korrigeerida käibemaksu mahaarvamist (vt selle kohta 2. juuni 2005. aasta kohtuotsus Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punkt 39).
- 37 Eltoodust nähtub, et kui selline avalik-õiguslik asutus nagu põhikohtuasjas omavalitsusüksus tegutseb kapitalikauba soetamise ajal ametivõimuna direktiivi 2006/112 artikli 13 lõike 1 tähenduses ja seega mittemaksukohustuslasena, ei ole tal põhimõtteliselt mingisugust õigust selle kaubaga seoses mahaarvamist korrigeerida ja seda isegi juhul, kui ta on seda kaupa kasutanud hiljem maksustatavas tegevuses (vt selle kohta 2. juuni 2005. aasta kohtuotsus Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punkt 44).
- 38 Vastavalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikale on see, kas maksukohustuslane tegutses kauba soetamisel maksukohustuslasena, see tähendab majandustegevuse eesmärgil, fakti küsimus, mille hindamisel peab eelotsusetaotluse esitanud kohus arvesse võtma konkreetse kohtuasja kõiki asjaolusid, muu hulgas asjaomase kauba omadusi ja ajavahemikku, mis jääb kauba soetamise ja selle maksukohustuslase majandustegevuse eesmärkidel kasutamise vahele (vt selle kohta eelkõige 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 21, ja 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 21).
- 39 Sellise hinnangu eesmärk on kontrollida, kas maksukohustuslane soetas või tootis asjaomaseid kapitalikaupu objektiivsete asjaoludega tõendatud kavatsusega teostada majandustegevust ja järelikult tegutses ta maksukohustuslasena direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses (vt selle kohta 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20).
- 40 Arvestades, et põhikohtuasjas kohaldatavates riigisisestes õigusaktides on kapitalikaubana soetatud kinnisasjade puhul ette nähtud viie- või kümneaastane korrigeerimisperiood alates asjaomase kauba kasutamise algusest, nähtub käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotluse esitanud kohtu sedastustest, et omavalitsusüksuse taotlus esitati neli aastat pärast asjaomase kinnisasja kasutusse võtmist kultuurikeskuse poolt, kellele see oli antud tasuta kasutusse.
- 41 Ehkki seda peab veel kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, näib, et käesolevas asjas tegutses omavalitsusüksus põhikohtuasjas kapitalikaubana soetatud kinnisasja soetamisel samadel tingimustel nagu üksikisik, kes soovib ehitada lasta hoonet, ilma et ta seejuures tugineks ametivõimu eesõigustele. Sellest nähtub vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 13 lõikele 1 ja sellega seotud kohtupraktikale, et omavalitsusüksus ei tegutsenud asjaomase kinnisasja ostmisel ametivõimuna.
- 42 Järelikult erineb põhikohtuasja olukord 2. juuni 2005. aasta kohtuotsuse Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335) aluseks olnud olukorrast, milles asjaomane avalik-õiguslik isik oli soetanud kapitalikauba ametivõimuna viidatud artikli 13 lõike 1 tähenduses ja seega mittemaksukohustuslasena.
- 43 Ühtlasi erineb põhikohtuasja olukord viidatud kohtuotsuse aluseks olnud olukorrast asjaolu poolest, et käesolevas asjas oli omavalitsusüksus 2010. aastal kapitalikaubana soetatud kinnisasja soetamise ajal registreeritud käibemaksukohustuslasena juba alates 2005. aastast.
- 44 Ka erineb põhikohtuasja olukord 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsuse Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214) aluseks olnud olukorrast, kus oli selge, et asjaomane Soome linn tegutses kinnisasjade soetamisel maksukohustuslasena ja soetamine toimus majandustegevuse eesmärgil, nimelt oli soetamise eesmärgiks nende kinnisasjade üürile andmine.

- 45 Samuti on põhikohtuasja olukord erinev 5. juuni 2014. aasta kohtumääruse Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750) aluseks olnud olukorrast, sest nagu nähtub viidatud kohtumääruse punktist 11, tegutses Poola omavalitsusüksus asjaomase kinnisasja soetamise ajal maksukohustuslasena ja eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis, et juba hoone ehitamise ajal andis see omavalitsusüksus sõnaselgelt teada enda kavatsusest anda see kinnisasi üürile äriühingule, kes maksaks talle üüri.
- 46 Käesolevas kohtuasjas andis aga omavalitsusüksus alles pärast asjaomase kinnisasja soetamist teada enda kavatsusest see kinnisasi äriotstarbel üürile anda.
- 47 Kuigi kavatsuse ühetähenduslik ja sõnaselge väljendamine kasutada asja alates selle soetamisest majandustegevuses võib olla piisav selleks, et asuda seisukohale, et maksukohustuslane soetas kauba maksukohustuslasena tegutsedes, siis sellise teadaande puudumine ei välista siiski, et sellist kavatsust võib olla väljendatud kaudselt.
- 48 On tõsi, et käesolevas asjas oli põhikohtuasjas vaidlusaluse kinnisasja soetamise ajal omavalitsusüksuse ainus väljendatud kavatsus kasutada seda kinnisasja avalikes huvides, nimelt kultuurimajana. Kui ka see kavatsus viidi hiljem ellu selliselt, et kinnisasi anti kohaliku kultuurikeskuse kasutusse tasuta, siis sellest hoolimata ei ole iseenesest välistatud, et seda kinnisasja kasutatakse kas või osaliselt majandustegevuses, näiteks seda üürile andes.
- 49 Seetõttu võib asja olemus, mis on vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 38 viidatud Euroopa Kohtu praktikale üks teguritest, mida tuleb arvesse võtta fakti tuvastamisel, kas kinnisasja soetamisel tegutses selle soetaja maksukohustuslasena, näidata seda, et omavalitsusüksus kavatses tegutseda maksukohustuslasena.
- 50 Samuti on asjaolu, et juba enne põhikohtuasjas vaidlusaluse kinnisasja üleandmist ja soetamist oli omavalitsusüksus käibemaksukohustuslasena registreeritud, seda kinnitav kaudne tõend.
- 51 Samas ei oma iseenesest tähtsust see, et asjaomast kinnisasja ei kasutatud maksustatavate tehingute tegemiseks kohe, sest selle asja kasutamine määrab kindlaks ainult esialgse mahaarvamise või võimaliku vahetult järgneva korrigeerimise ulatuse, kuid ei mõjuta mahaarvamise õiguse tekkimist (vt selle koha 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 39).
- 52 Seega, kuivõrd eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab esimeses küsimuses asjaolule, et kinnisasja esialgne kasutamine toimus „avalike ülesannete täitmiseks omavalitsusüksuse avaliku võimu teostamise raames“, siis see asjaolu – eeldades, et see on tõendatud, millele aga omavalitsusüksus vastu vaidleb – ei mõjuta sellest eraldiseisvat küsimust, kas selle kinnisasja soetamisel tegutses ametivõim maksukohustuslasena, mis nimetatud asjaolu tõttu annaks talle selle kinnisasjaga seoses mahaarvamisõiguse, vaid see on kaudne tõend selle kohta, et omavalitsusüksus ei tegutsenud maksukohustuslasena.
- 53 Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus kapitalikaubana soetatud kinnisasja soetamisel oleks saanud seda tema olemusest tulenevalt kasutada nii maksustatavas kui ka mittemaksustatavas tegevuses ja kus avalik-õiguslik asutus, kes oli juba maksukohustuslane, ei väljendanud sõnaselgelt kavatsust kasutada seda kinnisasja maksustatavas tegevuses, kuid ka ei välistanud sellist kasutust, ei välista selle kinnisasja esialgne kasutamine mittemaksustatavas tegevuses seda, et kõigi asjaolude kaalumise tulemusena, mida peab vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 38 märgitule tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus, asutakse seisukohale, et täidetud on direktiivi 2006/112 artiklis 168 toodud tingimus, et maksukohustuslane peab asjaomase kauba soetamisel tegutsema maksukohustuslasena.
- 54 Seejuures tuleb, nagu seda leidis ka kohtujurist enda ettepaneku punktis 55, igal üksikjuhul selle tingimuse täidetuse kontrollimisel anda lai tähendus kauba soetamisele „maksukohustuslasena“.

- 55 Nimelt nõuab sellise laia tähenduse andmist mahaarvamise korra eesmärk ja seega ka korrigeerimine, mille mõte on vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 29–31 märgitule tagada kogu majandustegevuse neutraalne maksustamine, ning sellest põhimõttest tuleneb, et üldreeglina peab iga ettevõtja saama teha mahaarvamise kõikide maksude suhtes, mida on kohaldatud sisendkäibemaksuga koormatud tehingutele, mahaarvamise täpsuse tagab aga vajaduse korral tagantjärele tehtav korrigeerimine.
- 56 Direktiivi 2006/112 artiklis 168 toodud tingimuse, mille kohaselt peab maksukohustuslane olema kauba soetamisel tegutsenud maksukohustuslasena, täidetuse kontrollimisel ei oma lõppkokkuvõttes tähtsust asjaolu, et konkreetsete investeeringukulude objektiivne jaotamine maksustatavateks ja mittemaksustatavateks tehinguteks on keeruline või isegi võimatu.
- 57 Selline jaotus on täpsemalt reguleeritud normides, mis näevad ette mahaarvatava osa ja sisalduvad direktiivi 2006/112 artiklites 173–175. Mahaarvatava osa arvutamine mahaarvamisele kuuluva käibemaksusumma kindlaksmääramiseks on üldjuhul lubatud ainult kaupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab ühtaegu nii majandustehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka majandustehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või (vt eelkõige 14. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punkt 34).
- 58 Nende meetodite ja kriteeriumide määratlemine, mille alusel tuleb sisendkäibemaks jaotada majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel, on liikmesriikide otsustada, kes on oma kaalutusõigust kasutades kohustatud arvestama selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust ning sellest lähtudes nägema ette arvutusmeetodi, mis peegeldab objektiivselt kummagi tegevuse peale tehtud tegelike kulutuste osa (6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 42).
- 59 Järelikult tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artikleid 167, 168 ja 184 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui avalik-õiguslikul asutusel on õigus korrigeerida kapitalikaubana soetatud kinnisasja eest tasutud käibemaksu mahaarvamist sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus selle kauba soetamisel oleks esiteks saanud seda tema olemusest tulenevalt kasutada nii maksustatavas kui ka mittemaksustatavas tegevuses, kuid seda kasutati esialgu mittemaksustatavas tegevuses, ja teiseks ei olnud see asutus sõnaselgelt teada andnud enda kavatsusest kasutada seda kaupa maksustatavas tegevuses, kuid ei olnud ka sellist kasutust välistanud, kui kõigi faktiliste asjaoluside kaalumise tulemusena, mida peab tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus, asutakse seisukohale, et täidetud on direktiivi 2006/112 artiklis 168 toodud tingimus, et maksukohustuslane peab asjaomase kauba soetamisel tegutsema maksukohustuslasena.

Kohtukulud

- 60 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade 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, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 167, 168 ja 184 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui avalik-õiguslikul asutusel on õigus korrigeerida kapitalikaubana soetatud kinnisasja eest tasutud käibemaksu mahaarvamist sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus selle kauba soetamisel oleks esiteks saanud seda tema olemusest tulenevalt kasutada nii maksustatavas kui ka mittemaksustatavas tegevuses, kuid seda kasutati esialgu mittemaksustatavas tegevuses, ja teiseks ei olnud see asutus sõnaselgelt teada

andnud enda kavatsusest kasutada seda kaupa maksustatavas tegevuses, kuid ei olnud ka sellist kasutust välistanud, kui kõigi faktiliste asjaoluside kaalumise tulemusena, mida peab tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus, asutakse seisukohale, et täidetud on direktiivi 2006/112 artiklis 168 toodud tingimus, et maksukohustuslane peab asjaomase kauba soetamisel tegutsema maksukohustuslasena.

Allkirjad