Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 22. aprillil 2015[1]

Kohtuasi C-126/14

UAB Sveda
versus
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu))

Maksuõigusnormid — Käibemaks — Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 168 — Kapitalikaupade soetamise ja tootmisega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamine — Esmane kasutamine maksustamata tehinguteks — Teisene kasutamine maksustatud tehinguteks

I. **Sissejuhatus**

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab Balti mütoloogia elamusraja maksustamist käibemaksuga. Leedu ettevõtja teeb selle raja külastajatele tasuta kättesaadavaks. Seetõttu ei lubanud maksuhaldur ettevõtjal maha arvata raja ehitamise kuludega seotud sisendkäibemaksu. Ettevõtja arvates ei ole see õige, kuna kokkuvõttes peavad külastajad siiski midagi maksma, küll mitte raja kasutamise, vaid toitlustamise, suveniiride ja ettevõtja muude teenuste eest.

2. Kellele jääb põhikohtuasjas õigus, sõltub nüüd sellest, kuidas tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamist käsitleva kohtupraktika kohaselt kindlaks määrata otsene ja vahetu seos ostu- ja müügitehingute vahel. Selle seose abstraktseid tingimusi on juba selgitatud. Nende konkreetne kohaldamine võib aga aeg-ajalt – nagu ka käesoleval juhul – vajada veel selgitamist.

II. **Õiguslik raamistik**

3. Põhikohtuasjas kõne all oleval ajavahemikul reguleeris liidus käibemaksu nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi[2] (edaspidi „käibemaksudirektiiv”).

4. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 esimese lõigu kohaselt on „maksukohustuslane” iga isik, kes „mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest”. Selle sätte teine lõik täpsustab:

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

1 — Algkeel: saksa.
2 — ELT L 347, lk 1.

5. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktide a ja c kohaselt maksustatakse „kaubatarneid" ja „teenuste osutamist" „tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

6. Käibemaksudirektiivi artikli 26 lõige 1 täiendab:

„Tasu eest teenuste osutamisena käsitatakse järgmisi tehinguid:

a) ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil, kui nendelt kaupadelt oli käibemaks täielikult või osaliselt mahaarvatav;

[…]".

7. Käibemaksudirektiivi artikkel 168 sätestab maksukohustuslase mahaarvamisõiguse järgmiselt:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[…]".

8. Nimetatud säte vastab 31. detsembrini 2006 kehtinud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas[3] artikli 17 lõikele 2. Käesolevas kohtuasjas arvestatakse ka seda sätet käsitlevat Euroopa Kohtu praktikat.

9. Lõpuks sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 187 mahaarvamise korrigeerimise kohta järgmist:

„1. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaubad soetati või toodeti.

[…]

2. Iga-aastane korrigeerimine hõlmab üksnes üht viiendikku kaupadele kehtestatud maksust […].

Esimeses lõigus osutatud korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaubad omandati või toodeti või mil seda kasutati esimest korda."

10. Leedu õigus sisaldab käibemaksudirektiivi nimetatud sätetele vastavaid õigusnorme.

III. **Põhikohtuasi**

11. Põhikohtuasja kaebaja on äriühing Sveda UAB (edaspidi „Sveda"). Kohtuvaidluse ese on tema õigus arvata maha sisendkäibemaksu.

3 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

12. Sveda tegeles 2012. aastal Balti mütoloogia puhke- ja õpperaja (edaspidi „puhkerada") ehitamisega. Ta rajas selleks rajad, trepid, vaateplatvormid, lõkkekohad, teadetetahvli ja sõidukite parkimiskohad.

13. Puhkeraja ehitustööd tulenesid kohustustest, mis olid sätestatud Sveda ja põllumajandusministeeriumi haldusalas tegutseva makseagentuuri (edaspidi „riiklik agentuur") vahel sõlmitud lepingus. Lepingu kohaselt peab Sveda tagama üldsusele tasuta juurdepääsu puhkerajale. Vastavalt lepingule saab Sveda „toetust", mis katab kuni 90% raja ehitamise kuludest.

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastas, et Sveda kavatses edaspidi tegeleda turismi valdkonnas iseseisvalt majandustegevusega käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses. Seejuures oli tal kavas osutada puhkeraja külastajatele tasulisi teenuseid nagu toidu või suveniiride müük.

15. Sveda kandis käibedeklaratsioonile puhkeraja ehitustööde raames soetatud kaupade ja teenuste eest tasutud sisendkäibemaksu. Leedu maksuhaldur keeldus siiski sisendkäibemaksu tagastamast, kuna ei olnud tõendatud, et Sveda ostetud kaupu ja teenuseid kasutatakse käibemaksuga maksustatavaks tegevuseks.

IV. **Menetlus Euroopa Kohtus**

16. Kohtuvaidlust lahendav Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) esitas 17. märtsil 2014 Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 kolmanda lõigu alusel järgmise küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artiklit 168 saab tõlgendada nii, et see annab maksumaksjale õiguse arvata maha sisendkäibemaks, mis on makstud seoses majandustegevuseks mõeldud kapitalikaupade tootmise või omandamisega nagu käesoleval juhul, kui need kaubad on otseselt mõeldud selleks, et tavakodanikud saaksid neid tasuta kasutada, kuid mida võib pidada vahendiks, mille abil meelitada külastajaid ligi paika, kus maksukohustuslane plaanib oma majandustegevuse käigus tarnida kaupu ja/või osutada teenuseid?"

17. Euroopa Kohtu menetluses esitasid Leedu Vabariik, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik ning Euroopa Komisjon 2014. aasta juulis kirjalikud seisukohad ja osalesid 4. veebruari 2015. aasta kohtuistungil.

V. **Õiguslik hinnang**

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib eelotsuse küsimusega teada, kas maksukohustuslasel, kes on põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras, on käibemaksudirektiivi artikli 168 kohane mahaarvamisõigus.

19. Viidatud sätte kohaselt on „maksukohustuslasel" õigus arvata maha ostutehingutega seotud sisendkäibemaksu, kui ostetud kaupu ja teenuseid „kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks".

A. *Kapitalikaupade kuulumine ettevõtte vara hulka*

20. Leedu Vabariik leiab, et mahaarvamisõigus on käesoleval juhul välistatud juba seetõttu, et kuigi põhimõtteliselt on Sveda maksukohustuslane, ei tegutsenud ta sellena puhkeraja ehitamisel.

21. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on soetatud kauba eest tasutud käibemaksu mahaarvamise tingimus, et maksukohustuslane soetaks kauba maksukohustuslasena tegutsedes, st vähemalt osaliselt oma majandustegevuseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses.[4] Sama kehtib kauba tootmise suhtes maksukohustuslase poolt.[5]

22. Lõpuks tähendab see tingimus, et selleks, et kauba soetamise või tootmise eest tasutud käibemaksu mahaarvamine ei oleks algusest peale välistatud, peab kaup kuuluma täielikult või osaliselt maksukohustuslase ettevõtte vara hulka.[6] Seda, kas see on nii, tuleb kohtupraktika kohaselt hinnata, arvestades konkreetse juhtumi kõiki asjaolusid, muu hulgas asjaomase kauba omadusi ja ajavahemikku, mis jääb kauba soetamise ja selle maksukohustuslase majandustegevuse eesmärkidel kasutamise vahele.[7]

23. Leedu Vabariik seab sellest lähtudes kahtluse alla eelotsusetaotluse esitanud kohtu järelduse, et vaidlusalused kapitalikaubad kuuluvad Sveda ettevõtte vara hulka. Nimelt peab Sveda riikliku agentuuriga sõlmitud lepingu kohaselt tegema puhkeraja üldsusele tasuta kättesaadavaks ja võib seda majandustegevuseks kasutada alles hiljem. Järelikult ei tegutsenud Sveda esialgu maksukohustuslasena.

24. Euroopa Kohus on siiski korduvalt leidnud, et isik, kes soetab kauba majandustegevuseks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses, teeb seda maksukohustuslasena ka siis, kui ta ei kasuta kaupa kõnealuses majandustegevuses kohe.[8]

25. Järelikult ei rikkunud eelotsusetaotluse esitanud kohus õigusnormi, kui ta järeldas, et Sveda tegutses kapitalikaupade soetamisel või tootmisel maksukohustuslasena ja need kaubad kuuluvad seega ettevõtte vara hulka.

B. *Kasutamine maksustatavateks tehinguteks*

26. Selleks et Svedal oleks õigus sisendkäibemaksu maha arvata, ei pea kapitalikaubad aga mitte ainult kuuluma tema ettevõtte vara hulka ja olema seega üldiselt mõeldud tema majandustegevuseks, vaid lisaks tuleb neid kaupu käibemaksudirektiivi artikli 168 kohaselt kasutada tema *maksustatavateks* tehinguteks.

27. Mahaarvamise ulatuse määrab nimelt kauba tegelik või kavatsetav kasutamine.[9] Tavaliselt on seejuures oluline *kavatsetav* kasutamine, kuna käibemaksudirektiivi artiklite 63 ja 167 kohaselt tekib mahaarvamisõigus põhimõtteliselt juba hetkest, mil maksukohustuslane kauba või teenuse vastu võtab, seega üldjuhul enne, kui ta ise müügitehinguid teeb.[10]

28. Põhikohtuasjas tehti Sveda soetatud ja/või toodetud kapitalikaupade kavatsetav kasutamine juba kindlaks.

4 — Vt kohtuotsused Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 15), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 29), Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punktid 57 ja 58) ning Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punktid 39 ja 40).

5 — Vt selle kohta minu ettepanek, kohtuasi X (C-334/10, EU:C:2012:108, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 — Vt selle kohta kohtuotsused Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punktid 28 ja 29) ning Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punktid 56–59); vt ka käibemaksudirektiivi artikkel 168a.

7 — Kohtuotsused Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 21), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 29), Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 58) ja Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punktid 39 ja 40).

8 — Kohtuotsused Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 14), Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 44) ja Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 25).

9 — Vt nt kohtuotsused Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 15), X (C-334/10, EU:C:2012:473, punkt 17) ja FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 49).

10 — Vt kohtuotsus Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 36); vt ka minu ettepanek, kohtuasi X (C-334/10, EU:C:2012:108, punkt 81 ja seal viidatud kohtupraktika).

29. Esiteks tuleb puhkerada teha üldsusele tasuta kättesaadavaks. Seda tehingut ei maksustata. Maksukohustust ei tulene käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktist c, kuna Sveda ei küsi külastajatelt tasu. Maksukohustust ei järeldu ka käibemaksudirektiivi artikli 26 lõike 1 punktist a, kuna kapitalikaupu ei kasutata muul kui ettevõtluse eesmärgil selle sätte tähenduses. Muul kui ettevõtluse eesmärgil kasutamine on nimelt alati välistatud siis, kui kapitalikauba kasutamine tuleb arvata maksukohustuslase majandustegevuse hulka.[11] Eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastas aga juba, et Sveda ehitas puhkeraja oma majandustegevuse raames.[12]

30. Teiseks peab puhkerada aga külastajaid ligi meelitama, et Sveda saaks seal neile pakkuda kaupu ja teenuseid. Need tehingud on käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktide a ja c kohaselt maksustatavad.

31. Kapitalikaupade soetamisel ja/või tootmisel on seega kaks eri eesmärki. Esiplaanil on puhkeraja üldsusele tasuta kättesaadavaks tegemine (esmane kasutamine), mis ei anna käibemaksudirektiivi artikli 168 kohaselt mahaarvamisõigust. Selle taga on aga puhkeraja kasutamine vahendina, mille abil osutada külastajatele maksustatavaid teenuseid (teisene kasutamine), millest tuleneb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Kumb neist kahest eesmärgist on käibemaksudirektiivi artikli 168 raames määrav?

32. Kohtuotsuses BLP Group märkis Euroopa Kohus selle küsimuse kohta üldiselt, et soetatud kaupadel või teenustel peab olema otsene ja vahetu seos maksustatavate tehingutega ning maksukohustuslase „lõppeesmärk" ei ole seejuures oluline.[13] Euroopa Kohus leidis seetõttu, et mahaarvamine on keelatud olukorras, kus maksukohustuslasele osutatakse teenuseid seoses ettevõtte vara maksuvaba müügiga, isegi kui see on vahend maksukohustuslase maksustatava tegevuse võimaldamiseks. Seega tegi Euroopa Kohus siin vahet ostetud kaupade ja teenuste ainsana määrava esmase kasutamise ja pelgalt teisese kasutamise vahel.

33. Euroopa Kohus on oma kohtupraktikat siiski edasi arendanud. Käibemaksudirektiivi artikli 168 kohaldamisel peab uuritava ostutehingu ja ühe või mitme müügitehingu vahel endiselt olema otsene ja vahetu seos, et tekiks mahaarvamisõigus.[14] Selline seos võib aga olla ka maksukohustuslase kogu majandustegevusega, kui ostutehingu kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkuludesse ja on seega kõikide tema tarnitavate kaupade või osutatavate teenuste kulukomponendiks.[15]

34. Uuema kohtupraktika kohaselt on otsese ja vahetu seose puhul alati määrav, kas ostutehingute kulud sisalduvad maksukohustuslase mõne või kõigi müügitehingute hinnas.[16] See kehtib olenemata sellest, kas maksukohustuslane kasutab kaupu või teenuseid.[17]

35. Seega on mahaarvamisõigus käesolevas asjas olemas juhul, kui puhkeraja kapitalikaupade soetamise ja/või tootmise kulud sisalduvad kohtupraktika tähenduses käibemaksudirektiivi kohaselt maksustatavate müügitehingute hinnas.

11 — Vt selle kohta kohtuotsus BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, punkt 26); vt veelgi kaugemale minevad kohtuotsused Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 38) ja Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 25).

12 — Vt eespool punktid 23-25.

13 — Kohtuotsus BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 19); samuti hiljutine kohtuotsus Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 38).

14 — Vt nt kohtuotsused Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punkt 24), Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 79) ja Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 34).

15 — Vt selle kohta nt kohtuotsused Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, punktid 30 ja 31), Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punkt 24), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punktid 58 ja 60), Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 20) ja Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 38).

16 — Vt nt kohtuotsused SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 60), X (C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 55) ja PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, punkt 23); vt samamoodi juba kohtuotsus Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punkt 36).

17 — Vt selle kohta minu ettepanek, kohtuasi TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

36. Põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras tulevad seejuures kõne alla mitmesugused müügitehingud. Esiteks võivad nendeks olla maksustatavad teenused, mida Sveda soovib osutada puhkeraja külastajatele ja mis on eelotsuse küsimuse esemeks (vt selle kohta allpool 2. jaotis). Teiseks võib aga asjakohaseks maksustatavaks müügitehinguks olla ka puhkeraja ehitamine ise. Seda võimalust eelotsusetaotluse esitanud kohus eelotsusetaotluses ei käsitlenud. Ent seda tuleb uurida kõigepealt, sest sellest tulenevalt ei pruugi konkreetsele eelotsuse küsimusele vastamine olla põhikohtuasja seisukohast oluline (vt selle kohta järgnevalt 1. jaotis).

1. Puhkeraja ehitamine kui maksustatav müügitehing

37. Mahaarvamisõiguse olemasolu tuleks põhikohtuasjas – olenemata konkreetsele eelotsuse küsimusele antavast vastusest – kinnitada, kui juba puhkeraja ehitamine Sveda poolt on maksustatav müügitehing. Nimelt võib puhkeraja ehitamine olla riikliku agentuuriga tasu eest tehtav tehing, mis on käibemaksudirektiivi artikli 2 punkti a või c kohaselt maksustatav.

38. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on tasu eest tehtava tehinguga tegemist vaid siis, kui kauba tarnimise või teenuse osutamise ja käibemaksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasu vahel on vahetu seos.[18] Selliseks vahetuks seoseks on vaja ainult teenuse osutaja ja teenuse saaja vahelist õigussuhet, mille raames osutatakse teenuseid,[19] ning teenuse ja tasu vastastikust sõltuvust.[20] Teenuse ja tasu vahelise vahetu seose olemasolu ei takista ka eeldus, et teenus on osutatud omahinnast madalama hinnaga.[21]

39. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel oli Sveda riikliku agentuuriga sõlmitud lepingu alusel kohustatud ehitama puhkeraja. Lepingu kohaselt pidi tellija Svedale „toetuse" vormis hüvitama 90% seejuures kantud kuludest. Lepingu konkreetset sisu teadmata ei saa siiski lõplikult hinnata, kas puhkeraja ehitamise ja „toetuse" vahel on vahetu seos viidatud kohtupraktika tähenduses.

40. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu uurimine peaks näitama, et Sveda teeb käibemaksudirektiivi artikli 2 punkti a või c kohase maksustatava tehingu juba puhkeraja ehitamisega, oleks puhkeraja kapitalikaupade soetamise ja/või tootmise ning selle maksustatava müügitehingu vahel otsene ja vahetu seos. Nimelt ei ole kahtlust selles, et kõnealuste ostutehingute kulud sisalduvad hinnas, kuna riikliku agentuuri makstav summa arvutatakse just nende kulude põhjal.

2. Vastus eelotsuse küsimusele

41. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks siiski tuvastama, et puhkeraja ehitamine Sveda poolt ei ole maksustatav tehing riikliku agentuuri suhtes, sõltub mahaarvamisõigus ainult sellest, kas puhkeraja kapitalikaupu kasutatakse edaspidi selleks, et osutada raja kasutajatele maksustatavaid teenuseid käibemaksudirektiivi artikli 168 tähenduses. Selleks tuleb selgitada, kas kõnealuste kapitalikaupade soetamise ja tootmise kulud sisalduvad nende teenuste hinnas.

a) Objektiivne kulude mõiste

42. Vastupidi Ühendkuningriigi seisukohale ei sõltu sellele küsimusele antav vastus maksukohustuslase soovist kajastada vastavaid kulusid oma müügitehingute hinnakujunduses.

18 — Vt nt kohtuotsus Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 — Vt nt kohtuotsused Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, punkt 47) ja Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 29).

20 — Vt nt kohtuotsused Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punktid 13–20) ja Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punktid 12–17); vt ka kohtujuristi ettepanek, Stix-Hackli, kohtuasi Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punkt 32).

21 — Vt selle kohta kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punkt 22).

43. Kohtuotsuse Becker kohaselt sõltub ostu- ja müügitehingute vahel otsese ja vahetu seose tuvastamine asjaomaste ostutehingute objektiivsest sisust.[22] Euroopa Kohus leidis selle kohta juba kohtuotsuses BLP Group, et vajaliku seose olemasolu ostu- ja müügitehingute vahel ei saa kindlaks teha maksukohustuslase kavatsuste põhjal.[23]

44. Lisandub see, et ühises käibemaksusüsteemis maksustatakse ka omahinnast madalama hinnaga toimuv kaupade müük ja teenuste osutamine.[24] Sellisel juhul kujundab maksukohustuslane hindu subjektiivselt, võtmata arvesse kõiki kaupade müügiks või teenuste osutamiseks tehtud kulutusi. Siiski on sellisel juhul väljaspool kahtlust, et kõik ostutehingud, mis kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teise lõigu kohaselt objektiivselt võttes müügitehingute kulukomponentide hulka, annavad ka mahaarvamisõiguse. Seda seetõttu, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on mahaarvamisõiguse eesmärk vabastada ettevõtja *täielikult* tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast,[25] kuna ühise käibemaksusüsteemi lõppeesmärk ei ole mitte maksukohustuslasest ettevõtja, vaid lõppkasutaja maksustamine käibemaksuga.[26]

45. Vastamisel küsimusele, kas kulud sisalduvad kohtupraktika tähenduses osutatava teenuse hinnas, on seega määrav ostu- ja müügitehingute vaheline objektiivne majanduslik seos.[27] Pelgalt põhjuslikust seosest seejuures ei piisa.[28] Kui ostutehing tehakse aga objektiivselt maksukohustuslase teatavate või kõikide müügitehingute eesmärgil, siis on nende vahel ka otsene ja vahetu seos kohtupraktika tähenduses. Nimelt on ostutehing sellisel juhul majanduslikust seisukohast asjaomaste müügitehingute kulukomponent. Nagu nähtub juba käibemaksudirektiivi artikli 168 sõnastusest, sõltub seos seega ostutehingu kasutamise objektiivsest eesmärgist.

46. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu järelduste kohaselt on käesoleval juhul puhkeraja ehitamise eesmärk meelitada ligi külastajaid, et sõlmida nendega tasulisi tehinguid. Puhkeraja ehitamine kuulub seega majanduslikust seisukohast nende tehingute kulukomponentide hulka.

47. Järelikult on puhkeraja kapitalikaupade soetamise ja/või tootmise ning külastajatele osutatavate maksustatavate teenuste vahel põhimõtteliselt otsene ja vahetu seos kohtupraktika tähenduses.

b) Esmane kasutamine mittemaksustatavateks müügitehinguteks

48. Asjaolu, et puhkerada tehakse külastajatele tasuta kättesaadavaks, ei takista mahaarvamisõiguse kasutamist.

49. Tegemist on küll puhkeraja kapitalikaupade esmase kasutamisega. Esmane kasutamine võib aga otsese ja vahetu seose teiseseks kasutuseks olevate maksustatavate müügitehingutega katkestada ainult kahel juhul.[29]

22 — Kohtuotsus Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punktid 22 ja 23 ning 33).

23 — Vt kohtuotsus BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 24).

24 — Vt eespool punkt 38.

25 — Vt nt kohtuotsused Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 19), Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, punkt 15), Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 78), Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25) ja Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 32).

26 — Vt nt kohtuotsused Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19), Pelzl jt (C-338/97, C-344/97 ja C-390/97, EU:C:1999:285, punkt 21), KÖGÁZ jt (C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 51) ja Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punkt 25).

27 — Vt kohtuotsus AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 31).

28 — Vt kohtuotsus Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punkt 31).

29 — Vt selle seose katkestamise võimalikkuse kohta kohtuotsus TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 34).

50. Esiteks on see nii juhul, kui esmaseks kasutuseks on tehingud, mida tehakse tasu eest, kuid käibemaksuvabalt. Ostutehingud kuuluvad sellisel juhul maksust vabastatud müügitehingute kulukomponentide hulka ja sisalduvad nende hinnas. Käibemaksudirektiivi artikkel 168 ja sellele järgnevad artiklid ei anna aga selliste tehingute puhul põhimõtteliselt õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Sellises olukorras on kohtupraktika kohaselt ebaoluline, et ostutehingutel on täiendav „lõppeesmärk", millega kaasnevad ka maksustatavad müügitehingud.[30]

51. Käesoleval juhul ei toimu esmane kasutamine aga maksust vabastatud tasuliste teenuste osutamiseks, vaid tasuta kasutamiseks.

52. Teiseks katkeks ostutehingute ja külastajatele tasu eest teenuste osutamise vaheline otsene ja vahetu seos ka siis, kui puhkeraja esmane kasutamine, mis seisneb selle andmises külastajatele tasuta kasutamiseks, oleks Sveda mittemajanduslik tegevus. Nimelt ei teki kohtupraktika kohaselt maksukohustuslase kuludega seoses mahaarvamisõigust osas, milles need kulud on seotud mittemajandusliku tegevusega.[31]

53. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu järelduste kohaselt ei ole asi siiski nii.[32] Ainuüksi asjaolu, et teenust osutatakse tasuta, ei tähenda vastupidi komisjoni arvamusele, et tegemist on maksukohustuslase mittemajandusliku tegevusega. Ühendkuningriik esitas sellega seoses kohtuistungil õigustatult näitena kaubanduskeskuse, mis pakub klientidele tasuta parkimiskohti.

c) Riikliku agentuuriga sõlmitud lepingu rikkumine

54. Mahaarvamisõiguse seisukohast ei ole oluline ka asjaolu, et puhkeraja ehitamise kulude arvestamine külastajate jaoks kavandatud tasuliste tehingute hinna kujundamisel võib rikkuda riikliku agentuuriga sõlmitud lepingut. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kaalus seda asjaolu.

55. Siiski ei ole ilmne, kuidas saaks selline rikkumine mõjutada käibemaksualast hindamist, ja nagu eespool märgitud[33], ei ole mahaarvamise seisukohast ka oluline, kas Sveda võtab hinna kujundamisel kulusid tegelikult arvesse.

d) Määruse (EÜ) nr 1698/2005 rikkumine

56. Käesoleva juhtumi käibemaksualast hindamist ei mõjuta ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu viidatud nõukogu 20. septembri 2005. aasta määrus (EÜ) nr 1698/2005 Maaelu Arengu Euroopa Põllumajandusfondist (EAFRD) antavate maaelu arengu toetuste kohta[34].

57. Isegi kui puhkeraja kasutamine Sveda poolt rikub nimetatud määruse artikli 36 punkti b alapunkti vii, millele viitas eelotsusetaotluse esitanud kohus ja mille alusel antakse „vähetootlike investeeringute toetust", ei mõjuta see mahaarvamisõigust. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on nimelt seaduslike ja ebaseaduslike tehingute eristamine neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus.[35]

30 — Vt kohtuotsused BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, punkt 19), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punktid 62 ja 71) ning X (C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 56).

31 — Kohtuotsused Securenta (, EU:C:2008:166, punkt 30) ja Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, punkt 37).

32 — Vt eespool punktid 23-25.

33 — Vt eespool punktid 42-45.

34 — ELT L 277, lk 1.

35 — Vt nt kohtuotsused Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 28), CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 33) ja GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, punkt 32).

e) Korrigeerimisperioodi mõju

58. Ka Leedu Vabariigi vastuväide, mis puudutab mahaarvamise korrigeerimist käsitlevaid õigusnorme, ei välista käesoleval juhul mahaarvamisõigust.

59. Käibemaksudirektiivi artikli 187 kohaselt korrigeeritakse kapitalikaupade soetamise või tootmisega seotud esialgset mahaarvamist juhul, kui viie aasta jooksul toimub mahaarvamisõiguse seisukohalt olulisi muutusi.

60. Leedu Vabariik järeldab selle põhjal, et kapitalikaupa tuleb viie aasta jooksul selle soetamisest või tootmisest kasutada majandustegevuseks. Vastasel korral mahaarvamisõigus puudub.

61. Esiteks ei mõjuta korrigeerimisperiood kohtupraktika kohaselt siiski selle kindlakstegemist, kas maksukohustuslane tegeles kauba soetamise või tootmise ajal majandustegevusega.[36] Teiseks ei nähtu käesoleval juhul, et kapitalikaupu kasutataks korrigeerimisperioodil eesmärkidel, mis mahaarvamise välistavad. Isegi kui puhkeraja külastajatele ei pakuta alguses tasulisi teenuseid, ei muuda see järeldust, et kapitalikaupu kasutatakse Sveda majandustegevuseks, kui objektiivsete asjaolude põhjal on võimalik kindlaks teha, et selliseid pakkumisi kavatsetakse teha edaspidi.

f) Mahaarvamise suurus

62. Lõpuks tuleb veel uurida, kas asjaolu, et riiklik agentuur hüvitab Svedale kuni 90% vaidlusaluste kapitalikaupade soetamise ja/või tootmise kuludest, mõjutab mahaarvamise suurust.

63. Ühendkuningriik peab seda asjaolu oluliseks vastamisel küsimusele, mil määral sisalduvad ostutehingute kulud müügitehingute hinnas.

64. Jagan siiski Leedu Vabariigi ja komisjoni seisukohta, et kulude osaline hüvitamine riikliku agentuuri poolt ei mõjuta mahaarvamise suurust. Nimelt on käibemaksudirektiivi artikli 168 kohaselt määrav ainult see, kas ostutehinguid kasutatakse maksustatavateks müügitehinguteks. Kuidas ostutehinguid rahastatakse, ei mängi seevastu mingit rolli.

65. Sellest tulenevalt on Euroopa Kohus juba sedastanud, et liikmesriigi õigusnormid, mis piiravad mahaarvamisõigust juhul, kui soetatud kaupa rahastatakse riikliku toetusega, ei ole liidu käibemaksualaste õigusnormidega kooskõlas.[37]

66. Seega on maksukohustuslasel põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras vaidlusaluste kapitalikaupade soetamise ja/või tootmisega seotud ostutehingute puhul õigus sisendkäibemaks täies ulatuses maha arvata.

36 — Vt kohtuotsus Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 20).

37 — Vt kohtuotsus komisjon *vs.* Prantsusmaa (C-243/03, EU:C:2005:589, punkt 33).

VI. **Ettepanek**

67. Eeltoodud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimusele järgnevalt:

Käibemaksudirektiivi artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on õigus arvata maha sisendkäibemaks, mis on makstud seoses kapitalikaupade tootmise või soetamisega, kui need kaubad on otseselt mõeldud selleks, et üldsus saaks neid tasuta kasutada, kuid mida kasutatakse vahendina, mille abil meelitada külastajaid paika, kus maksukohustuslane plaanib oma majandustegevuse käigus tarnida kaupu ja/või osutada teenuseid.