



Temaatiline ülevaade

KÄIBEMAKSU MAHAARVAMINE

Käibemaksu, mis on liidu õiguse osa juba ligikaudu viis aastakümnet¹, iseloomustab ühelt poolt eelkõige asjaolu, et kehtestatakse tarbimismaks, mis on üldiselt kohaldatav maksukohustuslaste poolt nende majandustegevuse käigus tehtavatele tehingutele ja mille tasumise kohustus lasub üksnes lõpptarbijal, ning teiselt poolt neutraalsuse põhimõtte, mida tuleb nimetatud maksu kohaldamisel järgida ning mis hõlmab ka maksu mahaarvamise õiguse põhimõtet. Mahaarvamise süsteemi eesmärk on ettevõtja täielikult vabastada käibemaksu koormast kõikide tema tehingute puhul, mis ise annavad mahaarvamisõiguse. Euroopa Kohus märgib oma käibemaksu puudutavates lahendites sageli, et mahaarvamisõigus (ja sellest tulenev õigus saada tasutud maks tagasi) on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või üldjuhul piirata.

Ent olgugi et mahaarvamisõigust tuleks esmapilgul alati kohaldada selleks, et saavutada neutraalne maksustamine, kehtivad selle õiguse puhul teatavad piirangud. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on nõutav, et kauba või teenuse omandamise ja eelnevalt maksustatud tehingu vahel oleks otsene ja vahetu seos. Teisisõnu peab omandamine olema objektiivsete kriteeriumide järgi mõeldud maksukohustuslase majandustegevuse jaoks. Seevastu, kui omandamistehinguid tehakse maksust vabastatud tehingute eesmärgil või kui need ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või sisendkäibemaksu sisse nõuda ega soetamisel tasutud maksu maha arvata.

Euroopa Kohus on oma praktikas juurutanud ka selle, et liidu õigusele ei või tugineda pettuse või kuritarvituse toimepanemise eesmärgil. Kuritarvituste korral võib sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keelduda ka tagasiulatuvalt, kui mahaarvamisõigust on kasutatud kuritarvituse teel. Nii võib liikmesriigi kohus keelduda mahaarvamisõiguse andmisest, kui objektiivseid asjaolusid arvestades on tõendatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et soetamisega osaleb ta tehingus, mis on osa käibemaksust kõrvalehoidumisest, ja seda isegi siis, kui kõnealune tehing vastab objektiivsetele kriteeriumidele,

¹ Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

millel põhinevad mõisted „kaubatarned maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“ ja „majandustegevus“.

Järgnevalt on välja toodud valik kohtuotsuseid, mis on jaotatud teemade kaupa ja hõlmavad Euroopa Kohtu hiljutist praktikat käibemaksu mahaarvamise valdkonnas.

I. Neutraalsuse põhimõte

Nagu eespool mainitud, on Euroopa Kohus oma praktikas korduvalt märkinud, et direktiividega 77/388 ja 2006/112 kehtestatud mahaarvamiste korra eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega täieliku neutraalsuse kogu majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et majandustegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud².

Euroopa Kohus on ka rõhutanud, et kuigi liikmesriigid võivad direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt valida meetmed maksu täpseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks, ei või need meetmed seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust³.

Ent Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, millega liidu seadusandja väljendab käibemaksu valdkonnas võrdse kohtlemise üldpõhimõtet, et erinevaid olukordi ei käsitletaks ühtemoodi, välja arvatud juhul, kui selline kohtlemine on objektiivselt põhjendatud⁴.

[1. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

Kaks füüsilist isikut, kes on Poola täisühingu tulevased osanikud, soetasid 2006. aasta detsembris kinnisasja. Kohtutäitur koostas selle tehingu kinnituseks tulevaste osanike nimele arve. Äriühing asutati aga alles neli kuud hiljem, s.o 2007. aasta aprillis. Selle raames koostas notar äriühingu nimele arve äriühingu asutamisega seotud notariaalakti ja selle ärakirjade kinnitamise eest. Nimetatud kahe arve alusel deklareeris asjaomane äriühing sisendkäibemaksu summa.

Maksuhaldur keeldus taotletud mahaarvamisest põhjusel, et kinnisasja soetaja ei olnud esimesena nimetatud arve kohaselt mitte äriühing ise, vaid füüsilised isikud, kes pärast äriühingu asutamist tegid sellesse nimetatud kinnisvaraga mitterahalise sissemakse. Teisena nimetatud arvega seoses leidis maksuhaldur, et see oli väljastatud enne kõnealuse äriühingu kandmist äriregistrisse ja oli seega koostatud sellise äriühingu nimele, mida veel ei eksisteerinud. Lisaks ei saanud tulevased osanikud tugineda investeerimiskuludelt tasutud käibemaksu mahaarvamise

² [14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74, punkt 19\).](#)

³ [22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 50\).](#)

⁴ [19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Lietuvos geležinkeliai \(C-250/11, EU:C:2012:496, punktid 44 ja 45 ning seal viidatud kohtupraktika\).](#)

õigusele seetõttu, et kõnealuse investeerimiskauba sissemakse oli põhihohtuasjas kohaldatavate liikmesriigi õigusnormide kohaselt maksust vabastatud tehing.

Pärast seda, kui liikmesriigi kohus oli saanud mahaarvamisest keeldumise otsuse peale esitatud kaebuse, esitas ta Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse, küsides esiteks, kas tulevastest osanikest koosneval isikute ühendusel, mis tegi enne ühingu ametlikku registreerimist äriühinguna ja enne selle kandmist käibemaksukohustuslaste registrisse investeerimiskulutusi, oli pärast registreerimist ning käibemaksukohustuslaste registrisse kandmist direktiivi 2006/112 artikli 9 ning artiklite 168 ja 169 alusel õigus maha arvata sisendkäibemaks, mis tasuti äriühingu maksustatava tegevuse eesmärgil tehtud investeerimiskulutustelt, ning teiseks, kas selle õiguse rakendamist võib takistada asjaolu, et arve kinnisasja soetamise kohta koostati osanike ja mitte äriühingu nimele.

Euroopa Kohus märkis sarnaselt oma järeldestele kohtuasjades *Rompelman (263/83)*⁵ ja *INZO (C-110/94)*⁶, et ettevalmistav tegevus nagu muu hulgas kinnisasja ostmine, tuleb lugeda direktiivi 77/388 artikli 4 lõikes 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimeses lõigus nimetatud majandustegevuse, mis võib hõlmata mitut üksteisele järgnevat tegu, hulka kuuluvaks (punkt 28). Lisaks eeldab käibemaksu neutraalsuse põhimõtte ettevõtja maksukoormuse osas, et esimesed investeerimiskulutused, mis on tehtud ettevõtte huvides, oleksid käsitatavad majandustegevusena. Selle põhimõttega oleks vastuolus see, kui need tegevused algaks alles kinnisasja tegeliku kasutamise hetkest, st kui tekib maksustatav tulu (punkt 29). Seega tuleb igaüht, kes teeb selliseid investeeringuid, mis on tihedalt seotud kinnisvara kasutamisega tulevikus ja selleks vajalikud, käsitada maksukohustuslasena direktiivi 77/388 tähenduses (punkt 30) ning selle raames on tal õigus nõuda tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist (punkt 31). Lisaks võib käibemaksu neutraalsuse põhimõtte kohaselt maksukohustuslane, kelle ainus sotsiaalne eesmärk on ette valmistada teise maksukohustuslase majandustegevust ja kes ei ole ühtki maksustatavat tehingut teostanud, nõuda mahaarvamisõigust seoses teise maksukohustuslase tehtud maksustatavate tehingutega (punkt 33). Seega, kuna liikmesriigi õigusaktide kohaselt oli osanikel, olgugi et neid võis pidada käibemaksukohustuslasteks, võimatu tugineda selle äriühingu tehtud maksustatavatele tehingutele, et vabaneda käibemaksu tasumise kohustusest seoses investeerimistehingutega, mis on tehtud nimetatud äriühingu tarbeks ja tema tegevuse huvides, peab viimasel neutraalse maksukoormuse tagamiseks olema võimalik võtta neid investeerimistehinguid arvesse käibemaksu mahaarvamise ajal (punkt 35).

Euroopa Kohtu hinnangul nõuab käibemaksu neutraalsuse üldpõhimõtte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded (punkt 43). Asjaolu, et arve, mis koostati enne asjaomase äriühingu äriregistrisse kandmist ja maksukohustuslasena registreerimist, väljastati tulevaste osanike ja mitte äriühingu enda nimele, ei kaota mahaarvamisõigust, kuna isikud, kellel tuli sisendkäibemaksu tasuda, ja isikud, kes moodustasid asjaomase äriühingu, olid samad. Teistsugune lähenemisviis muudaks mahaarvamisõiguse kasutamise olematuks ja seaks seetõttu käibemaksu neutraalsuse kahtluse alla.

⁵ Selles kohtuasjas tehti [14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

⁶ Selles kohtuasjas tehti [29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus INZO \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub (C-153/11, EU:C:2012:163)

2009. aasta mais ostis Bulgaaria äriühing, kes tegeles Varnas (Bulgaaria) asuva hotelli käitamisega, eluruumina kasutatava kahekorruselise korteri Sofias (Bulgaaria). Ta arvas ostult tasutud käibemaksu küll maha, kuid ühtki maksudeklaratsiooni, millest nähtuks selle korteriga seotud kohalike maksude tasumine, maksuhaldurile ei esitanud. Kuna asjaomane äriühing ei muutnud selle kinnisasja kasutusotstarvet ega sõlminud enda nimele vee- ja elektrivarustuse lepingut, järeldas maksuhaldur sellest, et kõnealune korter oli mõeldud eluruumiks, mitte kutsealaseks kasutamiseks, ja seetõttu ei andnud selle omandamine sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

Administrativen sad Varnale (Varna halduskohus, Bulgaaria) esitatud kaebuses vaidles nimetatud äriühing maksuhalduri seisukohale vastu, väites, et kõnealune kinnisasi oli mõeldud kasutamiseks tema majandustegevuses, kuna tal on kavas seda kasutada reisikorraldajatega läbirääkimisteks peetavatel koosolekutel. Kuna käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006) § 70 lõike 1 punkti 2 on Bulgaaria õiguses tõlgendatud mitmeti, esitas nimetatud kohus Euroopa Kohtule küsimuse, kas direktiivi 2006/112 kohaselt tekib mahaarvamiseõigus maksustamisperioodil, mille jooksul maks muutub sissenõutavaks, sõltumata asjaolust, et nimetatud kinnisasja ei kasutata majandustegevuses kohe.

Euroopa Kohus märkis kõigepealt, et just kauba soetamine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, määrab käibemaksusüsteemi kohaldamise ja järelikult ka mahaarvamise mehhanismi (punkt 39) ning et maksukohustuslane tegutseb sellena siis, kui tegevus toimub tema majandustegevuse tarbeks direktiivi 2006/112 tähenduses (punkt 40). Seejärel märkis Euroopa Kohus, 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 topeltmaksustamiseni, mis on vastuolus ühise käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõttega (punkt 42). Euroopa Kohus täpsustas, et see põhimõte nõuab ettevõtete maksukoorma osas, et tegevuse alustamiseks tehtud investeerimiskulu tuleb käsitada majandustegevusena, mis annab õiguse sisendkäibemaksu kohe maha arvata (punkt 43). Järelikult, eraõiguslik isik, kes omandab asja majandustegevuse tarbeks direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses, teeb seda maksukohustuslasena, isegi kui asja ei kasutata majandustegevuses kohe (punkt 44).

6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus E. ON Global Commodities (C-323/12, EU:C:2014:53)

Kõnealune äriühing tegutseb Rumeenia turul elektrienergia valdkonnas alates 2005. aasta oktoobrist. Selleks et täita tingimusi, mis on kehtestatud väljaspool Rumeeniat asuvatele maksukohustuslastele enne Rumeenia Euroopa Liiduga liitumist 22. detsembri 2003. aasta maksuseadustikuga nr 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003), määras äriühing endale Rumeenias maksuesindaja ja registreeris viimase käibemaksukohustuslasena. Kuna kohustus määrata maksuesindaja kaotati ära pärast seda, kui Rumeenia sai Euroopa Liidu liikmeks, lõpetas asjaomase äriühingu maksuesindaja tema nimel arvete väljastamise alates 1. jaanuarist 2007, kuid jätkas siiski

äriühingu esindamist Rumeenias, eelkõige suhtlemisel maksuhalduriga. Ajavahemikus 1. jaanuarist kuni 31. augustini 2007 soovis äriühing maha arvata tasutud sisendkäibemaksu arvete põhjal, mille olid väljastanud tema äripartnerid kui teenuste osutajad, kes on Rumeenia juriidilised isikud. Maksuhaldur ei lubanud äriühingu esindajal maksu maha arvata tehingute puhul, mis tehti alates 1. jaanuarist 2007, kuna see äriühing ei olnud enam Rumeenias elektrienergia tarnimise osas käibemaksukohustuslane, mis tähendas seda, et ta ei märkinud arvele ega arvestanud enam käibemaksu Rumeenias tehtud elektrienergia tarnetelt, kuna see kohustus läks alates eespool nimetatud kuupäevast üle tarne saajale.

Asjaomane äriühing esitas selle keeldumise tõttu mahaarvamistaotluse direktiivi 79/1072⁷ ning liikmesriigi õiguse selle sätte alusel, millega direktiiv võeti üle Rumeenia õigusesse. Tema taotlus jäeti rahuldamata põhjusel, et direktiiv puudutab maksukohustuslasi, kes ei ole Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud ja kellel ei ole ka kohustust end sellena registreerida, samas kui äriühingul oli Rumeenias endiselt maksuesindaja ning seetõttu oli ta tegelikult Rumeenias maksukohustuslasena registreeritud. Pärast seda, kui maksuhaldur jättis tema vaide rahuldamata, pöördus äriühing kaebusega Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus) poole, kes esitas Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse.

Kuna nimetatud kohtuasi käsitles direktiivi 79/1072 sätete tõlgendamist, analüüsis Euroopa Kohus, kas selle direktiivi sätteid tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et ühes liikmesriigis asuv maksukohustuslane, kes on teinud elektrienergia tarneid teises liikmesriigis, määras teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud maksuesindaja, toob kaasa selle, et see maksukohustuslane ei saa viimati nimetatud liikmesriigis tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks sellele direktiivile tugineda. Rumeenia valitsus väitis, et kõnealune äriühing tekitas maksuesindaja allesjätmisega õigusliku vaakumi, mille tulemusel jäi ta ilma igasugusest võimalusest saada käibemaksu tagasi.

Euroopa Kohus, olles märkinud, et direktiiv 79/1072 näeb ette kaks kumulatiivset tingimust, mis peavad olema täidetud selleks, et maksukohustuslast saaks käsitada väljaspool riigi territooriumi registreeritud ja maksutagastuse õigust omava isikuna, analüüsis nendest tingimustest teist – nimelt seda, mille kohaselt on maksukohustuslasel keelatud teha kaubatarneid või osutada teenuseid, mis oleks käsitatavad tagasimaksmise riigis tarnitute või osutatavatena (punkt 42) – ning märkis, et kuigi elektrienergia tarnimise tulemusel muutub direktiiv 79/1072 kohaldamatuks, tuleb tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist põhimõtteliselt lubada, kui sisulised tingimused on täidetud, seda isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. Neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus sanktsioon, mis seisneb tagastamisõiguse või mahaarvamiseõiguse andmisest keeldumises (punkt 55). Seda õigust ei välista pelk asjaolu, et ta viimati nimetatud liikmesriigis on määranud maksuesindaja (punkt 57 ja resolutsioon).

⁷ Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksas direktiiv 79/1072/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1979, L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79).

13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147)

Selles kohtuasjas moodustas asjaomase isiku panus Saksa õiguse alusel asutatud seltsingusse 60%, kusjuures kummagi teise seltsinglase panus oli 20%. Seltsing lõpetati 31. detsembril 1994 selliselt, et iga seltsinglane omandas ühe osa kliendibaasist. Asjaomane isik asutas 31. detsembril 1994 uue seltsingu, millesse tehtud panustest moodustas tema panus 95% ja millele ta andis pärast vana seltsingu lõpetamist omandatud kliendibaasi tasuta üle, et uus seltsing saaks seda oma majandustegevuse tarbeks kasutada. Kuna vana seltsing lõpetati vara jaotamisega, tegi maksuhaldur 2003. aastal vana seltsingu suhtes 1994. aastal toimunud kliendibaasi üleandmiselt tasumisele kuuluva käibemaksu kohta maksuotsuse. Pärast tasumisele kuuluva maksu tasumist esitas asjaomane isik 1994. aastal toimunud likvideerimise ja vara jaotamise kohta arve, millel oli käibemaks eraldi välja toodud. 2004. aasta käibedeklaratsioonides arvas asjaomane isik maha ka talle kliendibaasi omandamise eest väljastatud arvel näidatud käibemaksu ning deklareeris uue seltsingu juhtimistegevusest tulenevad tehingud. Kuna maksuhalduri arvates kasutas vara, mille moodustas kliendibaas, uus seltsing, st asjaomasest isikust eraldiseisev ettevõtte, ei ole nimetatud isikul seega mingit õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

Asjaomane isik väitis eelkõige, et Euroopa Kohtu otsuses Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz⁸ välja töötatud põhimõtted, mis puudutavad sellise sisendkäibemaksu tagastamist, mis tasuti tehingutelt, mis tehti niisuguse täisühingu tulevase majandustegevusega seoses, mille tulevased osanikud on tasunud sisendkäibemaksu, ei kuulu tema juhtumi puhul kohaldamisele, kuna see ei puuduta mitte seltsingu poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist, vaid asutajaliikmeks oleva seltsinglase tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist. Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) esitas seejärel Euroopa Kohtule sellekohase eelotsuse küsimuse.

Euroopa Kohus analüüsis kõigepealt direktiivi 77/388 neid sätteid, milles on määratletud maksukohustuslane ja mahaarvamisõigus, käibemaksu neutraalsuse põhimõttest lähtudes, et tuvastada, kas asjaomane isik, ilma et kõnesolev kliendibaas moodustaks osa uue seltsingu varast, võis kõnealuse kliendibaasi omandamisel tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Euroopa Kohus märkis sellega seoses, et tema järeldused kohtuasjas Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10)⁹ ei ole analoogia alusel kohaldatavad põhikohtuasjas kõne all olevale olukorrale, kuna kahe kohtuasja aluseks oleva asjaolud on kardinaalselt erinevad.

Euroopa Kohus seega mitte üksnes ei märkinud, et kliendibaasi tasuta üleandmist uuele ühingule ei saa pidada „majandustegevuseks“ direktiivi 77/388 tähenduses, vaid täheldas ka seda, et puudus igasugune otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a kohase mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel (punktid 32–37). Neutraalse maksustamise põhimõtte kohta märkis Euroopa Kohus, et see peegeldub mahaarvamise süsteemis, mille mõte on ettevõtja täielikult vabastada kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine

⁸ [1. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). See kohtuotsus on eelnevalt välja toodud ülevaate käesolevas osas.

⁹ [Kohtujurist Cruz Villalóni ettepanek kohtuasjas Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2011:592\)](#).

käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused on ise käibemaksuga maksustatavad. Ent kuna kliendibaasi seltsingule tasuta kättesaadavaks tegemine ei ole tehing, mis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse, siis ei ole neutraalse maksustamise põhimõtte niisuguses olukorras kohaldatav (punktid 40–42).

17. juuli 2014. aasta kohtuotsus Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091)

2006. aasta juunis importis äriühing Equoland Itaaliasse kolmandast riigist pärit kaubapartii. Tollideklaratsioonis oli märgitud, et kaup oli saadetud käibemaksu tasumiseks maksulattu. Importimisele järgneval päeval kandis maksulao haldaja kauba laoregistrisse, olgugi et kaup ei olnud ladustatud füüsiliselt, vaid üksnes virtuaalselt ehk eespool nimetatud registrisse kandmise teel. Seejärel viidi kaup kohe maksuladustamisprotseduurilt välja ning käibemaks tasuti pöördmaksustamise teel, mille viis läbi Equoland. Kuna kaupa ei viidud maksulattu füüsiliselt, leidis Itaalia toll, et vajalikud tingimused, et käibemaksu tasumist impordilt edasi lükata, ei olnud täidetud. Toll asus seetõttu seisukohale, et maksukohustuslane ei olnud tasunud väidetavalt tasumisele kuuluvat maksu importimise ajal ning et tasumine pöördmaksustamise korra kohaselt kujutab endast käibemaksu hilinenud tasumist.

Pärast seda, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtule oli laekunud kaebus, küsis viimane Euroopa Kohtult, kas vastavalt käibemaksu neutraalsuse põhimõttele on direktiiviga 77/388 vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt nõuab liikmesriik käibemaksu tasumist impordilt, samas kui käibemaks on pöördmaksustamise raames juba tasutud sisearve väljastamise ning maksukohustuslase ostu-müügi registrisse kandmise teel.

Euroopa Kohus märkis selle kohta, et kui liikmesriigid, teostamaks neile direktiivi 77/388 artikli 16 lõikega 1 antud pädevusi, võtavad selliseid meetmeid nagu kohustus viia imporditud kaup füüsiliselt maksulattu, siis jääb liikmesriikidele – juhul kui karistuste valdkonnas vastavad õigusnormid puuduvad – pädevus valida karistused, mida nad peavad asjakohaseks (punkt 32). Seega on õiguspärane, kui liikmesriik näeb impordikäibemaksu täpseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks oma vastavas riigisiseses õiguses ette asjakohased karistused, muutes karistatavaks selle, kui ei ole täidetud kohustust viia imporditud kaup maksulattu füüsiliselt (punkt 33).

Karistusmakse summa kindlaksmääramise korra kohta leidis Euroopa Kohus siiski, et nõue, mille kohaselt peab maksukohustuslane tasuma uuesti impordikäibemaksu, ilma et võetaks arvesse juba tehtud makset, jätab selle maksukohustuslase mahaarvamisõigusest sisuliselt ilma. Ühe ja sama tehingu maksustamine käibemaksuga kaks korda, lubades samas aga seda maksu maha arvata vaid ühe korra, jätab ülejäänud käibemaksukoorma maksukohustuslase kanda (punkt 40). Euroopa Kohus märkis sellega seoses, et võttes arvesse mahaarvamisõiguse ülekaalukat positsiooni ühises käibemaksusüsteemis, ei ole selline karistus, mis seisneb mahaarvamisõiguse andmisest keeldumises, kooskõlas direktiiviga 77/388 juhtudel, mil ei ole tuvastatud maksudest kõrvalehoidumist ega kahju riigieelarvele (punkt 41). Lisaks märkis Euroopa Kohus, et direktiiviga 77/388 ette nähtud pöördmaksustamise kord võimaldab iseenesest võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega teatavat liiki tehingute puhul (punkt 42). Ent kuna tegemist ei ole maksudest kõrvalehoidumise või kõrvalehoidumise kavatsusega, ei saa karistuse seda osa, mis seisneb nõudes tasuda juba tasutud käibemaksu

uuesti, ilma et teistkordne makse annaks mahaarvamisõiguse, pidada käibemaksu neutraalsuse põhimõttega kooskõlas olevaks (punkt 43).

[28 juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone \(C-332/15, EU:C:2016:614\)](#)

Guardia di finanza (Itaalia maksupolitsei) tuvastas 2013. aastal läbi viidud maksukontrolli käigus, et Itaalia käibemaksukohustuslasest äriühingu seaduslik esindaja ei saanud esitada raamatupidamisdokumente. Sama kontroll tõi ka ilmsiks, et äriühing oli väljastanud arveid, kuid kuna ta ei olnud esitanud vastavat käibedeklaratsiooni, jäi tal käibemaks tasumata. Kontrolli käigus ilmnes veel, et asjaomane isik oli jätnud täitmata väljastatud arvete kirjendamise kohustuse. Kriminaalmenetluse ajal esitas viimane arved, mille kolmandad ettevõtjad olid äriühingule väljastanud ja mis on tasutud koos käibemaksuga, kuid mida ei ole selle äriühingu raamatupidamises kirjendatud.

Kõnealust kriminaalasja menetlev kohus küsis Euroopa Kohtult muu hulgas, kas direktiivi 2006/112 sätetega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad ka karistusõiguslikus kontekstis võimaluse võtta käibemaksu mahaarvamiseks arvesse makstud arveid, mida maksukohustuslane ei ole kirjendanud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis selle kohta, et liikmesriigi õigusnormid seavad käibemaksu mahaarvamise õiguse tingimuseks niisuguste vorminõuete täitmise, mis puudutavad eelkõige asjaomaste deklaratsioonide esitamist ajal, mil maksukohustuslane kasutab oma käibemaksu ettemakset, ning asjaolu, et asjaomased arved on kantud selleks ette nähtud registrisse. Selle kohtu sõnul ei olnud maksukohustuslasel õigust maha arvata isegi tasutud sisendkäibemaksu, kui seda ei ole nõuetekohaselt kirjendatud. Kõnealune kohus täpsustas sellega seoses, et käibedeklaratsiooni esitamata jätmise korral näeb Itaalia õigus ette, et tasumata maks hõlmab kogu tasumisele kuuluvat maksu, ilma et käibemaksu osas oleks võimalik arvesse võtta tarnijatele tasutud käibemaksu, kui seaduses ette nähtud vorminõudeid ei ole täidetud.

Euroopa Kohus analüüsis esmalt, kas direktiiviga 2006/112 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad mahaarvamisõiguse kasutamiseks ette kaheaastase õigustlõpetava tähtaja. Kaaludes ühelt poolt oma praktikas kinnistunud põhimõtet, et direktiiviga 2006/112 ette nähtud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või üldjuhul piirata, ja teiselt poolt õiguskindluse põhimõtet, mis välistab mahaarvamisõiguse kasutamise piiramatu aja jooksul, märkis Euroopa Kohus, et õigustlõpetavat tähtaega, mille lõppemisel nähakse maksumaksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ette mahaarvamisõiguse äravõtmine, ei saa käsitada direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, tingimusel et ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii liikmesriigi õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväarsuse põhimõte), ja teisest küljest ei muuda see mahaarvamisõiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte) (punkt 34). Euroopa Kohus märkis lisaks, et mahaarvamisõigusel on käibemaksusüsteemis põhimõtteline tähtsus, selle eesmärk on tagada täielik neutraalsus kogu majandustegevuse maksukoormuse osas, seda õigust ei või üldjuhul piirata ning seda rakendatakse kohe kõikide maksude suhtes, millega koormati ostutehinguid (punkt 44).

II. Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala

Euroopa Kohus on mahaarvamisõiguse tekkimise ja kohaldamisala osas üldreeglina viidanud oma väljakujunenud praktikale, mille kohaselt peab konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esinema otsene ja vahetu seos selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse kohaldamisala¹⁰. Samas on Euroopa Kohus täpsustanud, et maksukohustuslasel on mahaarvamisõigus ka siis, kui konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel puudub otsene ja vahetu seos, ent kõnealuste teenuste ostmise kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkuludesse ning moodustavad sellisena tema tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste hinna ühe koostisosa. Need kulud on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega¹¹.

[16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Asjaomane äriühing käitab 14. detsembril 2001 sõlmitud hasartmängude korraldamise tegevusloa andmise lepingu alusel Póvoa de Varzimi (Portugal) mängupiirkonnas kasiinot. Nimetatud lepingu kohaselt tegeles äriühing üheaegselt hasartmängude sektoris, mis on käibemaksust vabastatud, toitlustus- ja meelelahutussektoris, mis on käibemaksuga maksustatav, ning haldus- ja finantssektoris, mis annab õiguse käibemaksu osalisele mahaarvamisele. Käibemaksuga maksustatavates sektorites arvatakse tasutud käibemaks maha käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) kohase tegeliku kasutamise meetodi alusel. Kohaldatavate õigusnormide ja tegevusloa andmise lepingu kohaselt oli kõnealune äriühing kohustatud maksma Portugali riigile esialgset tasu, kuid ka iga-aastasest tasu, mis arvutatakse hasartmängusektoris saadava tulu põhjal. Tal on lubatud iga-aastasest tasust maha arvata üks osa kuludest, mille ta on kandnud meelelahutuse ja turismiedendamise kohustuste täitmisel. Mahaarvatav summa sõltub nii kantud kulude suurusel kui ka hasartmängudest saadud tuludest. Pärast maksuameti kontrolli saadeti kõnealusele äriühingule maksuteade käibemaksu täiendava tasumise kohta aastate 2002–2004 eest. Korrigeerimine põhines selle meetodi vaidlustamisel, mida äriühing kasutas tasutud käibemaksu mahaarvatava summa arvutamiseks toitlustus- ja meelelahutussektoris. Portugali maksuamet leidis, et kuna iga-aastasest tasust tehtav mahaarvamine meelelahutuse ja arendusega seotud kulude hüvitamiseks kujutab endast tegutsemistoetust käibemaksukoodeksi tähenduses, ei ole see toetus käibemaksuga maksustatav ning toitlustus- ja meelelahutustegevust tuleb käsitada kui osaliselt maksustatavat ja osaliselt maksuvaba tegevust. Maksuameti sõnul peab nendes sektorites tasutud käibemaksu mahaarvamine põhinema sellel osal, mis võimaldab arvestada ühtaegu maksuvaba ja maksustatavat tegevust.

Kõnealune äriühing väitis Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgem halduskohus) esitatud kaebuses muu hulgas, et maksuameti argumendid põhjustavad käibemaksu mahaarvamise valdkonna moonutamist ning rikuvad seeläbi direktiivi 77/388, nagu seda on

¹⁰ Vt eelkõige 8. Juuni 2000. aasta kohtuotsus Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 24); 22. veebruari 2001. aasta kohtuotsus Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 26) ja 8. veebruari 2007. aasta kohtuotsus Investstrand, C-435/05 (EU:C:2007:87, punkt 23).

¹¹ Vt eelkõige [8. Juuni 2000. aasta kohtuotsus Midland Bank \(C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 31\)](#) ja [26. mai 2005. aasta kohtuotsus Kretztechnik \(C-465/03, \(EU:C:2005:320, punkt 36\)\)](#).

tõlgendanud Euroopa Kohus kohtuotsustes komisjon vs. Hispaania¹² ning komisjon vs. Prantsusmaa¹³, ja seetõttu otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus esitada Euroopa Kohtule eelosusetaotluse.

Euroopa Kohtu hinnangul on selle direktiiviga vastuolus liikmesriigis kohaldatav kord, mille kohaselt liikmesriik, kui ta lubab segamaksukohustuslastel nendes sätetes ette nähtud mahaarvamisi teha selle järgi, kas kasutatakse kõiki kaupu ja teenuseid või ainult osa nendest, arvutab mahaarvatava maksusumma valdkondades, milles sellised maksukohustuslased teevad üksnes maksustatavaid tehinguid, nii, et lisab maksuvabad „toetused“ mahaarvatava osa kindlaksmääramisel kasutatava murdarvu nimetajasse (punkt 43, resolutsioon).

Märkides, et segamaksukohustuslaste puhul näeb direktiiv 77/388 ette, et mahaarvamisõigus arvutatakse vastavalt selle direktiivi artiklis 19 kindlaks määratud osale, Euroopa Kohus siiski täpsustas, et nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmas lõik lubab liikmesriikidel näha ette ühe selles lõigus loetletud mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise muudest meetoditest, nimelt määrata iga tegevusvaldkonna kohta eraldi mahaarvatav osa või lubada mahaarvamist kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel (punkt 38). Lisaks täpsustas Euroopa Kohus, et direktiivi 77/388 artikli 11 A osa lõike 1 punkti a kohaselt maksustatakse kauba või teenuse hinnaga otse seotud toetused nendega samal alusel. Mis puudutab toetusi, mis ei ole hinnaga otse seotud, siis nende kohta näeb direktiivi artikli 19 lõige 1 ette, et liikmesriigid võivad need lisada kohaldatava mahaarvatava osa murdarvu nimetajasse juhul, kui maksukohustuslane teostab üheaegselt nii mahaarvamise aluseks olevaid tehinguid kui ka maksuvabasid tehinguid (punkt 39). Võttes arvesse, et kõnealusel maksukohustuslasel oli õigus kasutada mahaarvamisel teistsugust meetodit kui direktiivi 77/388 artikli 19 alusel kindlaksmääratud osa meetod, nimelt kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel (punkt 40), kuid et tema tegevus toitlustus- ja meelelahutussektoris on käibemaksuga maksustatav, siis hõlmab tegeliku kasutamise meetodist tulenev mahaarvamisõigus kogu maksu, millega need tehingud on maksustatavad (punkt 41). Nimelt, kuna maksukohustuslasel oli lubatud teha mahaarvamine tegeliku kasutamise meetodi alusel, ei ole direktiivi 77/388 artikli 19 sätted kohaldatavad ja seega ei saa need piirata mahaarvamisõigust nendes sektorites nii, nagu tuleneb nimetatud direktiivist (punkt 42).

Lõpuks, seoses „otsese ja vahetu seosega“, mis peab olema ostutehingu ja müügitehingu vahel, on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et selles küsimuses täpsemat sõnastust leida on ebarealistlik. Nimelt, võttes arvesse kaubanduslike ja kutsealaste tehingute mitmekesisust, oleks võimatu anda kohasemat vastust selle kohta, kuidas igal üksikul juhul kindlaks määrata vajalik seos ostutehingute ja müügitehingute vahel selleks, et sisendkäibemaksu oleks võimalik maha arvata.

[22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Nimetatud kohtuasi puudutas, nagu on märgitud käesoleva dokumendi I osas „Neutraalsuse põhimõte“, korteri ostmisel tasutud käibemaksu mahaarvamise õigusest keeldumist (punkt 2).

¹² [6. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus \(C-204/03, EU:C:2005:588\)](#).

¹³ [6. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

Euroopa Kohus märkis selle kohta, et maksukohustuslane tegutseb sellena siis, kui tegevus toimub tema majandustegevuse tarbeks direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses (punkt 40). Kui see on nii, siis võib 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 (punkt 45). Kui mahaarvamisoigus on saadud, jääb see alles, kui puuduvad pettusele või kuritarvitusele viitavad asjaolud. Seega, kui maksukohustuslane ei saanud tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavates tehingutes kasutada kaupu või teenuseid, mille puhul tekib mahaarvamise õigus, jääb mahaarvamisoigus alles, kuna sellisel juhul puudub igasugune pettuse või kuritarvituse oht, mis võiks õigustada mahaarvatud summade hilisemat tagasimaksmist (punkt 47).

Euroopa Kohus otsustas niisiis, et maksukohustuslasel, kes sellena tegutsedes 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 (punkt 52).

[21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades Mahagében ja Dávid \(C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

Liidetud kohtuasjadest esimeses koostas tarnija kahe Ungari äriühingu vahel sõlmitud lepingu raames, mis puudutasid töötlemata akaatsiatüvede tarnimist, soetaja nimele 16 arvet. Kuueteist arvetest oli lisas märgitud saatedokumendi number. Olles lisanud kõik need 16 arvet oma maksudeklaratsioonile, kinnitas tarnija, et kõnealused tarned leidsid aset. Tarnija maksis nendega seotud käibemaksu ja soetaja arvas vastavad summad maha. Ent maksuhaldur jõudis tarnija ostu- ja tarnetehingute kontrollimise käigus järeldusele, et viimasel ei ole akaatsiatüvede varu ja asjaomasel aastal ostetud akaatsiatüvede kogus ei ole piisav selleks, et teha soetajale esitatud arvetel märgitud tarneid. Seetõttu tegi maksuhaldur otsuse, milles tuvastas, et soetajal on maksuvõlg, ning kohustas teda tasuma trahvi ja viivitusintressi, kuna tema arvates ei olnud viimasel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust põhjusel, et neid arveid ei saa pidada autentseks.

Maksuhaldur jättis nimetatud otsuse peale soetaja esitatud vaide rahuldamata seetõttu, et tarnija ei olnud asjaomaste arvete väljastajana esitanud ühtegi vastavate tehingute toimumist tõendavat dokumenti ning et soetaja ei olnud võtnud tarvitusele ühtki ettevaatusabinõud, mis on ette nähtud 1992. aasta käibemaksuseaduse nr LXXIV (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény; *Magyar Közlöny* 1992/128) § 44 lõikes 5, kuna ta ei kontrollinud tarnija maksukohustuslase staatust ja tema kaupa.

Soetaja esitas talle määratud maksuvõla, trahvi ja viivitusintressi tühistamiseks kaebuse Baranya Megyei Bíróságile (Baranya ringkonnakohus, Ungari), kes palus selgitada küsimust, kas direktiivi 2006/112 artikliga 167, artikli 168 punktiga a, artikli 178 punktiga a, artikli 220 punktiga 1 ja artikliga 226 on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt maksuhaldur ei luba maksukohustuslasel maha arvata käibemaksu, mida ta on kohustatud tasuma või mille ta tasus talle osutatud teenuste eest, seetõttu, et nende teenuste eest esitatud arve väljastanud isik või üks teenuseid osutanud isik on toime pannud rikkumise, ilma et maksuhaldur oleks tuvastanud, et asjaomane maksukohustuslane oli sellest rikkumisest teadlik või aitas sellele ise kaasa.

Euroopa Kohus märkis kõigepealt, et direktiivis ette nähtud mahaarvamisõigust, mis on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, ei või üldjuhul piirata. Küsimus, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu on riigile üle kantud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust (pressiteade). Liikmesriigid võivad siiski keelduda mahaarvamisõiguse andmisest, kui objektiivsete asjaolude alusel on tõendatud, et sellele õigusele tugineti pettuse või kuritarvituse kavatsusega. Nii on see eelkõige juhul, kui maksukohustuslane, kellele tarniti kaupu või osutati teenuseid, mille põhjal mahaarvamisõigust taotletakse, teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille on eelnevalt toime pannud tarnija või muu ettevõtja. Euroopa Kohus leidis, et maksuhalduri ülesanne on tõendada, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma sellise pettuse olemasolust (pressiteade).

Liidetud kohtuasjadest teises kohustus füüsiline isik töövõtulepingu alusel muu hulgas alltöövõtjaid kasutades tegema erinevaid ehitustöid (punkt 24). Pärast lepingu täitmist selgus maksukontrolli tulemusel, et nimetatud füüsilisel isikul, tema alltöövõtjal ja viimati nimetatud alltöövõtjal puudusid nende tööde teostamiseks vajalikud töölisel ja vahendid. Maksuhaldur leidis seetõttu, et füüsilise isiku esitatud arved ei kajasta tegelikku majandustehingut ja on seega fiktiivsed. Lisaks ei võtnud kõnealune isik antud asjas kohaldatavate õigusnormide kohaseid vajalikke ettevaatusabinõusid. Neil asjaoludel otsustas maksuhaldur füüsilise isiku tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise võimaldamisest keelduda, lähtudes sellest, et asjaomaseid tehinguid tuleb pidada kahtlaseks (punkt 27) põhjusel, et arveid ei saa pidada autentseks, kajastamaks selle majandustehingu toimumist, millega seoses need esitati, ja tegi seega kindlaks, et sellel isikul on maksuvõlg ning määras talle trahvi ja viivitusintressi (punkt 29).

Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Jász-Nagykun-Szolnoki ringkonnakohus, Ungari), kellele füüsiline isik esitas kaebuse nimetatud otsuse tühistamiseks, palub selgitada, kas direktiivi 2006/112 artikliga 167, artikli 168 punktiga a ja artikliga 273 on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt ei anna maksuhaldur maksukohustuslasele õigust arvata käibemaksusummat maha maksusummat, mida ta on kohustatud tasuma või mille ta tasus talle osutatud teenuste eest, seetõttu, et maksukohustuslane ei teinud kindlaks, kas nende kaupade kohta arvete esitaja, mille eest mahaarvamisõiguse kasutamist taotleti, oli maksukohustuslane ja kas tema tegevus oli õiguspärane (pressiteade) (kohtuotsuse punkt 51).

Euroopa Kohus tegi otsuse maksukohustuslase kohustuse kohta veenduda oma äripartneri õiguspärases tegutsemises. Euroopa Kohus leidis, et kui on tõendeid, mille alusel võib kahtlustada rikkumist või maksupettust, võib neist teadlikku ettevõtjat pidada juhtumi asjaoludest lähtuvalt kohustatuks taotlema teavet teise ettevõtja kohta, veendumaks, et viimane on usaldusväärne. Küll aga ei või maksuhaldur kõikidel juhtudel nõuda, et maksukohustuslane, kes soovib kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust, kontrolliks, ega teised ettevõtjad ei ole eelnevalt toime pannud rikkumisi või pettust (pressiteade).

Nimelt tuleb maksuhalduril viia läbi maksukohustuslaste vajalik kontroll, et tuvastada rikkumisi ja käibemaksupettusi ning määrata karistusi maksukohustuslastele, kes need on toime pannud. Järelikult ei saa maksuhaldur panna omaenda kontrolliülesandeid maksukohustuslastele ning keelduda neile selliste ülesannete täitmata jätmise tõttu mahaarvamisõiguse kasutamise võimaldamisest (pressiteade).

Neil asjaoludel otsustas Euroopa Kohus, et direktiiviga 2006/112 on vastuolus Ungari maksuhalduri praktika, mille kohaselt ei luba maksuhaldur maksukohustuslasel maha arvata tasutud käibemaksu õigusvastase tegevuse tõttu, mille pani toime selle arve esitaja, mille alusel mahaarvamist taotletakse, ilma et ta oleks tõendanud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma tarneahelas eelnevalt toime pandud pettusest. Samuti on nimetatud direktiiviga vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt maksuhaldur keeldub mahaarvamisõiguse andmisest seetõttu, et maksukohustuslane, kellel ei ole teavet, mis annab alust kahtlustada rikkumist või pettust, ei ole veendunud, et tema äripartner järgis seadusest tulenevaid kohustusi eelkõige käibemaksuvaldkonnas, või seetõttu, et maksukohustuslasel ei ole lisaks arvele muid dokumente, mis tõendaksid, et tema äripartner tegutses õiguspäraselt (pressiteade).

6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557)

Selles kohtuasjas osutas Portugali õiguse järgi asutatud valdusühing tehnilisi haldus- ja juhtimisteenuseid äriühingutele, mille aktsiakapitalis tal oli osalus. Selle tegevuse käigus ostis valdusühing käibemaksuga maksustatavaid teatud konsultatsiooniteenuseid, mille ta müüs edasi oma tütarettevõtjatele sama hinnaga, mille eest ta need ostanud oli, lisades hinnale käibemaksu. Maksustamisaastal arvas valdusühing maha hinnale lisatud käibemaksust kogu enda tasutud käibemaksu, leides, et maksustatavad tehingud on objektiivselt seotud vastavate ostetud teenuste kasutamisega.

Maksuhaldur, kes saatis valdusühingule maksuteate, milles oli kehtestatud tasutud sisendkäibemaksu protsent, leidis maksukontrolli tulemusel, et nimetatud äriühing ei või ostetud teenustelt arvestatud kogu käibemaksu maha arvata, vaid peab kasutama proportsionaalse mahaarvamise meetodit. Äriühing esitas maksuteate vaidlustamiseks kaebuse esimese astme kohtule Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (Lissaboni haldus- ja maksukohus, Portugal), kes jättis kaebuse rahuldamata.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus Tribunal Central Administrativo Sul (lõunapiirkonna apellatsiooniaseme halduskohus, Portugal), kellele esitati esimese astme kohtu otsuse peale edasikaebus, küsis Euroopa Kohtult, kas direktiivi 77/388 artikli 17 lõikeid 2 ja 5 tuleb tõlgendada nii, et selline valdusühing, kes lisaks oma põhitegevusele, milleks on tütarettevõtjate aktsiakapitalis täieliku või osalise osaluse omamine, ostab kaupu ja teenuseid, mille ta müüb seejärel edasi nimetatud äriühingutele, võib vastavalt selle direktiivi artikli 17 lõikele 2 maha arvata kogu tasutud sisendkäibemaksu, või võib liikmesriigi maksuhaldur kohustada teda vastavalt selle direktiivi artikli 17 lõikele 5 maha arvama vaid osa käibemaksust, mis on proportsionaalne maksustatavate tehingutega seotud summaga.

Euroopa Kohus märkis kõigepealt, et tema väljakujunenud praktika kohaselt valdusühing, kelle ainus eesmärk on teistes äriühingutes osaluse omamine, ilma et ta otseselt või kaudselt võtaks osa nende äriühingute juhtimisest, välja arvatud õigused, mis tal on aktsionäri või osanikuna, ei ole maksukohustuslane ja tal puudub mahaarvamisõigus. Ent valdusühingu seotus selliste äriühingute juhtimisega, kus tal on osalus, kujutab endast majandustegevust direktiivi 77/388 tähenduses, kui see hõlmab käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemist (punkt 34).

Seejärel tõi Euroopa Kohus oma praktikale viidates välja, et mahaarvamisosigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa üldjuhul piirata. See on kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (punkt 35). Ent mahaarvamisosigus eeldab, et selleks et käibemaksu saaks maha arvata, peavad varem teostatud tehingud olema otseselt ja vahetult seotud nende tehingutega, mille alusel mahaarvamisosigus tekib (punkt 36), või kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka, peavad need moodustama sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa (punkt 37).

Sellega seoses tõi Euroopa Kohus välja kolm võimalikku olukorda, millest esimeses tuleb varem ostetud teenuseid pidada tervikuna teenusteks, millel on otsene ja vahetu seos müügitehinguga, millelt võib käibemaksu maha arvata, teises kasutatakse teenuseid nii seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, ja kolmandas kasutatakse teenuseid üheaegselt nii majandustegevuse kui ka mittemajandusliku tegevuse teostamiseks. Esimesel juhul on asjaomasel maksukohustuslasel õigus maha arvata teenuste ostmisega seoses tasutud käibemaks tervikuna. Seda mahaarvamisosigust ei või piirata ainuüksi seetõttu, et liikmesriigi õigusnormid käsivad neid tehinguid nimetatud äriühingu tegevusalast või tema üldisest tegevusest lähtuvalt põhitegevusalale lisanduva maksustatava kõrvaltegevusena. Teisel juhul võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest, ja liikmesriikidel on lubatud näha ette üks mahaarvamisosiguse kindlaksmääramise kordi. Kolmandal juhul ei kuulu direktiiv 77/388 kohaldamisele ning mahaarvamise ja sisendkäibemaksu jaotamise korra määratlevad liikmesriigid, kes peavad selle pädevuse teostamisel võtma arvesse direktiivi 77/388 eesmärki ja ülesehitust. Neil tuleb ka selleks ette näha niisugune arvutusmeetod, mis peegeldab objektiivselt kummagi tegevuse peale eelnevalt tehtud tegelike kulutuste osa (punktid 45–47). Kokkuvõttes otsustas Euroopa Kohus, et valdusühingu sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisala tuleb kindlaks määrata vastavalt olukorrale või olukordadele, mis on asjaomase valdusühingu tegevusele kohaldatavad.

[21.veebruari 2013. aasta kohtuotsus Becker \(C-104/12, EU:C:2013:99\)](#)

Füüsilisest isikust ettevõtja, kes on enamusosanik Saksa õiguse alusel asutatud osaühingus, mille tegevusala on käibemaksuga maksustatavate ehitustööde tegemine tasu eest, kui osaühingu juhatuse liikme ja enamusosaniku suhtes algatati kriminaalmenetlus. Ettevõtja ja äriühing moodustasid käibemaksugrupi. Seetõttu käsitati neid ühe maksukohustuslasena. Ettevõtja täitis nn ühendava ettevõtjana füüsilisest isikust ettevõtjast ja äriühingust koosneva ettevõtjate grupi maksukohustusi. Pädev prokuratuur algatas äriühinguga sõlmitud ehitustööde hankelepingu täitmise seotud korruptsioonikahtluste tõttu ettevõtja suhtes kriminaalmenetluse, milles viimast esindas advokaat. Vastavalt advokaadiga sõlmitud õigusabilepingule olid õigusnõustaja klientideks ettevõtja kui süüdistatav ja äriühing. Arved advokaaditasu kohta esitati äriühingule. Ettevõtja kui nn äriühingu ühendav ettevõtja arvas vaidlusalusel maksustamisaastal neile arvetele märgitud käibemaksu maha.

Finanzamt Köln-Nord (Köln-Nordi maksuamet, Saksamaa) esitas ettevõtjale maksu ümberarvutuse teate, leides, et kõnealune käibemaks ei ole mahaarvatav. Kuna ettevõtja vaie Finanzamt Köln-Nord (Köln-Nordi maksuamet, Saksamaa) otsuse peale jäeti rahuldamata, esitas

ettevõtja maksu ümberarvutamise teate vaidlustamiseks kaebuse pädevale esimese astme kohtule Finanzgericht Kölnile (Kölni maksukohus, Saksamaa), kes kaebuse rahuldaski.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtul Bundesfinanzhofil (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), kellele Finanzamt Köln-Nord (Köln-Nordi maksuamet, Saksamaa) esitas kassatsioonkaebuse, on küsitavusi seoses sellega, kuidas määrata kindlaks otsese seose esinemine ostutehingu ja müügitehingu vahel, mis on Euroopa Kohtu praktika kohaselt nõutav selleks, et mahaarvamisdigust kasutada, ning ta palub selgitada esiteks, kas niisuguse seose esinemine sõltub artikli 17 lõike 2 punkti a tähenduses saadud teenuse objektiivsest sisust või selle teenuse tellimise põhjusest, ja teiseks, kui teenuse tellimise põhjus on määrava tähtsusega, siis kas maksukohustuslasel, kes tellib teenuse koos ühe oma töötajaga, on õigus maksu täielikule või ainult osalisele mahaarvamisele.

Euroopa Kohus märkis viitega oma varasemale praktikale, mis puudutab otsese ja vahetu seose esinemise nõuet, et selle kriteeriumi kohaldamisel tuleb võtta arvesse kõiki asjaomaste tehingutega seotud konkreetseid asjaolusid ning üksnes neid tehinguid, mis on objektiivselt seotud maksukohustuslase maksustatava tegevusega (punkt 22). Nimelt on kohustus üksnes asjaomast tehingut arvesse võtta kõige enam kooskõlas ühise käibemaksusüsteemi eesmärgiga tagada õiguskindlus ja lihtsustada käibemaksu kohaldamiseks vajalikke meetmeid (punkt 23). Selle tuvastamisel, kas saadud kaubatarnete või teenuste ja maksustatava müügitehingu vahel, või erandjuhul maksustatava ostutehingu vahel, on olemas otsene ja vahetu seos, tuleb arvesse võtta ka nende tehingute objektiivset sisu (punkt 24). Euroopa Kohtu täpsustuse kohaselt ei välista asjaolu, et teenuse osutamise ja maksustatava majandustegevuse kui terviku vahelise otsese ja vahetu seose tuvastamisel tuleb lähtuda nimetatud teenuse objektiivsest sisust, seda, et arvesse võiks võtta ka asjaomase tehingu ainsat põhjust, mida tuleb pidada objektiivse sisu kindlaksmääramise kriteeriumiks. Kui tuvastatakse, et tehingut ei tehtud maksukohustuslase maksustatava majandustegevuse tarbeks, ei saa seda tehingut pidada niisuguseks, mis loob majandustegevusega otsese ja vahetu seose Euroopa Kohtu praktika tähenduses, isegi kui see tehing oma objektiivse sisu kohaselt on käibemaksuga maksustatav (punkt 29).

Konkreetsel juhul leidis Euroopa Kohus, et advokaaditeenustega seotud kulu – võttes arvesse selle objektiivset sisu – ei saa pidada kantuks äriühingu maksustatava tegevuse kui tervikuga seoses, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabe kohaselt oli advokaaditeenuste eesmärk otse ja vahetult kaitsta sellise süüdistatava isiklike huvid, kelle suhtes oli algatatud menetlus seoses rikkumisega, mis tulenes tema enda käitumisest, ning et kriminaalmenetlus oli suunatud ainult süüdistatava vastu isiklikult, mitte äriühingu vastu, kuigi sellise süüdistuse oleks õiguslikult saanud esitada ka viimasele (punkt 30).

Euroopa Kohus liskas, et asjaolu, et liikmesriigi tsiviilõigusnormid kohustavad sellist ettevõtjat nagu põhikohtuasjas kandma kulusid, mis on seotud tema üksuste kaitsmisega kriminaalmenetluses, ei ole ühist käibemaksusüsteemi käsitlevate õigusnormide tõlgendamisel ja kohaldamisel asjasse puutuv. Nimelt, võttes arvesse selle süsteemiga kehtestatud objektiivset käibemaksukorda, on määrava tähtsusega üksnes objektiivne seos osutatud teenuste ja maksukohustuslase maksustatava tegevuse vahel (punkt 32). Seetõttu ei anna advokaatide teenused, mille eesmärk oli ära hoida füüsilistele isikutele, kes olid maksukohustuslasest ettevõtja juhatuse liikmed, kriminaalkaristuse mõistmine, sellele ettevõtjale õigust arvata maha neilt teenustelt tasutud sisendkäibemaksu (punkt 33).

18. juuli 2013. aasta kohtuotsus PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526)

Selles kohtuasjas asutas maksukohustuslane pensioni käsitlevate liikmesriigi õigusaktide alusel oma töötajate ja endiste töötajate pensioniõiguste tagamiseks pensionifondi õiguslikult ja maksustamise seisukohalt eraldiseisva üksusena. Maksukohustuslase tütarettevõtja sõlmis teenuseosutajatega lepingud pensionide haldamise ja pensionifondi vara haldamiseks, mille tasud maksis maksukohustuslane, kandmata tasumise kohustust üle pensionifondidele. Maksukohustuslane arvas vastaval ajavahemikul nende tasudega seotud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha.

Maksukohustuslase suhtes tehti seejärel otsus käibemaksu korrigeerimise kohta sellel ajavahemikul. Pärast seda, kui tema vaie Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningenile (Põhja maksuteenistuse Groningeni maksuameti inspektor, Madalmaad) jäi rahuldamata, esitas maksukohustuslane inspektori otsuse vaidlustamiseks kaebuse Rechtbank Leeuwardenile (Leeuwardeni esimese astme kohus, Madalmaad), kes jättis kaebuse rahuldamata.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus Gerechtshof te Leeuwarden (Leeuwardeni apellatsioonikohus, Madalmaad), kellele esitati esimese astme kohtu otsuse peale edasikaebus, soovib teada, kas direktiivi 77/388 artikkel 17 lubab maksukohustuslasel, kes on asutanud eraldiseisva pensionifondi, arvata maha maksu, mida ta on ise tasunud talle nimetatud fondi tegutsemise ja haldamise tagamiseks osutatud teenustelt.

Euroopa Kohus, olles korranud maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmise tingimusi, nagu need on kinnistatud kohtupraktikas, selgitas otsese ja vahetu seose esinemise kindlaksmääramisega, et niisuguse seose eeldus on, et ostetud teenustega seotud kulutused peavad sisalduma vastavalt kas konkreetsete müügitehingute või maksukohustuslase poolt majandustegevuse käigus tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnas (punkt 23).

Selleks et kontrollida, kas vaatamata sellele, et maksukohustuslase asutatud fond on viimasest õiguslikult eraldiseisev üksus, on mahaarvamiseõiguse tekkimiseks vajalik otsene ja vahetu seos käesolevas asjas kõiki kõnesolevate tehingute asjaolusid arvesse võttes olemas, märkis Euroopa Kohus esmalt, et maksukohustuslane ostis kõnesolevaid teenuseid selleks, et tagada oma töötajate pensionide haldamine ja nende pensionide haldamiseks asutatud pensionifondi vara haldamine. Seda fondi asutades täitis maksukohustuslane tööandjana talle seadusest tulenevat kohustust ja kui sellega seoses omandatud teenuste kulud kuuluvad tema üldkuludesse, moodustavad need sellisena maksukohustuslase toodete hinna ühe koostisosa (punkt 25).

Seejärel jõudis Euroopa Kohus selle põhjal järeldusele, et saadud teenust osutati üksnes seoses maksukohustuslase maksustatavate tehingutega ja et vahetu seos on olemas (punkt 26). Euroopa Kohus täpsustas selle raames, et kui maksukohustuslasel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata, ei ole tal võimalik, kui ta teeb õigusaktidest tuleneva valiku kaitsta pensioniõigusi tööandjat ja pensionifonde õiguslikult eraldi hoides, mitte üksnes kasutada mahaarvamissüsteemist tulenevat maksusoodustust, vaid sellisel juhul ei ole tagatud ka neutraalsus käibemaksuga maksustamisel.

Selle tulemusel otsustas Euroopa Kohus, et maksukohustuslasel, kes on asutanud oma töötajate ja endiste töötajate pensioniõiguste tagamiseks pensionifondi õiguslikult ja maksustamise

seisukohalt eraldiseisva üksusena, on õigus arvata maha käibemaks, mille ta tasus selle fondi haldamise ja toimimisega seotud teenustelt, tingimusel et otsene ja vahetu seos on kõiki kõnesolevate tehingute asjaolusid arvesse võttes olemas (resolutsioon).

[6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Kaks maksukohustuslast sõlmisid raamlepingu, mille ese oli sigala ehitus- ja paigaldustöö ning seakasvatustehase renoveerimine. Lepingu raames esitas kõnealuste teenuste osutaja pöördmaksustamise korra kohaselt erinevaid arveid ilma käibemaksuta ettemaksete tasumiseks. Seejärel esitas teenuste osutaja harilikku käibemaksukorda kohaldades tehtud tööde kogumaksumuse kohta arve koos käibemaksuga. Teenuste saaja tasus arvel märgitud käibemaksu teenuste osutajale. Seejärel teenuse osutaja pankrotistus ega saanud maksuhaldurile käibemaksu üle kanda.

Maksuhalduri otsusega rahuldati teenuse saaja taotlus saada tagasi viimati nimetatud arvega seotud käibemaks. Pärast teistkordset maksukontrolli leidis Rumeenia maksuhaldur, et pöördmaksustamist reguleerivad lihtsustamismeetmeid ei ole järgitud. Seetõttu saatis maksuhaldur teenuse saajale maksuteate, milles oli näidatud ka tasumisele kuuluv viivitusintress, ning maksuotsuse nimetatud arvega seotud käibemaksu tagasimaksmise kohta. Pärast seda, kui Tribunalul Bihor (Bihori esimese astme kohus, Rumeenia) jättis põhjendamatu tõttu maksuotsuse ja maksuteate tühistamiseks esitatud kaebuse rahuldamata, jäeti põhjendamatu tõttu rahuldamata ka Tribunalul Bihori (Bihori esimese astme kohus) otsuse peale esitatud apellatsioonkaebus ning tunnistati asja uuesti läbivaatamise taotlus vastuvõetamatuks, esitas teenuse saaja viimati nimetatud kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Curtea de Appel Oradea (Oradea apellatsioonikohus, Rumeenia).

Eelotsusetaotluse esitanud kohus Curtea de Appel Oradea (Oradea apellatsioonikohus) soovis teada, kas direktiiviga 2006/112 ja neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus see, kui teenuste saaja jäetakse pöördmaksustamisele kuuluva tehingu raames ilma õigusest arvata maha käibemaks, mille ta on teenuse osutajale põhjendamatu tasunud vigaselt koostatud arve alusel, sealhulgas juhul, kui vea kõrvaldamine ei ole võimalik teenuse osutaja pankroti tõttu.

Euroopa Kohus märkis, et maksukohustuslane, kes teenuste saajana on kohustatud tasuma nende pealt käibemaksu, ei ole kohustatud omama arvet, mis on koostatud vastavalt direktiivis 2006/112 esitatud vorminõuetele, selleks et ta saaks kasutada oma mahaarvamisoõigust, vaid ta peab täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused üksnes selleks, et kasutada talle direktiivi 2006/112 artikli 178 punktiga f antud valikuvõimalust (punkt 33). Asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsuste ulatus, mida maksukohustuslane peab järgima selleks, et kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust, ei tohi minna kaugemale sellest, mis on rangelt võttes vajalik pöördmaksustamise menetluse nõuetekohase kohaldamise kontrollimiseks ja käibemaksu kogumise tagamiseks (punkt 34).

Euroopa Kohus märkis selle kohta, et erinevalt kõnealuste liikmesriigi õigusnormidega ette nähtud nõuetest ei olnud arvel märgitud „pöördmaksustamine“ ning et teenuse saaja jättis võtmata viidatud õigusnormide kohased vajalikud meetmed, et sellise märke puudumist kõrvaldada. Lisaks tasus teenuse saaja ekslikult arvele alusetult märgitud käibemaksu teenuse osutajale, kuigi nimetatud korra kohaselt oleks ta pidanud teenuste saajana tasuma käibemaksu

maksuhaldurile vastavalt direktiivile 2006/112. Lisaks asjaolule, et vaidlusalune arve ei vasta liikmesriigi õigusnormidega kehtestatud vorminõuetele, ei olnud täidetud pöördmaksustamise korra kohaldamise sisuline tingimus (punkt 37).

Euroopa Kohtu hinnangul toob selline olukord asjaomase liikmesriigi jaoks kaasa maksutulude kaotamise ohu (punkt 38). Seega, kuna teenuse saaja poolt teenuse osutajale käibemaksu tasumiseks puudus alus ja see tasumine ei vastanud pöördmaksustamise korra kohaldamise sisulisele tingimusele, ei saa teenuse saaja kasutada selle käibemaksu mahaarvamise õigust (punkt 40). Seetõttu leidis Euroopa Kohus, et mahaarvamisõigusest ilmajätmine antud juhul ei ole liidu õigusega vastuolus (resolutsiooni punkt 1).

[27. juuni 2018. aasta kohtuotsus SGI ja Valériane \(C-459/17 ja C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)

Nendes kohtuasjades oli arutusel juhtum, milles Prantsuse õiguse alusel asutatud ja Réunionil (Prantsusmaa) asuvad äriühingud tegelevad investeerimistehingute teostamisega, mille suhtes kohaldatakse liikmesriigi õigusnormis ette nähtud maksuvähendamist. Prantsuse maksuhaldur leidis, et neil kahel maksukohustuslasel ei olnud õigust arvata maha käibemaksu seoses mitme kapitalikauba soetamise arvega, kuna muu hulgas ei vastanud need arved ühelegi tegelikule tarnele. Mõlema äriühingu kohta tehti otsus erinevate perioodide eest käibemaksu täiendavaks tasumiseks.

Pärast cour administrative d'appel de Bordeaux´ (Bordeaux haldusastme apellatsioonikohus, Prantsusmaa) otsust, millega jäeti muutmata esimese astme kohtu otsus, kes lahendas käibemaksuotsuste vaidlustamiseks esitatud kaebust, esitasid äriühingud kassatsioonkaebuse Conseil d'État´ le (Prantsusmaa kõrgeima halduskohtuna tegutsev riiginõukogu).

Eelotsusetaotluse esitanud kohus Conseil d'État palub selgitada, kas direktiivi 77/388 artiklit 17 tuleb tõlgendada nii, et selleks, et keelduda andmast arve saanud maksukohustuslasele õigust arvata kõnealusel arvel märgitud käibemaks maha, piisab, kui maksuhaldur tõendab, et tehinguid, mille eest arve on esitatud, ei ole tegelikult tehtud, või peab maksuhaldur tõendama samuti seda, et maksukohustuslane ei tegutsenud heas usus.

Euroopa Kohus märkis kõigepealt, et mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal ning et sellise olukorraga on tegu siis, kui kaup on tarnitud või teenus osutatud (punkt 34). Seega on mahaarvamisõigus seotud kaupade tegeliku tarnimise või teenuste tegeliku osutamisega (punkt 35). Mahaarvamisõigus ei laiene maksule, mis kuulub tasumisele üksnes seetõttu, et see on arvel märgitud (punkt 37). Maksukohustuslase hea- või pahauskus ei oma tähtsust selles, kas tarne on toimunud direktiivi 77/388 tähenduses. Nimelt on mõistel „kaubatarne“ objektiivne olemus ja seda kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest, ilma et maksuhalduril oleks kohustust viia asjaomase maksukohustuslase kavatsuse kindlaksmääramiseks läbi uurimine või võtta arvesse teise ettevõtja, kui seda on asjaomane maksukohustuslane, kes on seotud sama kaubatarnete ahelaga, kavatsust (punkt 38).

Seetõttu otsustas Euroopa Kohus, et selleks, et keelduda andmast arve saanud maksukohustuslasele õigust arvata maha kõnealusel arvel märgitud käibemaks, piisab, kui

maksuhaldur tõendab, et tehinguid, mille eest arve on esitatud, ei ole tegelikult tehtud (resolutsioon).

[5. juuli 2018. aasta kohtuotsus Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)

Valdusühing, mille põhitegevus on osaluste haldamine mitmes kontserni tütarettevõtjas, kellele ta üüris kinnisasja, võõrandas ja soetas ümberkorraldamistehingu raames väärtpabereid. Selle tehinguga seotud erinevatelt kuludelt arvas ta käibemaksu tervenisti maha. Maksuhaldur leidis, et käibemaksu mahaarvamine ei olnud põhjendatud, kuna kulud, millelt äriühing käibemaksu mahaarvamist taotles, olid seotud kapitalitehingutega, mis jäävad mahaarvamisõiguse kohaldamisalast väljapoole. Seetõttu koostas maksuhaldur valdusühingule käibemaksuotsuse, mille viimane tulemusetult vaidlustas nii esimeses kohtuastmes kui ka apellatsioonistmes.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus Conseil d'État, kes menetleb kassatsioonkaebust, palus selgitada, kas valdusühingu poolt oma tütarettevõtjale kinnisasja üürileandmine kujutab endast seotust viimase juhtimisega, mida tuleb käsitada majandustegevusena direktiivi 77/388 tähenduses, mis annab õiguse arvata käibemaksu maha kuludelt, mida äriühing kandis selles tütarettevõtjas osaluse omandamiseks, ning jaatava vastuse korral, millistel tingimustel.

Euroopa Kohus märkis kõigepealt valdusühingu mahaarvamisõiguse kohta, et kui osalusega kaasneb otsene või kaudne seotus selliste äriühingute juhtimisega, kus tal on osalus, kujutab see endast majandustegevust käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses selles osas, mis hõlmab selle direktiivi artikli 2 tähenduses käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemist (punktid 29 ja 30). Euroopa Kohus rõhutas veel, et tema praktikas välja toodud näited tegevustest, mis kajastavad valdusühingu seotust oma tütarettevõtjate juhtimisega, ei ole loetletud ammendavalt (punkt 31)

Olles tuvastanud, et ainus teenus, mida valdusühing osutas tütarettevõtjatele, millega seoses ta tegi kulutusi nende väärtpaberite omandamise eesmärgil, oli sellise kinnisasja üürileandmine, mida tegutsev tütarettevõtja kasutas uue tootmiskohana, ja välja toonud rendile- ja üürileandmise tehingute puhul liikmesriikidele jäetud tegutsemisvabaduse (punkt 33), otsustas Euroopa Kohus, et valdusühingu poolt oma tütarettevõtjale kinnisasja üürileandmine kujutab endast seotust viimase juhtimisega, mida tuleb käsitada majandustegevusena, mis annab õiguse arvata maha käibemaksu, mida see äriühing on tasunud tütarettevõtja väärtpaberite soetamisel, tingimusel, et selline teenuse osutamine on kestev, seda tehakse tasu eest ja see on maksustatav, mis tähendab, et üürileandmine ei ole maksust vabastatud, ning kui esineb otsene seos teenuse pakkuja osutatud teenuse ja teenuse saaja makstud tasu vahel (punkt 35).

Mis puudutab konkreetsemalt mahaarvamisõiguse ulatust, siis märkis Euroopa Kohus, et tütarettevõtjates osaluste omandamisega seotud kulud, mida on kandnud valdusühing, kes osaleb nende juhtimises ja kes sellega seoses tegeleb majandustegevusega, tuleb lugeda selle valdusühingu üldkulude hulka ning nendelt kuludelt tasutud käibemaks tuleb üldjuhul täies ulatuses maha arvata (punkt 36). See piiramatu õigus ei kehti siiski sellise valdusühingu poolt oma tütarettevõtjate osaluste omandamisega seotud kulude puhul, kes osaleb üksnes teatud tütarettevõtjate juhtimises ja kes teiste tütarettevõtjatega seoses ei teosta majandustegevust. Sellisel juhul tuleb need kulud lugeda selle valdusühingu üldkulude hulka vaid osaliselt ning nendelt kuludelt tasutud käibemaksu saab maha arvata vaid selles osas, mis on liikmesriikide

määratletud jaotamiskriteeriumide kohaselt majandustegevusega lahutamatu seotud, järgides arvutusmeetodit, mis peegeldab objektiivselt nii majandustegevuse kui ka mittemajandusliku tegevuse peale tehtud tegelike kulude osa (punkt 37).

[17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair \(C-249/17, EU:C:2018:834\)](#)

Nimetatud kohtuasjas tegi üks äriühing ülevõtupakkumise kogu osaluse omandamiseks teises äriühingus, kandes selle raames kulusid seoses nõustamisteenuste ja muude teenustega, mida kasutati kavandataval ülevõtmisel. Ent kuna seda tehingut ei olnud võimalik täielikult ellu viia, mistõttu sai esimene äriühing omandada ainult osa teise äriühingu kapitalist (punkt 8), taotles esimene äriühing nendelt kuludelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist, väites, et tema kavatsus pärast ülevõetavas äriühingus kontrolli saavutamist on osaleda selle juhtimises, osutades äriühingule käibemaksuga maksustatavaid juhtimisteenuseid. Kuna pädev maksuhaldur keelas kõnealust käibemaksu maha arvata ja kuna mahaarvamist taotleb äriühing esitas mahaarvamise keelamise peale kaebuse, esitas asja menetlev liikmesriigi kohus Euroopa Kohtule küsimuse, kas direktiiv 77/388 lubab mahaarvamist juhul, kui esineb kavatsus omandada kogu osalus äriühingus, et teostada majandustegevust, mis seisneb viimasele käibemaksuga maksustatavate juhtimisteenuste osutamises.

Euroopa Kohus, analüüsides alustuseks maksukohustuslasena registreerimise tingimusi, viitas eelkõige kohtuotsuses Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14)¹⁴ tehtud järeldustele, rõhutades, et käibemaksu mahaarvamiseks on nõutav otsene või kaudne osavõtt nende äriühingute juhtimisest, kus osalus omandati (punktid 16 ja 17). Seejärel märkis Euroopa Kohus, et ettevalmistav tegevus tuleb lugeda majandustegevuse hulka kuuluvaks ning et seetõttu igaüht, kellel on objektiivselt tõendatud kavatsus alustada iseseisvalt majandustegevusega ja kes teeb selleks vajalikke esmaseid investeeringuid, tuleb seega pidada maksukohustuslaseks (punkt 18). Euroopa Kohus järeldas sellest tulenevalt, et äriühingut, kes teeb ettevalmistavaid toiminguid teises äriühingus osaluse omandamiseks kavatsusega teostada majandustegevust, mis seisneb viimase juhtimises osalemises, osutades talle käibemaksuga maksustatavaid juhtimisteenuseid, tuleb pidada maksukohustuslaseks direktiivi 77/388 tähenduses.

Euroopa Kohus lisas, et kohtuotsuse INZO¹⁵ järgi kord juba tekkinud mahaarvamisoigus jääb alles isegi siis, kui kavandatud majandustegevust hiljem ellu ei viidud ja seega ei toimunud maksustatavaid tehinguid. Vastavalt kohtuotsustele Midland Bank¹⁶ ja Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1)¹⁷ kehtib sama põhimõte siis, kui maksukohustuslane ei saanud kaupa või teenust, mille puhul mahaarvamisoigus tekib, tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavate tehingute raames kasutada (punkt 25).

Pealegi võib tasutud käibemaksu täies ulatuses maha arvata vaid juhul, kui kulusid on kantud ainult seoses kavandatava majandustegevusega, see tähendab seoses ülevõetavale äriühingule käibemaksuga maksustatavate juhtimisteenuste osutamisega. Juhul kui need kulud on osaliselt

¹⁴ Selles kohtuasjas tehti 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt (C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496).

¹⁵ [29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

¹⁶ [8. juuni 2000. aasta kohtuotsus \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#).

¹⁷ [15. jaanuari 1998. aasta kohtuotsus \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#).

seotud ka maksuvaba tegevusega või tegevusega, mis ei ole majandustegevus, võib nendelt kuludelt tasutud käibemaksu maha arvata ainult osaliselt (punkt 30).

Euroopa Kohus leidis kokkuvõttes, et direktiiv 77/388 annab sellisele äriühingule, mis kavatseb omandada kogu osaluse teises äriühingus, et teostada majandustegevust, mis seisneb viimasele käibemaksuga maksustatavate juhtimisteenuste osutamises, õiguse arvata sisendkäibemaksuna maha ülevõtupakkumise raames kasutatud nõustamisteenustele tehtud kuludelt tasutud käibemaksu täies ulatuses ka siis, kui seda majandustegevust lõpuks ellu ei viidud, kui need kulud on tekkinud ainult seoses kavandatava majandustegevusega (resolutsioon).

[18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial Services \(UK\) \(C-153/17, EU:C:2018:845\)](#)

Nimetatud kohtuasjas pakkus finantseerimisühing finantseerimisvõimalust, mida saab kasutada üksnes nimetatud kontserni kaubamärke kandvate sõiduautode omandamiseks. Muu hulgas pakkus ta kõnealuste sõidukite liisingut. See tähendab, et äriühing ostab edasimüüjalt sõiduki ja annab selle kliendi valdusse, tingimusel et sõiduki omand läheb kliendile üle alles siis, kui kõik osamaksud on lepingu lõpuks tasutud. Sõiduki omandamisel finantseerimisühingule makstud hinnaga mingit juurdehindlust ei kaasne. Seevastu „finantseerimise“ tehingut puudutava intressimäära kindlaksmääramisel lisab äriühing enda finantseerimiskuludesse marginaali üldkulude jaoks, juurdehindluse ning halbade laenude katte. Sel põhjusel sisaldub tagasimaksete intress käibes, erinevalt osast, mis puudutab sõiduki ostuhinna tagasimakseid.

Vastavalt liisingutehingutele kohaldatavatele käibemaksualastele õigusnormidele hõlmavad liisingulepingud, kuigi tegemist on ühe äritehinguga, mitut eraldiseisvat tehingut, mille hulgas on esiteks sõiduki kättetoimetamine (maksustatav tehing), ja teiseks krediidi andmine (maksuvaba tehing). Mis puudutab finantseerimisühingu poolt kõigi nende tehingute eest tasutud sisendkäibemaksu, siis üks osa sellest puudutab eranditult kas maksustatavaid tehinguid või maksust vabastatud tehinguid ja teine osa tehinguid, mis puudutavad neid mõlemaid. Viimati nimetatud käibemaksu nimetatakse Ühendkuningriigis nn jääkkäibemaksuks ja see on seotud igapäevaste üldkuludega.

Võttes arvesse, et asjaomane äriühing on osaliselt käibemaksu tasumisest vabastatud ettevõtja, on pooled eri meelt selles, millises ulatuses on tal õigus jääkkäibemaksu maha arvata. Kõnealune äriühing tegi ettepaneku jaotada jääksisendkäibemaks tema tegevusvaldkondade vahel proportsionaalselt iga valdkonna käibega müüdüd sõidukite väärtust arvesse võtmata. Seejärel pakkus ta igas valdkonnas mahaarvatava jääkkäibemaksu summa kindlaksmääramiseks välja konkreetse meetodika, mis lähtub selles sektoris maksustatavate tehingute ja kogu tehingute arvu vahelisest suhtest, kusjuures see arv ei vasta mitte lepingutele, vaid nende lepingute alusel tehtud maksetele. Maksuhaldur soovis pooldada maksustatavate ja maksuvabade tehingute jagamist vastavalt nende väärtusele, mille hulka ei arvata sõiduki esmast väärtust tarnimisel, vähendades seeläbi oluliselt jääkkäibemaksu mahaarvatavat osa, kuna see väärtus omistatakse suures osas (maksuvabadele) finantseerimistehingutele.

Euroopa Kohus, kellele selle eriarvamuse tõttu esitati eelotsusetaotlus, analüüsis, kas direktiivi 2006/112 artiklit 168 ja artikli 173 lõike 2 punkti c tuleb tõlgendada nii, et esiteks, isegi kui selliste vallasasjade liisingutehingutega seotud üldkulud ei kajastu mitte asja valduse

üleandmisel kliendi poolt tasumisele kuuluvas summas ehk tehingu maksustatavas osas, vaid tehingu „finantseerimise“ osa kohaselt tasumisele kuuluva intressi summas ehk tehingu maksuvabas osas, tuleb neid üldkulusid käibemaksuga maksustamise eesmärgil sellest hoolimata pidada müügihinna moodustavaks komponendiks, ja et teiseks võivad liikmesriigid kohaldada jaotamise meetodit, mis ei võta arvesse kõnealuse asja algset väärtust selle tarnimisel (punkt 27).

Euroopa Kohus, olles välja toonud konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahelise otsese ja vahetu seose nõude, märkis siiski, et mahaarvamisõigust tunnustatakse isegi siis, kui selline otsene ja vahetu seos puudub, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe osa (punkt 42). Sellega seoses sedastas Euroopa Kohus, et maksukohustuslane otsustas need kulud arvata mitte maksustatavate tehingute hinna, vaid üksnes maksuvabade tehingute hinna sisse. Ent kui kõnealuseid üldkulusid tõepoolest ja vähemalt teatud osas kanti selleks, et teha sõidukite valduse üleandmise tehinguid, mis on maksustatavad tehingud, kuuluvad nimetatud kulud Euroopa Kohtu hinnangul sellisena nende tehingute hinna moodustavate komponentide hulka (punkt 44).

Olles rõhutanud, et käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus muutub olenevalt sellest, milleks vastavat kaupa või teenust kasutatakse (punkt 46), täpsustas Euroopa Kohus, et üldkulud, mis on seotud kaupade ja teenustega, mida kasutatakse samal ajal tehingutes, mis annavad mahaarvamisõiguse, ja tehingutes, mis mahaarvamisõigust ei anna, tuleb vastavalt direktiivi 2006/112 asjaomastele sätetele kindlaks määrata mahaarvatav osa. Kuna sellega seoses võib üldreegli puhul, mis pakub välja nimetatud osa arvutamise käibe alusel, teha erandeid, mis võimaldavad kohaldada konkreetsele tehingule käibel põhinevast meetodist erinevat meetodit või jaotuspõhimõtet (punkt 51), rõhutas Euroopa Kohus, et see võimalus eeldab veelgi täpsemat tulemust, olgugi et see ei pea tingimata olema kõige täpsem (punkt 53). Euroopa Kohus tõi selle kohta välja, et võttes arvesse mahaarvamisõiguse põhimõttelist tähtsust, siis juhul, kui mahaarvatava osa arvutusmeetod ei arvesta üldkulude ühe osa tegelikku ja märkimisväärset kasutamist mahaarvamisõigust andvates tehingutes, ei peegelda selline arvutusmeetod objektiivselt seda osa segakasutuses kaupade ja teenuste ostmisel tehtud tegelikest kulutustest, mida saab nende tehingutega seostada. Järelikult ei taga selline arvutusmeetod täpsemat jaotamist kui see, mis tuleneb käibel põhineva jaotusmeetodi kohaldamisest (punkt 57).

Euroopa Kohus jõudis selle põhjal järeldusele, et kui vallasasjade liisingutehingutega seotud üldkulud ei kajastu mitte asja valduse üleandmisel kliendi poolt tasumisele kuuluvas summas ehk tehingu maksustatavas osas, vaid tehingu „finantseerimise“ osa kohaselt tasumisele kuuluva intressi summas ehk tehingu maksuvabas osas, tuleb neid üldkulusid käibemaksuga maksustamise eesmärgil sellest hoolimata pidada müügihinna moodustavaks komponendiks, ja et liikmesriigid ei või kohaldada jaotamise meetodit, mis ei võta arvesse kõnealuse asja algset väärtust selle tarnimisel, kui see meetod ei taga täpsemat jaotamist kui see, mis tuleneb käibel põhineva jaotusmeetodi kohaldamisest (resolutsioon).

1. Otsene ja vahetu seos

[30. mai 2013. aasta kohtuotsus X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

Äriühingule X kuulus 30% äriühingu A osadest ning ta tegeles tasu eest äriühingu A juhtimisega. 1996. aastal müüsid X ja teised aktsionärid oma osaluse äriühingule D ja lõpetati A juhtimise tegevus. Osaluse müümise tehinguga seoses osutati X-ile palju teenuseid, mille eest esitati arve koos käibemaksuga. X arvas selle maksu käibedeklaratsioonides maha, leides, et tema osaluse võõrandamine kujutab endast kogu vara ja kõigi teenuste üleandmist ning et selle tehinguga seoses kantud kulud tuleb pidada osaks tema majandustegevuse kui tervikuga seotud üldkuludest ning et need kulud on seega täielikult mahaarvatavad.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsis Euroopa Kohtult sisuliselt, kas 30% aktsiate või osade võõrandamist ühest äriühingust, kellele nende osade üleandja osutab käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, saab samastada kogu vara või teenuste või nende osa üleandmisega direktiivi 77/388 tähenduses. Eitava vastuse korral soovis nimetatud kohus teada, kas olukorda mõjutab kuidagi see, kui ka teised aktsionärid või osanikud annavad peaaegu samal ajal kõik selle äriühingu ülejäänud aktsiad või osad samale isikule üle ja kui see üleandmine on tihedalt seotud sellele äriühingule osutatud juhtimisteenustega.

Euroopa Kohus selgitas esmalt, et ainuüksi äriühingu aktsia või osa omandamist, omamist või müüki ei saa iseenesest käsitada majandustegevusena direktiivi 77/388 tähenduses, kuna pelgalt rahalise osaluse omandamine ei tähenda vara kasutamist eesmärgiga saada kestvat tulu (punkt 36). Järelikult saab äriühingu aktsiate või osade üleandmist, sõltumata osaluse suurusest, samastada kogu vara või selle osa üleandmisega üksnes juhul, kui osalus omandatakse ettevõtte iseseisvas üksuses, mis võimaldab teostada iseseisvat majandustegevust, ja tingimusel, et omandaja seda tegevust jätkab. Ent pelk aktsiate või osade võõrandamine, millega ei kaasne vara üleandmist, ei võimalda omandajal üleandja õigusjärglasena iseseisvat majandustegevust teostada (punkt 38). Sellega seoses ei ole aktsionärid või osanikud selle ettevõtte vara omanikud, kus neile osalus kuulub, vaid nad on osaluse omanikud ning neil on sellest tulenevalt õigus dividendidele ja õigus saada teavet ning nad on kaasatud ettevõtte juhtimisega seotud oluliste otsuste tegemisse. Euroopa Kohtu hinnangul annab 30% osalus äriühingus üksnes piiratud õigusi (punkt 39) ning 30% äriühingu aktsiate või osade üleandmist ei saa samastada kogu vara või selle osa üleandmisega direktiivi 77/388 tähenduses (punkt 40). Euroopa Kohtu sõnul tuleb iga tehingut hinnata eraldi ja iseseisvalt (punkt 47).

Seejärel märkis Euroopa Kohus, et mahaarvamisõigus on olemas juhul, kui käibemaksuga maksustatava ostutehingu ja mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel on otsene ja vahetu seos. Muul juhul tuleb analüüsida, kas ostetud kaupade või teenustega seotud kulud on osa maksukohustuslase majandustegevusega seotud üldkuludest. Mõlemal juhul on otsene ja vahetu seos olemas juhul, kui ostetud teenustega seotud kulutused sisalduvad vastavalt kas konkreetse müügitehingu või maksukohustuslase poolt majandustegevuse käigus tarnitud kauba või osutatud teenuste hinnas (punkt 55).

Euroopa Kohus järeldas selle põhjal, et 30% aktsiate või osade võõrandamine äriühingus, millele üleandja osutab käibemaksuga maksustatavaid teenuseid, ei ole kogu vara või teenuste või nende osa üleandmine direktiivi 77/388 tähenduses, vaatamata sellele, et teised aktsionärid või

osanikud annavad praktiliselt samal ajal selle äriühingu ülejäänud aktsiad või osad üle samale isikule ja üleandmine on otseselt seotud samale äriühingule juhtimisteenuste osutamisega. (resolutsioon).

8. novembri 2018. aasta kohtuotsus C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888)

C&D Foods oli Arovit Holding A/Si, millele kuulus Arovit Petfood, emaettevõtja. Enne 1. märtsi 2007 oli C&D Foods'i põhitegevus olla Arovit Holdingu emaettevõtja. Sellel kuupäeval sõlmis ta oma tütarettevõtja Arovit Petfoodiga halduslepingu juhtimis- ja IT-teenuste osutamiseks. 2008. aasta augustis võttis krediidasutus Arovit kontserni 1 euro eest üle, kuna kontserni varasem omanik ei suutnud maksejõuetuse tõttu maksta tagasi talle antud laenu. Nimetatud krediidasutus sõlmis ajavahemikus detsembrist 2008 kuni märtsini 2009 C&D Foods'i nimel Arovit Petfoodi kogu osaluse kavandatava võõrandamise huvides nõustamislepingud, et mitte jääda kontserni võlausaldajaks. Olles tasunud kavandatava võõrandamisega seotud kulud, arvas C&D Foods nendelt tasutud käibemaksu maha. Võõrandamistegevus lõpetati 2009. aastal, kuna ühtki potentsiaalset ostjat ei leidunud.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsis Euroopa Kohtult, kas valdusühingul on õigus maha arvata käibemaksu, mille ta on tasunud oma tütarettevõtja, kellele ta osutas juhtimis- ja IT-teenuseid, aktsiate kavandatud, kuid lõpule viimata võõrandamisega seotud kuludelt.

Euroopa Kohus märkis esiteks, et äriühing, mille ainus eesmärk on osaluse omandamine teistes äriühingutes, ilma et ta osaleks otseselt või kaudselt nende äriühingute juhtimises, ei ole käibemaksukohustuslane ja tal ei ole ka mahaarvamisoigust, kuna ainuüksi aktsiate omandamine ja omamine ei kujuta iseenesest majandustegevust direktiivi 2006/112 tähenduses (punkt 30). Samas on olukord teine juhul, kui rahaliste sissemaksetega teise äriühingusse kaasneb otsene või kaudne seotus selle äriühingu juhtimisega, mille osalus omandati, mõjutamata osaluse omaniku õigusi aktsionärina või osanikuna, kuna see hõlmab käibemaksuga maksustatavate tehingute teostamist, milleks on näiteks administratiiv-, raamatupidamis- või infotehnoloogiasteenuste osutamine (punkt 32).

Euroopa Kohus leidis teiseks, et selleks et aktsiate võõrandamise tehing saaks kuuluda käibemaksu kohaldamisalasse, on vaja, et selle tehingu ainus otsene põhjus oleks kõnealuse emaettevõtja maksustatav majandustegevus või et see kujutaks endast tema majandustegevuse otsest, püsivat ja vajalikku laiendamist. Niisuguse olukorraga on tegemist siis, kui tehing tehakse eesmärgiga kasutada müügitulu otseselt emaettevõtja maksustatavas majandustegevuses või emaettevõtja kontserni majandustegevuses (punkt 38). Euroopa Kohus jõudis järeldusele, et selline aktsiate võõrandamise tehing, mida käesoleval juhul kavandati, kuid ei teostatud, ja mille ainus otsene põhjus ei ole asjaomase äriühingu maksustatav majandustegevus või mis ei kujuta endast sellise majandustegevuse otsest, püsivat ja vältimatut laiendust, ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse (punkt 42 ja resolutsioon).

22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712)

Nimetatud asjas tegeles tulunduslik juriidiline isik maaturismiga seotud majandustegevuse raames elamus- ja õpperaja väljaehitamisega, ning andis raja tasuta viieks aastaks üldsuse

kasutusse. Asjaomase elamusraja väljaehitamise tööde raames arvas äriühing maha teatud kapitalikauba soetamise või tootmisega seotud käibemaksu. Maksuhaldur, kes lahendas juriidilise isiku esitatud asjaomaste käibemaksusummade tagastamise taotlust, leidis siiski, et mahaarvamine ei ole põhjendatud, kuna ei ole tõendatud, et soetatud kaupu ja saadud teenuseid kasutatakse käibemaksuga maksustatavate tehingute tarbeks. Selle põhjal leidis maksuhaldur, et neid summasid ei saa maha arvata.

Neil asjaoludel küsis eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas tehtud töödega seotud kulude ja asjaomase isiku kavandatava majandustegevuse vahel esineb otsene seos seetõttu, et elamusrada oli vahetult mõeldud üldsusele tasuta kasutamiseks.

Euroopa Kohus märkis kõigepealt, et kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb kauba omandamise hetkel, kasutab seda oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata kauba eest tasumisele kuuluv või juba tasutud käibemaks (punkt 18). Nii võib isik maksukohustuslasena tegutsedes soetada kaupa ja saada teenuseid oma majandustegevuse eesmärgil selle sätte tähenduses ka siis, kui ta ei kasuta neid oma majandustegevuses kohe (punkt 19). Maksukohustuslaseks tuleb pidada isikut, kes kannab investeerimiskulusid kavatsusega teostada majandustegevust, mida kinnitavad objektiivsed tõendid. Maksukohustuslasena tegutsedes on tal seega õigus kohe maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud investeerimiskuludelt, mis tehti kavandatava majandustegevuse teostamiseks ja millega kaasneb mahaarvamisõigus (punkt 20). See, kas isik tegutses maksukohustuslasena majandustegevuse eesmärgil, on fakti küsimus, mida tuleb hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul (punkt 21). Sellegipoolest leidis Euroopa Kohus, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjelduse põhjal võib elamusrada pidada vahendiks, mille abil meelitada külastajaid ligi, et tarnida neile kaupa ja osutada teenuseid (punkt 22). Sellest nähtub, et kõnealune juriidiline isik soetas või tootis asjaomaseid kapitalikaupu kavatsusega teostada majandustegevust ja järelkult tegutses ta maksukohustuslasena (punkt 23).

Mis puudutab otsese ja vahetu seose esinemist, siis selle kohta märkis Euroopa Kohus, et mahaarvamisõigus on olemas isegi siis, kui puudub selline seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, kui tekkinud kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkulude hulka ning moodustavad sellisena tema tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa (punktid 27 ja 28). Arvesse tuleb võtta kõiki asjaomaste tehingutega seotud asjaolusid ning üksnes neid tehinguid, mis on objektiivselt seotud maksukohustuslase maksustatava tegevusega (punkt 29).

Euroopa Kohus märkis, et kapitalikauba vahetu tasuta kasutamine ei sea kahtluse alla otsest ja vahetut seost, kuna põhikohtuasjas arutusel oleva elamusraja üldsuse kasutusse andmine ei kuulu direktiivis 2006/112 ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse ning kuna kulud, mida kõnealune juriidiline isik raja ehitamisel kandis, võivad olla seotud tema kavandatava majandustegevusega (punktid 33–35).

[14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Põhikohtuasja vaidlus puudutas olukorda, kus Bulgaaria äriühing omandas puhkekülas mitu kinnistut, selleks et ehitada hooneid hooajaliseks kasutamiseks. Ta sõlmis vallaga lepingu, et

renoveerida ehitusloa alusel reovee pumbajaam, mis teenindab valla territooriumil asuvat puhkeküla. Kinnistud ostnud äriühing tellis ehitustööd kolmandalt äriühingult. Esimesena nimetatud äriühingu sõnul esines pumbajaama renoveerimiskulude ja nende teenuste vahel, mida tal tuli hakata osutama pärast tema kinnistutel ehitiste valmimist, otsene seos.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsis sisuliselt, kas 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.

Euroopa Kohus märkis esiteks, et otsese ja vahetu seose esinemist tuleb seega hinnata asjaomaste tehingute objektiivselt sisust lähtudes (punkt 31). Kui maksukohustuslase poolt soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, siis ei või arvel märgitud maksu sisse nõuda ega sisendkäibemaksu maha arvata (punkt 30).

Antud juhul tuleb seega kindlaks teha, kas esineb otsene ja vahetu seos ühelt poolt reovee pumbajaama renoveerimisteenuse ja teiselt poolt äriühingu sooritatud maksustatava müügitehingu või selle äriühingu majandustegevuse vahel (punkt 32). Selle juhtumi asjaoludest nähtub, et pumbajaama renoveerimiseta oleks pumbajaama ühendamine hoonetega, mida see äriühing kavatses ehitada, olnud võimatu. Renoveerimiseta ei oleks saanud äriühing oma majandustegevusega tegeleda (punkt 33). Asjaoluga, et ka vald saab sellest teenusest kasu, ei saa põhjendada seda, et äriühingule keeldutakse andmast mahaarvamisõigust, kui niisuguse otsese ja vahetu seose olemasolu on tuvastatud (punkt 35).

Euroopa Kohus jätkas selgitusega, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on uurida, kas kõnealune teenus piirdub sellega, mis on vajalik põhikohtuasjas kõne all oleva reovee pumbajaama ühendamiseks äriühingu ehitatud hoonetega, või läheb teenus kaugemale sellest, mis on nimetatud eesmärgiks vajalik (punkt 37). Euroopa Kohus märkis selle kohta, 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 (punkt 40 ja resolutsioon). Kui aga ehitus- või parendustööd ületavad üldisi vajadusi, mille tingivad vaid maksukohustuslase ehitatud hooned, saab maha arvata üksnes sisendkäibemaksu, millega on koormatud see osa kuludest, mis kaasnesid ehitamise ja parendamisega, mis on objektiivselt vajalik selleks, et maksukohustuslane saaks teha oma maksustatavaid tehinguid (punkt 39).

2. Pettuse mõju mahaarvamisõigusele

6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774)

Nimetatud kohtuasja aluseks olnud juhtum is tuvastas Bulgaaria maksuhaldur pärast maksukontrolli läbiviimist, et Bulgaaria äriühingu deklareeritud nisu ja päevalillede ühendusesisese tarne kohta Rumeenia õiguse alusel asutatud äriühingule puuduvad tõendid. Maksuhaldur kontrollis põhikohtuasja kaebaja kahte tarnijat ning samuti viimati nimetatute enda kolme tarnijat. Kuna kontrollid ei tuvastanud, et kolm viimati nimetatud tarnijat olid kahele esimesena nimetatud tarnijale kauba tegelikult kätte toimetanud, jäeldas Bulgaaria maksuhaldur, et põhikohtuasja kaebaja tarnijate valduses ei olnud selliseid kaubakoguseid, mis olid vajalikud põhikohtuasja kaebajale tarnete tegemiseks, ning asus seisukohale, et nende äriühingute ja põhikohtuasja kaebaja vahel ei toimunud tegelikke kaubarandeid. Sellest tulenevalt on esitatud eelotsuse küsimus, mis puudutab mõiste „maksudest kõrvalehoidumine“ määratlust ja selle piire.

Euroopa Kohus märkis kõigepealt, et vastavalt tema sellekohasele väljakujunenud praktikale – eelkõige kohtuotsused Halifax jt¹⁸, Kittel ja Recolta Recycling¹⁹ ning Mahagében ja Dávid²⁰–, tuleb maksukohustuslast, kes teadis või pidi teadma, et ostu tehes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, pidada direktiivi 2006/112 seisukohalt osaliseks selles pettuses, sõltumata sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või mitte (punkt 39).

Euroopa Kohus leidis samas, et nimetatud direktiivis ette nähtud mahaarvamise korruga ei ole kooskõlas see, kui mahaarvamisõigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega võinud teada, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija, või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut, on seotud käibemaksupettusega (punkt 41).

Seetõttu, kuna mahaarvamisõiguse lubamisest keeldumine on erand sellest aluspõhimõttest, mida nimetatud õigus endast kujutab, siis tuleb pädeval maksuhalduril esitada õiguslikult piisavad objektiivsed tõendid, mis lubavad jäeldada, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud pettusega, mille pani toime tarnija või mõni teine tarneahelas eelnevalt või hiljem osalenud ettevõtja (punkt 43).

13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69)

Bulgaaria maksuhalduril tekkis pärast põhikohtuasja kaebaja, Bulgaaria äriühingu maksude kontrollimise tagajärjel küsimus, kas seitsme selle äriühingu tarnija koostatud arvetele märgitud käibemaksu mahaarvamine oli põhjendatud. Nimelt ei võimaldanud teatavate tarnijate endi või nende alltöövõtjate kohta neilt maksukontrolli käigus taotletud teave tuvastada, kas neil olid olemas vajalikud vahendid, et tagada selliste teenuste osutamine, mille kohta arved esitati. Olles seisukohal, et see, et teatavad alltöövõtjad tehinguid tegelikult tegid, ei ole tuvastatud, või et siis

¹⁸ [21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

¹⁹ [6. juuli 2006. aasta kohtuotsus \(C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446\)](#).

²⁰ [21. juuni 2012. aasta kohtuotsus \(C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). Selle kohtuotsusega seoses vaata ka käesoleva ülevaate II osa „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ ja V osa „Mahaarvamisõiguse kasutamise kord“.

neid tehinguid ei teinud arvetele märgitud teenuste osutajad, koostas maksuhaldur maksu ümberarvutamise teate, milles seadis kahtluse alla asjaolu, et nimetatud seitsme ettevõtja esitatud arvele märgitud käibemaks on mahaarvatav.

Viidates kohtuotsusele Bonik²¹, leidis Euroopa Kohus esmalt, et maksu mahaarvamise õigust ei välista pelk asjaolu, et põhikohtuasja kaebajale ei osutanud tegelikult teenust arvetele märgitud teenuseosutaja ega tema alltöövõtja, eeskätt seetõttu, et viimastel ei ole vajalikke töötajaid, materjale ega vara, et nende teenustega seotud kulud ei ole nende raamatupidamisarvestuses dokumenteeritud ja et teatavaid dokumente tarnijana allkirjastanud isikute isikusamasus on ebaselge (punkt 31). Niisugune välistamine eeldab kahe tingimuse täitmist, nimelt, et nende asjaolude näol on tegemist maksudest kõrvalehoidumisega ja et kõiki maksuhalduri kindlaks tehtud objektiivseid asjaolusid arvesse võttes on tuvastatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et mahaarvamisõiguse aluseks olnud tehinguga seoses hoiduti maksu tasumisest, mis tuleb kindlaks teha eelotsusetaotluse esitanud kohtul (punkt 32).

Järgmisena andis Euroopa Kohus hinnangu menetlusaspektile, mis puudutab liikmesriigi kohtu kohustust omal algatusel tuvastada maksudest kõrvalehoidumine. Euroopa Kohus märkis selle kohta, et kuigi liikmesriigi õigusnormi kohaselt kvalifitseeritakse maksudest kõrvalehoidumist kuriteona ja seda saab nii kvalifitseerida ainult kriminaalkohus, ei näi nimetatud normiga olevat vastuolus see, kui kohus, kellel tuleb hinnata, kas maksu ümberarvutamise teade, mis seab kahtluse alla maksukohustuslase tehtud käibemaksu mahaarvamise, on õiguspärane, tugineb objektiivsetele tõenditele, mille on esitanud maksuhaldur selleks, et tõendada, et antud asjas on tegemist maksudest kõrvalehoidumisega, kuigi vastavalt teisele liikmesriigi õigusnormile ei või „alusetult arvele märgitud“ käibemaksu maha arvata (punkt 38). Nimelt nõuab liidu õigus, et liikmesriigi ametiasutused ja kohtud keelduksid mahaarvamise lubamisest, kui objektiivsete tegurite põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega. Lisaks, isegi kui pooled ei ole tuginenud liidu õigusele, tuleb liikmesriigi kohtul omal algatusel esitada liidu siduval õigusnormil põhinevad väited, kui liikmesriigi õigusnormide kohaselt on tal kohustus või õigus seda teha liikmesriigi siduva õigusnormi puhul (punkt 34).

[22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)

Nimetatud kohtuasjas ostis põhikohtuasja kaebajaks olev Poola ettevõtja mitu korda diislikütust, mida ta kasutas oma majandustegevuses. Nimetatud äriühing arvas seejärel kütuseostude eest tasutud käibemaksu maha. Maksukontrolli tulemusena keeldus maksuhaldur tunnustamast käibemaksu mahaarvamise õigust põhjendusel, et kütuseostude kohta esitatud arved on väljastanud fiktiivne ettevõtja. Järeldus, et tegu oli fiktiivse ettevõtjaga, põhines real asjaoludel, muu hulgas tööga, et see äriühing ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud, ei esitanud maksudeklaratsiooni ega maksnud makse.

Võimaliku maksudest kõrvalehoidumisega seoses viitas Euroopa Kohus kõigepealt kohtuotsustele Bonik²² ja Maks Pen²³, täpsustades, et kui direktiivis 77/388 mahaarvamisõiguse tekkimiseks ja kasutamiseks kehtestatud materiaalõiguslikud ja vormilised tingimused on

²¹ [6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

²² [6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

²³ [13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#).

täidetud, ei ole selles direktiivis ette nähtud mahaarvamise korraga kooskõlas see, kui mahaarvamisõigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega võinud teada, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija, või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut, on seotud käibemaksupettusega (punkt 49).

Euroopa Kohtu hinnangul on maksuhaldur, kes on tuvastanud, et arve väljastaja on toime pannud pettusi või rikkumisi, kohustatud objektiivsete asjaolude põhjal tõendama – nõudmata arve saajalt, et ta viiks läbi selliseid kontrollid, mida ta ei ole kohustatud tegema –, et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, oli seotud käibemaksupettusega – asjaolu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul (punkt 50).

III. Mahaarvatav osa

[16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Kõnesoleva kohtuasja asjaolusid on kirjeldatud eespool II peatükis „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“. Seetõttu piisab siinkohal, kui märkida, et kohtuasi puudutas segamaksukohustuslasi ja nende õigust arvata sisendkäibemaks maha kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel, arvutades mahaarvatava maksusumma valdkondades, milles sellised maksukohustuslased teevad üksnes maksustatavaid tehinguid, nii, et lisab maksuvabad „toetused“ mahaarvatava osa kindlaksmääramisel kasutatava murdarvu nimetajasse.

Euroopa Kohus märkis 6. oktoobri 2005. aasta kohtuotsusele komisjon vs. Prantsusmaa (C-243/03)²⁴ viidates, et isegi kui segamaksukohustuslaste puhul arvutatakse mahaarvamisõigus vastavalt kindlaks määratud osale, mis põhineb osal, mille lugejas on direktiivi 77/388 artikli 17 lõike 2 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma ja nimetajas käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma, on liikmesriikidel lubatud näha ette üks selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus loetletud mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise muudest meetoditest, nimelt määrata iga tegevusvaldkonna kohta eraldi mahaarvatav osa või lubada mahaarvamist kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel (punkt 38). Selle kohta täpsustas Euroopa Kohus, et kauba või teenuse hinnaga otse seotud toetused maksustatakse nendega samal alusel. Mis puudutab toetusi, mis ei ole hinnaga otse seotud, siis liikmesriigid võivad need lisada kohaldatava mahaarvatava osa murdarvu nimetajasse juhul, kui maksukohustuslane teostab üheaegselt nii mahaarvamise aluseks olevaid tehinguid kui maksuvabasid tehinguid (punkt 39).

²⁴ [6. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

Euroopa Kohus jõudis järeldusele, et kuna põhikohtuasjas kõnealusel maksukohustuslasel oli õigus kasutada mahaarvamisel teistsugust meetodit kui kindlaksmääratud osa meetod, nimelt kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel (punkt 40), ja tema tegevus tootlustus- ja meelelahutussektoris on käibemaksuga maksustatav, puudutab tegeliku kasutamise meetodist tulenev mahaarvamisõigus kogu maksu, millega need tehingud on maksustatavad (punkt 41). Seetõttu on Euroopa Kohtu hinnangul direktiiviga 77/388 vastuolus see, kui liikmesriik, mis lubab segamaksukohustuslastel nimetatud direktiivis ette nähtud mahaarvamisi teha selle järgi, kas kasutatakse kõiki kaupu ja teenuseid või ainult osa nendest, arvutades mahaarvatava maksusumma valdkondades, milles sellised maksukohustuslased teevad üksnes maksustatavaid tehinguid, nii, et lisab maksuvabad „toetused“ mahaarvatava osa kindlaksmääramisel kasutatava murdarvu nimetajasse (punkt 43).

8. novembri 2012. aasta kohtuotsus BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)

Nimetatud kohtuasjas lasi maksukohustuslane, kes on Saksa õiguse alusel asutatud äriühing, ehitada hoone, milles asuvad nii elu- kui äriruumid. Pärast hoone valmimist andis maksukohustuslane selle üürile, mis oli osaliselt käibemaksust vabastatud ja osaliselt maksustatav tegevus. Käibedeklaratsioonis arvas maksukohustuslane osaliselt maha selle hoonega seotud sisendkäibemaksu, arvutades mahaarvatava käibemaksusumma selle osa alusel, mille ta määras kindlaks vastavalt äriruumide üürikäibe ja muudest üürileandmise tehingutest tuleneva käibe vahelisele suhtele.

Maksukontrolli tulemusel leidis maksuhaldur, et sisendkäibemaksusumma oleks tulnud kindlaks määrata vastavalt äriruumide pindala ja eluruumide pindala vahelisele suhtele, mis tõi kaasa mahaarvatava käibemaksu summa revideerimise allapoole, maksukohustuslase kahjuks.

Selle vaidluse raames esitas liikmesriigi kohus Euroopa Kohtule küsimuse, kas direktiivi 77/388 säte, mis reguleerib käibemaksu mahaarvatava osa arvutamist, võimaldab liikmesriikidel mitme kasutusotstarbega hoone ehitamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamiseks näha jaotuspõhimõttena esmajärjekorras ette käibel põhinevast meetodist erineva jaotuspõhimõtte.

Euroopa Kohus märkis kõigepealt, et direktiiviga 77/388 kehtestatud üldreegli kohaselt tähendab osa arvutamine, et maha võib arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis vastab selliste tehingute summale, mille puhul tekib nimetatud direktiivi artikli 17 lõigetes 2 ja 3 sätestatud mahaarvamisõigus (punkt 13). Samas võimaldab loetletud reeglist tehtud erand liikmesriikidel näha ette ühe mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise muudest meetoditest, nimelt määrata iga tegevusvaldkonna kohta eraldi mahaarvatav osa või lubada mahaarvamist kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel seoses konkreetse tegevusega või isegi näha teatud tingimustel ette mahaarvamisõiguse välistamine (punkt 15). Selleks peavad liikmesriigid neile antud pädevuse teostamisel järgima nii direktiivi 77/388 üldreegli kasulikku mõju kui ka ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid, sealhulgas neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet (punkt 16). Liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette üldise erandi sellest reeglist, seaksid kahtluse alla direktiivi 77/388 eesmärgi, mille kohaselt tuleb mahaarvatavat osa kõikides liikmesriikides arvutada samal viisil (punkt 17). Liikmesriikide ülesanne on selle raames liidu õigust ja ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid järgides kehtestada tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamist reguleerivad

eeskirjad ja meetodid. Selle pädevuse teostamisel on liikmesriigid kohustatud arvestama nimetatud direktiivi eesmärki ja ülesehitust (punkt 22).

Euroopa Kohtu hinnangul tuleb liikmesriikidel ka tagada, et tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamine oleks nii täpne kui võimalik (punkt 23). Nii ei ole direktiiviga 77/388 vastuolus see, kui liikmesriigid nimetatud pädevuse teostamisel kohaldavad konkreetsele tehingule käibel põhinevast meetodist erinevat meetodit või jaotuspõhimõtet, näiteks põhikohtuasjas kõnealune pindalal põhinev meetod, tingimusel et rakendatav meetod tagab tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa täpsema kindlaksmääramise kui see, mis oleks saadud käibel põhinevat meetodit kasutades (punkt 24).

[12. septembri 2013. aasta kohtuotsus Le Crédit Lyonnais \(C-388/11, EU:C:2013:541\)](#)

Nimetatud kohtuasja keskmes oli pank, mille peakontor asub Prantsusmaal ja millel on filiaalid Euroopa Liidu liikmesriikides ja kolmandates riikides. Maksukontrolli käigus keeldus maksuhaldur selle panga kui maksukohustuslase puhul arvesse võtmast intressisummasid laenudelt, mida panga peakontor oli andnud oma filiaalidele, mis asuvad väljaspool Prantsuse territooriumi, mahaarvatava osa lugejas ja nimetajas.

Euroopa Kohus, kellele liikmesriigi kohus esitas käibemaksu mahaarvatava osa kindlaksmääramise kohta neli küsimust, analüüsis kõigepealt küsimust, kas direktiivi 77/388 tuleb tõlgendada nii, et sellise osa kindlaksmääramiseks võib äriühing, mille peakontor on ühes liikmesriigis, võtta arvesse käivet, mis tekkis teistes liikmesriikides asuvates filiaalides.

Euroopa Kohus sedastas, et kuna mahaarvatava osa arvutamine on osa direktiivis 77/388 ette nähtud mahaarvamissüsteemist, kuulub kord, mille kohaselt seda arvutust teha tuleb, koos mahaarvamissüsteemiga selle liikmesriigi käibemaksu käsitlevate õigusnormide kohaldamisalasse, millega tegevus või tehing peab olema maksualaselt seotud (punkt 30). Niisiis tuleb mahaarvamissoiguse kindlaksmääramise meetod ette näha iga liikmesriigi maksuhalduril, kellele nimetatud direktiiv annab õiguse kehtestada iga tegevusvaldkonna kohta eraldi mahaarvatav osa või lubada mahaarvamist kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel seoses konkreetse tegevusega või isegi näha teatud tingimustel ette mahaarvamissoiguse välistamine (punkt 31). Sellega seoses toimub käibemaksu tagastamine, kas mahaarvamise või tagasimakse teel, üksnes lähtudes maksukohustuslase „tegevuskohast“. (punkt 32). See mõiste ei hõlma mitte üksnes maksukohustuslase asukohta, vaid ka püsivat tegevuskohta (punkt 33). Kuna ühes liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht ja teises riigis asuv peakontor kujutavad endast ühte ja sama käibemaksukohustuslast, siis kuulub maksukohustuslase suhtes kohaldamisele, lisaks tema asukohaliikmesriigis kehtivale maksustamise korrale nii mitu riigisisest mahaarvamise korda, nagu on liikmesriike, kus tal on püsiv tegevuskoht (punkt 34).

Ent kuna mahaarvatava osa arvutamise kord on mahaarvamissüsteemi oluline osa, ei tuleks liikmesriigis asuva äriühingu asukohale kohaldatava mahaarvatava osa arvutamisel arvesse võtta kõigi maksukohustuslase teistes liikmesriikides asuvate tegevuskohtade käivet, ilma et see kahjustaks märkimisväärselt liikmesriigi käibemaksualaste õigusaktide kohaldamisala ratsionaalset piiritlemist ja mahaarvatava osa eesmärki (punkt 35). Esiteks ei pruugi niisugune mahaarvatava osa arvutamise viis tagada, et käibemaksu neutraalsuse põhimõtet järgitakse paremini võrreldes süsteemiga, mis näeb ette, et mahaarvatav osa arvutatakse eraldi igas

liikmesriigis, kus on püsiv tegevuskoht (punkt 37). Teiseks oleks mahaarvatava osa suurus moonutatud (punkt 38). Kolmandaks võib niisugune mahaarvatava osa arvutamise viis kahjustada direktiivi 77/388 kasulikku mõju (punkt 39).

[16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schifffahrt \(C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)

Selles kohtuasjas arvasid kaks valdusühingut maha kogu sisendkäibemaksu, mis nad olid tasunud esimese valdusühingu puhul kolmandalt isikult kapitali omandamisel, mida ta kasutas selleks, et rahastada oma osalusi tütarettevõtjates ja oma teenuste osutamisega seotud tegevust, ja teise puhul kapitali suurendamisega seotud emiteerimiskuludelt. Esimese äriühingu puhul lubas maksuhaldur mahaarvamise teha vaid osaliselt, kuna üksnes osaluse omamine tütarettevõtjates ei anna tema arvates mahaarvamisõigust. Teise puhul ei lubanud maksuhaldur samuti sisendkäibemaksu maha arvata.

Seda juhtumit menetlev liikmesriigi kohus esitas Euroopa Kohtule küsimuse olukorra kohta, kus tasutud sisendkäibemaksu saab maha arvata vaid juhul, kui maksukohustuslase kantud kulused saab pidada tema majandustegevusega seotuks üksnes osaliselt. Täpsemalt palub liikmesriigi kohus selgitada, millise arvutusmeetodi järgi tuleb valdusühingu poolt oma tütarettevõtjates osaluse omandamisel tasutud sisendkäibemaks jaotada selle äriühingu majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel.

Euroopa Kohus märkis esmalt, et valdusühingul, kelle ainus eesmärk on teistes äriühingutes osaluse omamine, ilma et ta otseselt või kaudselt võtaks osa nende äriühingute juhtimisest, ei ole direktiivi 77/388 kohaselt mahaarvamisõigust (punkt 18). Ent tütarettevõtjates osaluste omandamisega seotud kulused, mida on kandnud valdusühing, kes osaleb nende juhtimises ja kes tegeleb sellega seoses majandustegevusega, tuleb seega pidada seotuks valdusühingu majandustegevusega ning nendelt kuludelt tasutud käibemaksu on õigus täielikult maha arvata (punkt 25).

Seejärel täpsustas Euroopa Kohus, et osal põhinev käibemaksu mahaarvamise kord hõlmab üksnes olukordi, kus maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid nii seoses majandustehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või (punkt 26). See kord puudutab sisendkäibemaksu, mida tuleb tasuda eranditult vaid majandustegevusega seotud kulustelt. Seevastu nende meetodite ja kriteeriumide määratlemine, mille alusel tuleb sisendkäibemaks jaotada majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel, on liikmesriikide otsustada (punkt 27). Võttes arvesse, et valdusühingud on käibemaksukohustuslased majandustegevuses, mille moodustab nende poolt oma tütarettevõtjatele tasu eest teenuste osutamine, peaks nende teenuste ostukuludelt tasutud käibemaksu saama pidada üldkuluks ja täies ulatuses maha arvata, välja arvatud juhul, kui majandustegevuse raames tehtud tehingud on maksust vabastatud, millisel juhul saab mahaarvamise teha vaid mahaarvatava osa korra järgi (punkt 28).

[9 juuni 2016. aasta kohtuotsus Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417](#)

Nimetatud kohtuasjas tegi maksukohustuslane, kes on Saksa õiguse alusel asutatud kinnisvaraettevõtte, endale kuuluval maatükil vana hoone lammutustöid ning elu- ja ärihoone ehitustöid. Hoones oli kuus elu- ja äriruumi ning kümme maa-alust parkimiskohta. Mõned neist elu- ja äriruumidest ning parkimiskohtadest olid üürile antud.

Maksukohustuslane arvutas lammutus- ja ehitustööde eest tasutud käibemaksu mahaarvatava osa vastavalt jaotuspõhimõttele, mille ta tuletas äriruumide ja nendega seotud parkimiskohtade üürimisest, mis on käibemaksuga maksustatav, ja muudest üüritehingutest, mis on käibemaksust vabastatud, tulenevate käivete vahelise suhte alusel. Sellegipoolest hoone mõned osad, mida esialgu oli plaanitud kasutada maksustavateks tehinguteks, anti lõpuks käibemaksuvabalt üürile. Kuna Saksa maksuhaldur oli seisukohal, et käibemaksu mahaarvamine oleks pidanud toimuma täpsema jaotuspõhimõtte järgi kui see, mis põhineb käibel, nimelt pindalal põhineva jaotuspõhimõtte järgi, kohaldas ta viimast, et vähendada maksukohustuslasele lubatud mahaarvamise protsenti.

Selle eriarvamuse tõttu esitas liikmesriigi kohus Euroopa Kohtule küsimuse, kas juhul, kui hilisemates tehingutes kasutatakse hoonet tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja muudeks tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, on liikmesriigid kohustatud sätestama, et kaubad ja teenused, mida on varem kasutatud selle hoone ehitamiseks või soetamiseks, loetakse esimeses etapis seotuks kas esimest või teist liiki tehingutega, ent teises etapis, ainult see mahaarvamisõigus, mis tekib seoses nende kaupade ja teenustega, mida ei saa niiviisi jaotada, määratakse kindlaks käibel põhineva jaotuspõhimõtte alusel või – tingimusel et see meetod tagab mahaarvatava osa täpsema tuvastamise – pindala järgi. Liikmesriigi kohus küsib veel, kas vastus, mille Euroopa Kohus sellele küsimusele annab, on kohaldatav ka kaupadele ja teenustele, mida kasutati mitme kasutusotstarbega hoone kasutamiseks, korrashoiuks või hoolduseks.

Euroopa Kohus, märkides, et liikmesriikidel on põhimõtteliselt kohustus ette näha, et maksukohustuslased on selle summa kindlaksmääramiseks, mida neil on õigus maha arvata, esmalt kohustatud jaotama ostetud kaubad ja teenused hiljem tehtud erinevate müügitehingute alla, mille tegemiseks need olid määratud, täpsustas seejärel, et riigi pädevate asutuste ülesanne on kohaldada nende kaupade ja teenuste puhul selliseid mahaarvamise aluseid, mis vastavad nende jaotusele, arvestades, et nende kaupade ja teenuste puhul, mis ei ole seotud vaid ühte liiki tehingutega, tuleb kohaldada direktiivis 77/388 ette nähtud mahaarvatava osa korda (punkt 26).

Euroopa Kohus selgitas selle kohta, et liikmesriigi õigusaktidega võib nimelt lubada maksukohustuslasel jätta need kaubad ja teenused jaotamata, ükskõik milleks neid kasutatakse, kui kaubad ja teenused on seotud mitme kasutusotstarbega hoone soetamise või ehitamisega ja jaotus on praktikas raskesti teostatav (punkt 28). Seevastu, kui see on praktikas hõlpsasti teostatav, siis ei saa liikmesriigil olla lubatud sätestada, et maksukohustuslased on vabastatud kaupade ja teenuste jaotamisest sellise hoone abil tehtud erinevate müügitehingute alla (punkt 30).

Euroopa Kohus märkis mahaarvamise arutamise kohta, et kaupade ja teenuste osas, mis on ühtaegu seotud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, arvutatakse see summa üldjuhul vastavalt kindlaksmääratud osale kõikide maksukohustuslase tehingute kohta (punkt 31). Liikmesriigid võivad siiski ette näha teistsuguse arvutusmetoodika, tingimusel, et see tagab tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa täpsema kindlaksmääramise, kui oleks saadud esimesena nimetatud meetodi kasutamise tulemusena (punkt 32).

Euroopa Kohus otsustas, et liikmesriigid ei ole kohustatud sätestama, et kaubad ja teenused, mida on varem kasutatud selle hoone ehitamiseks, soetamiseks, kasutamiseks, korrashoiuks või hoolduseks, loetakse esimeses etapis seotuks nende erinevate tehingutega, kui jaotus on raskesti teostatav, selleks et teises etapis, ainult see mahaarvamisõigus, mis tekib seoses nende kaupade ja teenustega, mida on kasutatud nii tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, määrataks kindlaks käibel põhineva jaotuspõhimõtte alusel või – tingimusel et see meetod tagab mahaarvatava osa täpsema tuvastamise – pindala järgi (punkt 36).

IV. Mahaarvamisõiguse piirangud

Piirangute mõistet käesoleva osa tähenduses tuleb mõista laiemalt kui direktiivi 2006/112 artiklis 176 ette nähtud piirangud. Nimelt on pigem tegu mahaarvamisõiguse piirangutega.

Sellega seoses tuleb välja tuua kolm kohtuotsust, nimelt kohtuotsused Maks Pen²⁵, Gemeente Woerden²⁶ ja Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments²⁷.

[13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

Nimetatud kohtuotsuses märkis Euroopa Kohus, et direktiivi 2006/112 artikli 273 esimese lõiguga liikmesriikidele antud õigust, mille kohaselt võivad viimased kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, ei või kasutada selleks, et – nagu on sätestatud nimetatud artikli teises lõigus – kehtestada kõnealuses direktiivis kehtestatud kohustustele lisaks täiendavaid kohustusi (punkt 42). Euroopa Kohtu hinnangul nimelt ei mõjuta teenuseosutaja poolt teatavate raamatupidamisalaste vorminõuete võimalik täitmata jätmise teenuste saaja õigust arvata maha käibemaks, mille ta teenustega seoses tasus, kui nende teenuste kohta esitatud arvetele on märgitud kõik direktiivi 2006/112 artiklis 226 nõutud andmed (punkt 47). Seetõttu otsustas Euroopa Kohus, et direktiiviga 2006/112 on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt loetakse teenus osutatuks ajal, mil täitused sellest saadava tulu kajastamise tingimused (punkt 48 ja resolutsiooni punkt 3).

²⁵ [13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). Vt ka käesoleva ülevaate II osa „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ alajaotus „2. Pettuse mõju mahaarvamisõigusele“.

²⁶ [22. juuni 2016. aasta kohtuotsus \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

²⁷ [14. septembri 2017. aasta kohtuotsus \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). Vt ka käesoleva ülevaate II osa „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ alajaotus „1. Otsene ja vahetu seos“.

22. juuni 2016. aasta kohtuotsus Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466)

Selles kohtuasjas lasi Madalmaade omavalitsusüksus, kes on direktiivi 2006/112 tähenduses maksukohustuslane, ehitada hooned, mille ta müüs ehituskuludest madalama hinnaga soetajale, kes andis ühe osa ehitatud hoonetest tasuta kasutamiseks üle kolmandale isikule. Ülejäänud osad anti tasuta eest üürile erinevatele üürnikele. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsis, kas sellisel juhul on maksukohustuslasel õigus maha arvata kogu käibemaks, mis on tasutud hoone ehitamise eest, või ainult osa sellest maksust võrdeliselt hoone nende osadega, mida omandaja kasutab majandustegevuse eesmärgil, s.o. tasuta eest üürile andmiseks.

Euroopa Kohus märkis selle kohta, et direktiiv 2006/112 ei sea mahaarvamisõigust sõltuvusse tingimusest, mis on seotud sellega, kuidas isik, kes maksukohustuslaselt kauba või teenuse sai, seda kaupa või teenust kasutab, kuna see tähendaks, et kõik tehingud, mille maksukohustuslane teeb sellise ostja või saajaga nagu eraõiguslik isik, kes ei tegele majandustegevusega, piiravad maksukohustuslase mahaarvamisõigust (punkt 36).

Lisaks tekiks Euroopa Kohtu sõnul sellise tingimuse tagajärjel, mille kohaselt kauba või teenuse kasutamine ostja või saaja poolt määrab tarnija mahaarvamisõiguse, olukord, kus maksukohustuslase mahaarvamisõigus sõltub ostja või saaja, kellel on alati õigus kauba kasutusotstarvet lühemaks või pikemaks ajaks muuta, hilisemast tegevusest (punkt 37).

Euroopa Kohus otsustas, et majandustehingu tulemus ei oma mahaarvamisõiguse seisukohalt tähtsust, tingimusel et tegevus ise on käibemaksuga maksustatav ning et seetõttu on maksukohustuslasel õigus maha arvata kogu käibemaks, mis on tasutud hoone ehitamiselt, mitte ainult osa sellest maksust võrdeliselt hoone nende osadega, mida omandaja kasutab majandustegevuse eesmärgil (punktid 40 ja 42).

14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683)

See kohtuasi puudutas peajasjalikult otsese ja vahetu seose esinemise tingimust²⁸.

Mis puudutab piiranguid direktiivi 2006/112 artikli 176 tähenduses, siis nende kohta leidis Euroopa Kohus selles kohtuotsuses, et isegi kui asjaomases Bulgaaria õigusnormis oli ette nähtud mahaarvamisõiguse erand Bulgaaria Vabariigi Euroopa Liiduga ühinemise kuupäeval, võimaldab see artikkel säilitada vastavad erandid üksnes siis, kui need ei sisalda üldisi erandeid direktiiviga 2006/112 ja eelkõige selle artikliga 168 kehtestatud mahaarvamissüsteemist. Tuleb märkida, et nimetatud Bulgaaria õigusnormi kohaselt ei ole käibemaksu mahaarvamise õigust siis, kui kaubad või teenused on määratud tasuta kaubarneks või teenuste osutamiseks või muuks tegevuseks kui maksukohustuslase majandustegevus (punkt 21).

V. Mahaarvamisõiguse kasutamise kord

²⁸ Vt ka käesoleva ülevaate II osa „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ alajaotus „1. Otsene ja vahetu seos“.

21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid (C-80/11, EU:C:2012:373)

See kohtuasi, millele on juba eelnevalt viidatud, hõlmab samuti mahaarvamisõiguse kasutamise korraga seotud aspekte²⁹.

Euroopa Kohus leidis nimetatud kohtuotsuses, et maksuhaldur ei või üldiselt nõuda käibemaksu mahaarvamisõigust taotlevalt maksukohustuslaselt esiteks seda, et ta teeks kindlaks, kas nende kaupade või selle teenuse kohta, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, esitatud arve väljastanud isik on maksukohustuslane, et tal on olemas asjaomane kaup ja tal on võimalik seda kaupa tarnida ning et ta on täitnud oma kohustuse tehingud deklareerida ja käibemaksu tasuda, veendumaks, et teised ettevõtjad ei ole eelnevalt toime pannud rikkumisi või pettust, või teiseks seda, et tal on olemas selle kohta dokumendid (punkt 61).

Kuigi Euroopa Kohtu hinnangul ei ole liidu õigusega vastuolus nõue, et ettevõtja võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, veendumaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses, ei või direktiivi 2006/112 artikli 273 esimeses lõigus sätestatud õigust kasutada – vastavalt selle artikli teisele lõigule – selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks direktiivi XI jaotise „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“ 3. peatükis „Arved“, eeskätt artiklis 226 sätestatud kohustustele (punkt 56).

Nimelt, kuna maksuhalduril tuleb viia maksukohustuslaste juures läbi vajalik kontroll, et tuvastada rikkumisi ja käibemaksupettusi ning määrata karistusi maksukohustuslastele, kes need rikkumised või pettused toime on pannud (punkt 62), ei või maksuhaldur omaenda kontrolliülesandeid panna maksukohustuslasele.

6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Nimetatud kohtuasjas oli arutusel pöördmaksustamise korra temaatika³⁰. Selles kohtuasjas kerkis küsimus, kas liidu õiguse kohaselt võib põhikohtuasja kaebajaks oleva äriühingu, kellele teenuseid osutati, jätta ilma õigusest arvata maha käibemaks, mille ta on teenuse osutajale põhjendamatult tasunud vigaselt koostatud arve alusel, sealhulgas juhul, kui vea kõrvaldamine ei ole võimalik teenuse osutaja pankroti tõttu.

Euroopa Kohus märkis esiteks, et pöördmaksustamise korra kohaldamisel ei toimu teenuse osutaja ja selle saaja vahel käibemaksu tasumist, kuna seetõttu, et viimasel tuleb tasuda vastavateelt tehingutelt sisendkäibemaksu, on tal põhimõtteliselt võimalik see maks maha arvata, mistõttu maksuhaldurile ei tule tal midagi tasuda (punkt 29).

Teiseks otsustas Euroopa Kohus direktiivi 2006/112 artiklis 178 ette nähtud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korra kohta, et kui tegu on pöördmaksustamise menetlusega, mida reguleerib selle direktiivi artikli 199 lõike 1 punkt a, kuulub kohaldamisele ainult artikli 178 punktis f sätestatud üksikasjalik kord (punkt 32).

²⁹ Vt ka käesoleva ülevaate II osa „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“.

³⁰ Vt asjaolude kohta käesoleva ülevaate II osa „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“.

Maksukohustuslane, kes teenuste saajana on kohustatud tasuma nende pealt käibemaksu, ei ole kohustatud omama arvet, mis on koostatud vastavalt direktiivis 2006/112 esitatud vorminõuetele selleks, et ta saaks kasutada oma mahaarvamisoigust, vaid ta peab täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused üksnes selleks, et kasutada talle sama direktiivi artikli 178 punktiga f antud valikuvõimalust (punkt 33). Asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused, mida maksukohustuslane peab järgima selleks, et kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust, ei tohi minna kaugemale sellest, mis on rangelt võttes vajalik pöördmaksustamise menetluse nõuetekohase kohaldamise kontrollimiseks ja käibemaksu kogumiseks (punkt 34).

Euroopa Kohus märkis, et pöördmaksustamise raames eeldab neutraalse maksustamise põhimõtte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded (punkt 35).

Euroopa Kohus sedastas põhikohtuasjaga seoses, et lisaks asjaolule, et vaidlusalune arve ei vastanud liikmesriigi õigusnormidega kehtestatud vorminõuetele, ei ole pöördmaksustamise korra sisuline tingimus täidetud. Kuna põhikohtuasja kaebaja poolt teenuse osutajale käibemaksu tasumiseks puudus alus ja see tasumine ei vastanud pöördmaksustamise korra kohaldamise sisulisele tingimusele, ei saa esimesena nimetatud äriühing kasutada arvetele märgitud käibemaksu mahaarvamise õigust (punkt 40).

[15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex \(C-518/14, EU:C:2016:691\)](#)

Nimetatud kohtuasjas keelas Saksa maksuhaldur põhikohtuasja kaebajal, kes on kangaste hulgimüügiga tegelev ettevõtja, arvata maha viimase tasutud sisendkäibemaksu aastate osas, mil ettevõtja valduses olevad arved on väljastatud, põhjendusel et need arved algkujul ei vasta liikmesriigi maksuõigusnormidega kehtestatud nõuetele. Nende õigusnormide kohaselt ei ole arve parandamisel kohustuslike andmete, nimelt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga osas tagasiulatuvat jõudu, mistõttu saab parandatud arve alusel käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada ainult aasta puhul, mil algset arvet parandati, mitte aasta puhul, mil see arve koostati.

Nimelt, kreditarved, mille see ettevõtja väljastas oma müügiagentidele, ja reklaamikujundaja arved aastate 2009–2011 kohta ei sisaldanud arve saaja maksunumbrit või käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, ent seda olukorda parandati 2013. aastal maksuhalduri läbiviidud maksukontrolli käigus.

Hoolimata nendest parandustest väljastas maksuhaldur aastate 2008–2011 kohta muudetud käibemaksuotsused, milles ta vähendas kohapealse maksukontrolli raames tehtud järelduste alusel summasid, mis kaebajal lubati käibemaksuna maha arvata, põhjendusel, et nende mahaarvamiste tegemise tingimused täideti alles arvete paranduste tegemise hetkel, see tähendab 2013. aastal, mitte aga kõnealustel aastatel.

Seetõttu tuli Euroopa Kohtul lahendada küsimus, mis puudutas vigaste arvete parandamise ajalist mõju käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisele.

Euroopa Kohus märkis selle kohta esiteks, et direktiivi 2006/112 artikli 179 esimesest lõigust tuleneb, et käibemaksu mahaarvamise õigust tuleb üldjuhul kasutada ajavahemiku eest, mille jooksul esiteks see õigus tekkis ja teiseks, kui maksukohustuslasel on arve (punkt 35). Teiseks märkis Euroopa Kohus ka seda, et käibemaksu mahaarvamise õigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata ning et see õigus on kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Euroopa Kohus on aga seisukohal, et sellised liikmesriigi õigusnormid, mille alusel kohaldatakse viivitusintressi käibemaksu summade suhtes, mida nende normide alusel käsitatakse tasumisele kuuluvana enne esialgu väljastatud arve parandamist, panevad käibemaksust tuleneva maksukoormuse sellele majandustegevusele, mille suhtes on ühine käibemaksusüsteem taganud selle maksu neutraalsuse (punkt 37).

Seejärel märkis Euroopa Kohus, et käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõtte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõned vorminõuded täitmata. Direktiivi 2006/112 artiklis 226 ette nähtud andmeid sisaldava arve omamine kujutab endast käibemaksu mahaarvamise õiguse vormilist, mitte sisulist tingimust (punkt 38).

Seetõttu otsustas Euroopa Kohus, et niisugused liikmesriigi õigusnormid on vastuolus direktiivi 2006/112 mitme sättega, eriti nendega, mis käsitlevad mahaarvamiseõiguse kasutamise korda (punkt 43).

[15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)

Nimetatud kohtuasjas vaidlustas põhikohtuasja kaebaja, kes on Portugalis asuv äriühing, Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugali maksu- ja tolliamet) keeldumise lubada maha arvata sisendkäibemaksu, mida põhikohtuasja kaebaja tasus advokaadibüroo osutatud õigusteenuste saajana, põhjendusel, et büroo poolt väljastatud arved ei vasta liikmesriigi õigusnormides kehtestatud vorminõuetele. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus puudutas esiteks teatavaid andmeid nagu osutatud teenuste kogus ja laad ning teenuste osutamise kuupäev, mille esitamine arvel on kohustuslik, ja teiseks maksuhalduri õigust keelduda mahaarvamiseõiguse andmisest üksnes põhjusel, et arvetele ei olnud neid andmeid märgitud.

Olles möönnud, et arved, millel on esitatud vaid mäрге „õigusteenused, mis on osutatud alates [konkreetsest kuupäevast] kuni käesoleva ajani“, ei vasta *a priori* direktiivi 2006/112 artikli 226 punktis 6 sätestatud nõuetele, ja et arved, millel on esitatud vaid mäрге „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“, ei vasta *a priori* ei viidatud punktis 6 ega selle artikli punktis 7 sätestatud nõuetele, palus Euroopa Kohus eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas põhikohtuasja kaebaja esitatud lisadokumendid sisaldavad põhikohtuasjas kõne all olevate õigusteenuste kohta üksikasjalikumate teavete ja kas neid võib käsitada nimetatud direktiivi artikli 219 alusel arvena kui dokumente, mis muudavad esialgset arvet ning sõnaselgelt ja ühemõtteliselt viitavad sellele (punkt 35).

Seejärel otsustas Euroopa Kohus, et maksuhaldur ei tohi käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keelduda üksnes põhjendusel, et arve ei vasta direktiivi 2006/112 artikli 226

punktides 6 ja 7 kehtestatud nõuetele, kui tal on olemas kõik vajalikud andmed, et kontrollida, kas seda õigust puudutavad sisulised tingimused on täidetud (punkt 43). Nimelt ei saa maksuhaldur Euroopa Kohtu hinnangul piirduda ainult arve enda analüüsimisega, vaid ta peab arvestama ka maksukohustuslase poolt esitatud täiendavat teavet (punkt 44).

[12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *Biosafe –Indústria de Reciclagens* \(C-8/17, EU:C:2018:249\)](#)

Selles kohtuasjas tegi Portugali maksuhaldur pärast 2011. aastal toimunud maksukontrolli käibemaksu ümberarvutusi seoses ajavahemikus 2008. aasta veebruarist kuni 2010. maini toimunud kaubatarnetega, millele põhikohtuasja kaebaja kohaldas hariliku käibemaksumäära asemel ekslikult vähendatud maksumäära. See äriühing korrigeeris seejärel käibemaksumäära ja tasus täiendava käibemaksusumma, mille tagasimaksmist taotles ta oma äripartnerilt, kes on käibemaksukohustuslane, esitades viimasele võlleteated. Äripartner, kes oli saanud põhikohtuasja kaebaja müüdüd kauba, keeldus käibemaksu juurdemakset tasumast eelkõige põhjusel, et tal endal ei olnud võimalik mahaarvamist teha, kuna liikmesriigi õigusnormidega sätestatud nelja-aastane tähtaeg oli möödunud ning et tema ei pidanud vastutama tagajärgede eest, milleni viis viga, mille eest vastutab ainuüksi põhikohtuasja kaebaja.

Euroopa Kohus otsustas selle kohta, et maksukohustuslasele võidakse sellegipoolest anda õigus teha mahaarvamine, isegi kui ta ei kasutanud seda õigust perioodi jooksul, mil see õigus tekkis, st mil maks muutus sissenõutavaks, kuid seda tingimusel, et järgitud on liikmesriigi õigusnormidega määratud tingimusi ja üksikasjalikke eeskirju (punkt 35).

Euroopa Kohus märkis, et õigust lõpetavat tähtaega, mille möödumisel nähakse maksumaksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ette mahaarvamisõiguse äravõtmine, ei saa käsitada direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, kui see tähtaeg järgib võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtet (punkt 37).

Euroopa Kohtu hinnangul ei olnud põhikohtuasja kaebaja äripartneril objektiivselt võimalik kasutada mahaarvamisõigust enne esimesena nimetatu poolt käibemaksusumma korrigeerimist, kuna tal puudusid tol hetkel esialgseid arveid muutvad dokumendid ning ta ei olnud teadlik, et käibemaksu juurdemaksed kuulusid tasumisele (punkt 42).

Nimelt olid käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise materiaalõiguslikud ja vormilised tingimused täidetud alles pärast korrigeerimist ja seega võis äripartner taotleda tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormusest vabastamist vastavalt direktiivile 2006/112 ja neutraalse maksustamise põhimõttele. Seega, kuna äripartner ei näidanud üles hoolsuse puudumist enne võlanõuete saamist ja kuna ta ei ole toime pannud kuritarvusi ega teinud põhikohtuasja kaebajaga petturlikku kokkumängu, siis ei saa tähtajale, mis hakkas kulgema esialgsete arvete väljastamise kuupäevast ja mis teatavate tehingute puhul lõppes enne maksu korrigeerimist, õiguspäraselt tugineda, selleks et mitte lubada kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust (punkt 43).

VI. Mahaarvamise korrigeerimine

[10. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

Selle kohtuotsuse aluseks olnud asjas soetas põhikohtuasja kostjast äriühing kinnisasja ja kasutas selle tehingu maksustamise võimalust, mida varem oli teinud ka kinnisasja võõrandaja, kui ta selle kinnisasja omandas. Seejärel andis äriühing kinnisasja üürile, mis on käibemaksust vabastatud tehing, ja siis müüs selle edasi, mis on samuti käibemaksust vabastatud tehing. Kuna Madalmaade maksuhaldur leidis, et kinnisasja võõrandamine põhikohtuasja kostjale ei ole kooskõlas liikmesriigi õigusnormides sätestatud tingimustega ja et seetõttu tuleb võõrandamistehing käibemaksust vabastada, koostas ta nimetatud äriühingule tasumisele kuulunud käibemaksu kohta ümberarvutuse sellise summa osas, mis vastas summale, mis tuli tasuda pärast võõrandaja poolt selle kinnisasja omandamisel tasutud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist, mille ta hiljem sellele äriühingule võõrandas.

Seda vaidlust menetlev Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) pöördus Euroopa Kohtu poole küsimusega, kas pärast käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist võib tasumisele kuuluvad summad sisse nõuda muult maksukohustuslaselt kui see, kes maksu maha arvas.

Euroopa Kohus märkis selle kohta, et korrigeerimismehhanism on käibemaksu mahaarvamiskorra lahutamatu osa (punkt 33). Nimelt on korrigeerimise vallas ette nähtud reeglite eesmärk suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem teostatud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamise õiguse ainult selles osas, milles nad on seotud maksustatavate tehingutega. Eesmärk on ka tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning maksustatavate tehingutega seotud asjaomaste kaupade ja teenuste kasutamise vahel (punkt 34).

Euroopa Kohus märkis, et pärast käibemaksu mahaarvamist tasumisele kuuluvaid summasid ei saa nõuda sisse muult maksukohustuslaselt kui see, kes maksu maha arvas (punkt 47 ja resolutsioon). Vastupidine tõlgendus oleks Euroopa Kohtu hinnangul kokkusobimatu mahaarvamiste korrigeerimise valdkonna eesmärkidega. Neil asjaoludel ei või õigust näha ette, et maksu on solidaarselt kohustatud tasuma ka muu isik kui asjaomane maksukohustuslane, tõlgendada nii, et see lubab sellele isikule panna eraldiseisva maksukohustuse (punkt 39). Lisaks ei saa kinnisasja niisuguse järjestikuse võõrandamise korral selle asjaolu tagajärg, et ühe asjaomase maksukohustuslase puhul ei olnud selle võõrandamistehingu tegemise hetkel, milles ta osales, täidetud valikuõiguse teostamiseks vajalikud tingimused, olla niisugune, et seda maksukohustuslast kohustatakse tasuma maksuvõlga, mis tekkis teise maksukohustuslase poolt selliste kaubatarnetega seoses, mis esimest maksukohustuslast ei puuduta, tehtud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise tulemusel (punkt 40).

6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)³¹

Selles kohtuasjas küsis eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult muu hulgas, kas õiguskindluse põhimõttega on vastuolus liikmesriigi maksuhalduri halduspraktika, mille kohaselt tühistatakse maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmise otsus ja pärast uut maksukontrolli nõutakse talt selle käibemaksu ja viivitusintressi tasumist.

Euroopa Kohus otsustas, et õiguskindluse põhimõttega ei ole vastuolus Rumeenia maksuhalduri praktika, mille kohaselt selline otsus aegumistähtaja jooksul tühistatakse.

Õiguskindluse põhimõtte nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (punkt 46). Liikmesriigi õigusnormid, mis võimaldavad erandjuhtudel viia kindlaksmääratud tähtaja jooksul läbi konkreetset perioodi puudutava uue kontrolli, kui ilmnevad täiendavad asjaolud, mis ei olnud maksuinspektorile maksukontrolli läbiviimise ajal teada, või arvutusvead, mis võivad kontrollitulemusi mõjutada, vastavad õiguskindluse põhimõttele (punktid 47 ja 48).

Viivitusintressi kohta otsustas Euroopa Kohus, et kuna liidu õigusnorme ei ole nende õigusnormidega kehtestatud korras ettenähtud tingimuste eiramisel kohaldatavate karistuste valdkonnas ühtlustatud, siis on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohaseks. Liikmesriigid on siiski kohustatud nimetatud pädevust teostama liidu õigust ja selle aluspõhimõtteid ning seega proportsionaalsuse põhimõtet järgides (punktid 50, 51 ja resolutsiooni punkt 2).

9. juuni 2016. aasta kohtuotsus Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417)³²

Nimetatud kohtuasjas küsis eelotsusetaotluse esitanud kohus käibemaksu mahaarvamiste korrigeerimise kohta sisuliselt, kas direktiivi 77/388 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus mahaarvamiste korrigeerimine seoses kaupade ja teenustega, mis kuuluvad selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kohaldamisalasse, kui see toimub mahaarvamise arvutamisel kasutatava käibemaksu jaotuspõhimõtte muutmise tõttu asjaomase korrigeerimisperioodi kestel. Samuti küsis see kohus, kas õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei näe sõnaselgelt ette tasutud sisendkäibemaksu korrigeerimist direktiivi 77/388 artikli 20 tähenduses seetõttu, et teatavate mahaarvamiste arvutamiseks kasutatavat käibemaksu jaotuspõhimõtet muudeti, ega näe ette üleminekukorda.

Euroopa Kohus otsustas, et direktiiv 77/388 nõuab käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist seoses kaupade ja teenustega, mis kuuluvad nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 5 kohaldamisalasse, kui see toimub seetõttu, et asjaomase korrigeerimisperioodi kestel võeti vastu selline mahaarvamise arvutamisel kasutatav maksujaotuspõhimõtte, mis teeb erandi samas direktiivis sätestatud mahaarvamiseõiguse kindlaksmääramise meetodist (punkt 47 ja resolutsiooni punkt 2). Nimelt tuleb esialgselt mahaarvamist korrigeerida juhul, kui pärast

³¹ Vt asjaolude kohta käesoleva ülevaate V osa „Mahaarvamiseõiguse kasutamise kord“.

³² Vt asjaolude kohta käesoleva ülevaate III osa „Mahaarvatav osa“.

mahaarvamise aluseks võetud käibedeklaratsiooni esitamist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid (punkt 38). Ent jaotuspõhimõtte ja seega kohaldatava mahaarvatava summa arvutamise meetod on tegurid, mida võetakse arvesse mahaarvatavate summade kindlaksmääramisel (punkt 42).

Euroopa Kohus märkis lisaks, et selliseid üldpõhimõtteid nagu õiguskindlus ja õiguspärase ootuse kaitse tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mis ei näe sõnaselgelt ette tasutud sisendkäibemaksu korrigeerimist seetõttu, et teatavate mahaarvamiste arvutamiseks kasutatavat käibemaksu jaotuspõhimõtet muudeti, ega näe ette üleminekukorda, samas kui tasutud sisendkäibemaksu jaotuse, mille maksukohustuslane oli teinud enne muudatust kehtinud jaotuspõhimõtte alusel, oli kõrgeim kohus üldiselt tunnistanud põhjendatuks (punkt 65 ja resolutsiooni punkt 3).

Euroopa Kohtu hinnangul ei saa õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtteid tõlgendada nii, et selleks, et mahaarvamisõiguse korrigeerimist võiks selle õiguse arvutamise meetodi muutmise korral nõuda, peab korrigeerimise kohustus olema sõnaselgelt sätestatud liikmesriigi õigusaktis, mille alusel see muudatus tehti (punkt 54). Sellegipoolest võib eriolukordades, kus nimetatud põhimõtted seda nõuavad, sellise oludele kohandatud korra kehtestamine osutada kohustuslikuks (punkt 57). Liikmesriigi seadusandja võib rikkuda õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtteid, kui ta võtab ootamatult, ja nii, et seda ei olnud võimalik ette näha, vastu uue seaduse, mis tühistab maksukohustuslastele seni kuulunud õiguse, andmata neile olukorraga kohandamiseks vajalikku aega, siis kui taotletav eesmärk seda ei nõudnud (punkt 58). Täpsemalt peab maksukohustuslastel olema kohanemisaeg siis, kui neile seni kuulunud õiguse tühistamise tagajärjel on nad kohustatud tegema majanduslikke kohandusi (punkt 59).

Euroopa Kohus oli siiski seisukohal, et arvutusmeetodi muutmise tagajärjel ei tühistata maksukohustuslastele kuuluvat mahaarvamisõigust, vaid kohandatakse selle ulatust (punkt 61). Teiseks sedastas Euroopa Kohus, et muudatus sellistel asjaoludel ei põhjusta iseenesest seda, et maksukohustuslased teeksid selle tagajärjel majanduslikke kohandusi, ja järelikult ei osutu kohandumisaeg rangelt vajalikuks (punkt 62).

VII. Tagasimaksmine

Ühes liikmesriigis asuva maksukohustuslase teises liikmesriigis tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus – nagu see on reguleeritud direktiiviga 2008/9/EÜ³³ – vastab tema kasuks direktiiviga 2006/112 kehtestatud õigusele arvata maha tema enda liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet.

³³ Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT 2008, L 44, lk 23).

21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Elsacom (C-294/11, EU:C:2012:382)

Nimetatud kohtuasjas keeldus liikmesriigi maksuhaldur kohtuasja kostjale viimase poolt 1999. aastal tasutud käibemaksu tagasimaksmisest. Tagastustaotlus esitati 27. juulil 2000. Maksuhaldur põhjendas oma keeldumist asjaoluga, et taotlus oli esitatud hilinenult, kuna selle oleks pidanud esitama hiljemalt 30. juunil 2000.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsis Euroopa Kohtult, kas välismaal asuvatele maksukohustuslastele direktiivis 79/1072 kehtestatud tähtaeg käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks on aegumistähtaeg.

Euroopa Kohus selgitas, et direktiivi 79/1072 artikli 7 lõike 1 esimese lõigu viimases lauses ette nähtud tähtaega ei tuleks käsitleda korraldusliku tähtajana, st sellise tähtajana, mille järgimata jätmisega ei kaasne aegumist. Nimelt, võttes arvesse nii kõnealuse sätte sõnastust kui ka direktiivi 79/1072 eesmärki, milleks on „kõrvaldada [...] liikmesriikides kehtivate kordade lahknevused, mis mõnel juhul põhjustavad kaubandushäireid ja konkurentsimoonutusi“, otsustas Euroopa Kohus, et direktiiviga käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks kehtestatud kuuekuulist tähtaega tuleb pidada aegumistähtajaks (punktid 24, 28, 34 ja resolutsioon).

25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Daimler ja Widex (C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666)

Eelotsusetaotlused esitati kahes kohtuvaidluses, mille üks pool oli vastavalt Saksamaal asuv ettevõtja ja Taanis asuv ettevõtja ning teine pool Skatteverket (Rootsi maksuamet) ning mis puudutavad selliste otsuste õiguspärasust, millega jäeti rahuldamata nende ettevõtjate tagastustaotlused käibemaksu osas, mis tasuti Rootsis kaupade või teenuste ostmisel. Maksuhaldur otsustas tagastustaotlused jätta rahuldamata põhjusel, et nimetatud ettevõtjatel oli Rootsis püsiv tegevuskoht. Ettevõtja, kelle majandustegevuse koht oli Saksamaal, tegi Rootsis, kus tal oli täielikult talle kuuluv tüdarettevõtja, kes tagas talle testideks vajalikud kohad, rajad ja kõrvalteenused, asuvates testimisrajatistes sõidukite talveteste. Nimetatud ettevõtja tegi sõidukite testimise raames ostutehinguid. Ettevõtjal, kelle majandustegevuse koht oli Taanis, oli Rootsis teadusuuringute osakond. Ta ostis samuti kaupu ja teenuseid selles osakonnas tehtavate uurimistööde tarvis. Kumbki ettevõtjatest ei teinud Rootsis maksustatavaid müügitehinguid oma tehniliste testide ja teadusuuringute üksuste kaudu.

Sellega seoses küsis eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult eelkõige, kas ühes liikmesriigis asutatud käibemaksukohustuslast, kes teeb teises liikmesriigis üksnes tehnilisi teste või teadusuuringuid, kuid ei tee seal maksustatavaid tehinguid, võib käsitada nii, et tal on teises liikmesriigis „püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti“ direktiivi 2008/9 tähenduses.

Euroopa Kohus tõi kõigepealt välja, et mõistel „püsiv tegevuskoht, kust majandustegevust tehti“ on kaks kumulatiivset tingimust, milleks on esiteks „püsiva tegevuskoha“ olemasolu ja teiseks selle kaudu „majandustegevuse“ teostamine (punkt 32). Tagastamisõiguse välistamiseks peab olema tuvastatud, et püsiv tegevuskoht on realselt teinud maksustatavaid tehinguid riigis, kus tagastamistaotlus esitati, mitte pelgalt selle tegevuskoha võime selliseid tehinguid teha (punkt 37).

Euroopa Kohus leidis seejärel, et põhikohtuasjas ei ole vaidlustatud seda, et asjaomased ettevõtjad ei teinud oma tehniliste testide ja teadusuuringute üksuste kaudu müügitehinguid, mis kuuluvad hiljem maksustamisele liikmesriigis, kus tagastamistaotlused esitati (punkt 38). Neil asjaoludel tuleb tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tunnustada, ilma et oleks vaja lisaks analüüsida, kas mõlemal kõnealusel ettevõtjal on tegelikult „püsiv tegevuskoht“ tõlgendatavate sätete mõttes, kuna kaks tingimust, mis moodustavad „püsiva tegevuskoha, kust majandustegevust tehti“ kriteeriumi, on kumulatiivsed (punkt 39). Seda tõlgendust ei mõjuta asjaolu, et maksukohustuslasel on liikmesriigis, kus ta esitas tagastamistaotluse, täielikult temale kuuluv tütarettveõtja, mis on peasjalikult mõeldud talle tehniliste testidega seotud mitmesuguste teenuste osutamiseks (punkt 51 ja resolutsioon). Nimelt on selline täielikult temale kuuluv tütarettveõtja eraldiseisev maksukohustuslasest juriidiline isik (punkt 48).

[21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen \(C-533/16, EU:C:2018:204\)](#)

Nimetatud kohtuasjas tarnisid Saksamaal asuv äriühing ja kaks Slovakkias asuvat äriühingut (edaspidi „Hella äriühingud“) aastatel 2004–2010 Saksamaal asuvale äriühingule Volkswagen AG vorme autovalgustisüsteemide valmistamiseks. Selle kohta koostatud arvetele Hella äriühingud käibemaksu ei märkinud, kuna nad leidsid, et tegemist ei ole mitte kaubatarnete, vaid „rahaliste hüvitistega“, mis on käibemaksust vabastatud. 2010. aastal tõdesid Hella äriühingud, et nende teguviis ei olnud Slovakkia õigusega kooskõlas. Siis koostasid nad arved, millele oli märgitud käibemaks, mille Volkswagen AG pidi asjaomaste tarnete eest tasuma, esitasid täiendavad maksudeklaratsioonid aastate 2004–2010 kohta ja tasusid käibemaksu riigieelarvesse. Volkswagen AG esitas 1. juulil 2011 Slovakkia maksuhaldurile neile tarnetele kohaldatud käibemaksu tagastamise taotluse.

Maksuhaldur rahuldab selle taotluse osaliselt, nähes ette käibemaksu tagastamise summas, mis vastab aastatel 2007–2010 tehtud kaubatarnetele. Ta jättis aga taotluse rahuldamata ajavahemiku 2004–2006 osas, kuna Slovakkia õigusega ette nähtud viieaastane õigust lõpetav tähtaeg oli möödunud. Ta leidis sellega seoses, et õigus käibemaksu tagastamisele tekkis kauba tarnimise kuupäeval. Eelotsusetaotluse esitanud kohus pöördus Euroopa Kohtu poole küsimusega, kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel sellistel asjaoludel, kus käibemaks märgiti maksukohustuslasele saadetud arvele ja ta tasus selle mitu aastat pärast asjaomase kauba tarnimist, keeldutakse käibemaksu tagastamisest põhjendusel, et nimetatud õigusnormidega selle õiguse kasutamiseks ette nähtud õigust lõpetav tähtaeg hakkas kulgema tarnekuupäevast arvates ja on enne tagastamistaotluse esitamist möödunud.

Euroopa Kohus märkis kõigepealt, et käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul tuleb siiski järgida nii materiaalõiguslikke kui ka vormilist laadi nõudeid või tingimusi (punkt 40). Kuigi käibemaksu mahaarvamise õigus tekib samal ajal, kui maks muutub sissenõutavaks, on seda õigust põhimõtteliselt võimalik kasutada alles hetkest, mil maksukohustuslasel on olemas arve (punkt 43). Maksukohustuslasele võidakse sellegipoolest anda õigus käibemaks maha arvata, isegi kui ta ei kasutanud seda õigust perioodi jooksul, mil see õigus tekkis, kuid seda tingimusel, et järgitud on liikmesriigi õigusnormidega määratud tingimusi ja üksikasjalikke eeskirju (punkt 45).

Euroopa Kohus sedastas, et neil asjaoludel oli Volkswagen AG-l objektiivselt võimatu kasutada oma õigust maksu tagastamisele enne Hella äriühingute poolt käibemaksu korrigeerimist, kuna varem ei olnud tal arveid ja ta ei teadnud, et käibemaks kuulus tasumisele (punkt 49). Nimelt, üksnes sellise korrigeerimise tulemusena täideti käibemaksu mahaarvamise õiguse saamise materiaaõiguslikud ja vormilised tingimused ning seega alles siis sai Volkswagen AG paluda end vabastada käibemaksu tasumise koormast. Kuna Volkswagen AG puhul ei olnud tegu hooletusega, ta ei ole toime pannud kuritarvitusi või petturlikku kokkumängu Hella äriühingutega, siis ei saa õigust käibemaksu tagastamisele lõppenuks lugeda, tuginedes õigust lõpetavale tähtajale, mis hakkab kulgema kauba tarnimise kuupäevast arvates ja on teatavate ajavahemike osas lõppenud enne olukorra seadustamist (punkt 50).

Ent Euroopa Kohtu hinnangul läheks võimalus kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust piiramatu aja jooksul vastuollu õiguskindluse põhimõttega (punkt 46). Tähtaega tuleb kohaldada ühtemoodi nii liikmesriigi õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes ja see ei või muuta käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (punkt 47). Liikmesriigid võivad kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks, kuid need meetmed ei või minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikust ning nende kasutamine ei või seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (punkt 48).