Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

1. oktoober 2020*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Artikli 17 lõike 2 punkt a – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Teenused, millest said kasu ka kolmandad isikud – Otsese ja vahetu seose olemasolu maksukohustuslase majandustegevusega – Otsese ja vahetu seose olemasolu ühe või mitme eelneva tehinguga

Kohtuasjas C-405/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hof van Cassatie (Belgia kassatsioonikohus) 26. aprilli 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. mail 2019, menetluses

Vos Aannemingen BVBA

versus

Belgische Staat,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president L. S. Rossi, kohtunikud J. Malenovský (ettekandja) ja F. Biltgen,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Vos Aannemingen BVBA, esindajad: *advocaten* H. Geinger ja F. Vanbiervliet,

– Belgia valitsus, esindajad: J.-C. Halleux ja C. Pochet,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT 1995, L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274) (edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 17 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Vos Aannemingen BVBA ja Belgische Staati (Belgia riik) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab kinnisvara vahendus- ja reklaamiteenuste ning haldusteenuste ostmisel tasutud käibemaksu mahaarvatavust.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetes 2 ja 5 on selle direktiivi artiklist 28f tulenevas redaktsioonis sätestatud:

„2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane;

[…]

5. Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest.

Nimetatud osa määratakse artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

[…]“.

Belgia õigus

4 Käibemaksuseadustiku (Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni artikli 45 lõige 1 sätestas:

„Iga maksukohustuslane võib tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata maksu, mille ta on tasunud seoses talle tarnitud kaupade või osutatud teenustega, tema imporditud kaupadega ja tema poolt kaupade ühendusesisese soetamisega, kui ta kasutab neid, et teha järgmist:

1) maksustatavad tehingud;

[…]“.

5 Kuninga 10. detsembri 1969. aasta määruse nr 3, mis käsitleb käibemaksu kohaldamisega seotud mahaarvamisi (koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde) (*Belgisch Staatsblad*, 12.12.1969, lk 12006), põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni artikli 1 lõikes 2 oli sätestatud:

„Mingil juhul ei või maha arvata maksu, mis kuulub tasumisele neilt kaupadelt ja teenustelt, mis on mõeldud maksukohustuslase isiklikuks tarbeks või muul kui majandustegevusega seotud eesmärgil kasutamiseks.

Kui kaup või teenus on mõeldud osaliselt sellistel eesmärkidel kasutamiseks, on mahaarvamine välistatud selle kasutamise ulatuses. Ulatuse määrab kindlaks maksukohustuslane, mida kontrollib maksuhaldur.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

6 Vos Aannemingeni majandustegevus hõlmab kortermajade ehitamist ja müüki. Kuna kinnisasjad on rajatud kolmandatele isikutele kuuluvatele kinnistutele, siis müüvad kinnistute omanikud ise Vos Aannemingeni müüdavatele korteritele vastavaid kinnistute jaotamatuid osi.

7 Vos Aannemingen maksab reklaami- ja halduskulud ning kinnisvaramaaklerite teenustasud ning arvab seejärel käibemaksu täies ulatuses maha.

8 Belgia pädev maksuhaldur leidis maksukontrolli tulemusel, et ajavahemikus 1. jaanuarist 1999 kuni 30. septembrini 2001 oli Vos Aannemingenil lubatud tasutud sisendkäibemaksu maha arvata vaid osas, mis oli seotud üksnes tema ehitatud hoonete müügiga. Maksuhaldur piiras seega sellele äriühingule lubatud käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatust, kohaldades sisendkäibemaksu summale murdosa, mille lugejaks oli hoone hind ja nimetajaks kinnistu hind koos hoone hinnaga.

9 Seetõttu kohustati Vos Aannemingenit tasuma täiendavalt käibemaksu summas 92 313,99 eurot, millele lisandusid intress ja trahvid.

10 Pärast seda, kui Vos Aannemingen oli ühestki õigusest loobumata tasunud maksuhalduri nõutud summad, vaidlustas ta selle nõude ja nõudis nende summade tagasimaksmist.

11 Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (Ida-Flandria esimese astme kohus, Belgia) rahuldas 21. märtsi 2016. aasta otsusega Vos Aannemingeni nõude.

12 Nimetatud kohus leidis, et arvestades asjaolu, et hoone ja kinnistu müük on üks ja seesama võõrandamine, võib Vos Aannemingeni tasutud reklaami- ja halduskulusid ning kinnisvaramaaklerite tasusid tervikuna pidada tema ainsa majandustegevusega – s.o korterite ehitamine ja müük – seotud üldkuludeks. Nimetatud kohus leidis lisaks, et asjaolu, et kõnealuste kinnistute omanikud võisid saada soodustuse tasu saavate kinnisvaramaaklerite osutatavatest reklaami- ja muudest teenustest, tuleb Vos Aannemingeni huvidega võrreldes käsitada kõrvalisena.

13 Maksuhaldur esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Hof van beroep te Gentile (Genti apellatsioonikohus, Belgia), kes tunnistas selle 28. novembri 2017. aasta otsusega põhjendatuks.

14 Nimetatud kohus märkis kõigepealt, et vaidlust ei ole selles, et käibemaks, mille mahaarvamise taotluse jättis maksuhaldur osaliselt rahuldamata, puudutas nii kolmandatele isikutele kuuluvate kinnistute kui ka Vos Aannemingeni ehitatud hoonete müüki.

15 Seejärel leidis ta, et kuigi hoonete müügi ja kinnistute müügi vahel oli tõepoolest teatav seos, ei olnud see seos otsene ja vahetu 8. veebruari 2007. aasta kohtuotsuse Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87) tähenduses.

16 Sellega seoses leidis see kohus, et põhikohtuasjas oli õiguslikult võimalik müüa kinnistu ja hooned eraldi ning et Vos Aannemingenil oli omakorda võimalus esitada kinnistute omanikule arve reklaami- ja halduskulude ning kinnisvaramaaklerite tasude ühe osa kohta.

17 Lisaks leidis apellatsioonikohus, et ei saa väita, et põhikohtuasjas kõne all olevate kinnistute omanikud saavad üksnes „soodustuse“ 18. juuli 2013. aasta kohtuotsuse AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488) tähenduses sellest, et Vos Aannemingen on võtnud enda kanda kulud ja teenustasud. Ta rõhutas, et kuna need kulud ja teenustasud tekkisid kinnistute müümisel, oleksid neid põhimõtteliselt pidanud kandma nende omanikud.

18 Lõpuks leidis see kohus, et kõnealused kulud ja teenustasud ei kuulu ka Vos Aannemingeni üldkulude kategooriasse.

19 Vos Aannemingen esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Hof van Cassatiele (Belgia kassatsioonikohus). Ta väidab eelkõige, et kui objektiivselt tehakse ostutehing teatavate või kõikide maksustatavate müügitehingute tegemiseks, võib maksukohustuslane sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata, isegi kui sellest tehingust saab kasu ka kolmas isik ja kui see kolmas isik oleks harilikult pidanud kandma ühe osa kuludest, tingimusel, et isiklik soodustus kolmanda isiku jaoks on maksukohustuslase ettevõtte vajadustega võrreldes kõrvalise tähtsusega.

20 Kuna Hof van Cassatie (Belgia kassatsioonikohus) leidis, et Euroopa Kohtu praktika ei võimalda täie kindlusega välja selgitada, kas sellises olukorras nagu põhikohtuasjas võib sisendkäibemaksu täielikult maha arvata, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuuenda direktiivi] artiklit 17 tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et tehtud kulutustest saab kasu ka kolmas isik – nagu see on juhul, kui arendaja kannab kortereid müües reklaami- ja halduskulud ning maakleritasud, millest saavad kasu ka kinnistute omanikud –, ei takista nendelt kuludelt tasutud käibemaksu täies ulatuses mahaarvamist, kui tuvastatakse, et maksukohustuslase kulude ja majandustegevuse vahel on otsene ja vahetu seos ning kolmanda isiku saadud soodustus on maksukohustuslase ettevõtte vajadusega võrreldes kõrvaline?

2. Kas kõnealune põhimõte kehtib ka juhul, kui tegemist ei ole mitte üldkuludega, vaid kuludega, mis on seotud kindlate käibemaksuga maksustatavate või mittemaksustatavate müügitehingutega, nagu käesoleval juhul ühelt poolt korterite ja teiselt poolt kinnistute müük?

3. Kas asjaolu, et maksukohustuslasel on võimalus/õigus nõuda osa kulutustest sisse neist kasu saavalt kolmandalt isikult, kuid ta ei tee seda, mõjutab nendelt kuludelt tasutud käibemaksu mahaarvatavuse küsimust?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et maksukohustuslasest kinnisvaraarendaja kulutustest seoses reklaami- ja halduskulude ning kinnisvaramaaklerite tasudega, mida ta kandis korterite müügi raames, saab kasu ka kolmas isik, takistab maksukohustuslasel nende

kulutustega seotud sisendkäibemaksu täielikult maha arvata, kui esiteks on nende kulutuste ja maksukohustuslase majandustegevuse vahel otsene ja vahetu seos ning teiseks on kolmanda isiku saadud soodustus maksukohustuslase ettevõtte vajadustega võrreldes kõrvalise tähtsusega.

22 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a lubab maksukohustuslasel tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaksu, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane, kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses.

23 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab selles sättes ette nähtud mahaarvamisõigus endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet, mistõttu on see õigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata (vt selle kohta 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 33, ja 18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punkt 39).

24 Nimelt on käibemaksudirektiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärgist või tulemist, tingimusel, et nimetatud tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (3. juuli 2019. aasta kohtuotsus The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Selleks et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust, on põhimõtteliselt vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel oleks otsene ja vahetu seos. Kaupade ja teenuste soetamisel tasutava käibemaksu mahaarvamise õigus eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulud moodustavad osa mahaarvamisõigust andva maksustatava müügitehingu hinnast (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 28, ja 24. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Maksukohustuslase mahaarvamisõigust tunnustatakse aga isegi siis, kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ja moodustavad sellisena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe osa. Need kulud on nimelt otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Käesoleval juhul soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes lähtub eeldusest, et põhikohtuasjas kõne all olevate kulude ja maksukohustuslase kogu majandustegevuse vahel on otsene ja vahetu seos, teada, kas asjaolu, et kolmas isik saab nendest kuludest samuti kasu, takistab maksukohustuslasel nende kuludega seoses tasutud sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata.

28 Sellega seoses, kui on tuvastatud otsene ja vahetu seos maksukohustuslasele osutatud teenuste ja tema majandustegevuse vahel, ei põhjenda asjaolu, et kolmas isik saab neist teenustest samuti kasu, seda, et nendele teenustele vastava mahaarvamisõiguse andmisest maksukohustuslasele keeldutakse (vt selle kohta 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 35), seda siiski tingimusel, et soodustus, mille kolmas isik sellest teenusest saab, on maksukohustuslase huvidega võrreldes kõrvalise tähtsusega (vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Nimelt oleks käibemaksu neutraalsuse põhimõttega, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 24, vastuolus kohustada maksukohustuslast tasuma käibemaksu maksustatavate tehingute tarbeks kantud kuludelt üksnes põhjusel, et kolmas isik saab neist kõrvalise tähtsusega soodustuse (vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 36).

30 Lisaks tuleb täpsustada, et selleks, et seda saaks pidada kõrvalise tähtsusega soodustuseks, mille saab kolmas isik, peab see tulenema maksukohustuslase enda huvides osutatud teenusest (vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Kui aga ilmneb, nagu käesolevas asjas, et reklaami- ja halduskuludele ning kinnisvaramaakleri tasudele vastavad kulud on kantud maksukohustuslase huvides, võib soodustust, mille kolmandad isikud on nendest kuludest samuti saanud, käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis viidatud kohtupraktikat arvestades käsitada kõrvalisena.

32 Sellest järeldub, et niisugune asjaolu, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille kohaselt saab kolmas isik talle kuuluva kinnistu müügi raames kasu ka maksukohustuslasele osutatud teenustest, ei saa piirata selle maksukohustuslase käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatust.

33 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et maksukohustuslasest kinnisvaraarendaja kulutustest seoses reklaami- ja halduskulude ning kinnisvaramaaklerite tasudega, mis ta kandis seoses korterite müügiga, saab kasu ka kolmas isik, ei takista maksukohustuslasel nende kulutustega seotud sisendkäibemaksu täielikult maha arvata, kui esiteks on nende kulutuste ja maksukohustuslase majandustegevuse vahel otsene ja vahetu seos ning teiseks on kolmanda isiku saadud soodustus maksukohustuslase ettevõtte huvidega võrreldes kõrvalise tähtsusega.

Teine küsimus

34 Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et maksukohustuslase tehtud kulutustest saab kasu ka kolmas isik, takistab maksukohustuslasel nende kulutustega seoses tasutud sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata, kui need ei kuulu maksukohustuslase üldkulude hulka, vaid kujutavad endast konkreetsete müügitehingutega seotud kulusid.

35 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et mahaarvamisõigus antakse maksukohustuslasele mitte üksnes siis, kui kõnealuste teenuste kulud on osa maksukohustuslase majandustegevusega tervikuna seotud üldkuludest, vaid ennekõike ka siis, kui käibemaksuga maksustatava ostutehingu ja mahaarvamisõigust andva ühe või mitme müügitehingu vahel on otsene ja vahetu seos (vt selle kohta 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 60, ja 30. mai 2013. aasta kohtuotsus X, C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 55).

36 Teise küsimuse sõnastuses lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnaselgelt eeldusest, et ostetud teenustega seotud kulud ei kuulu üldkulude hulka, vaid on seostatavad kindlaksmääratud müügitehingutega, millest osa on teinud maksukohustuslane ja teised kolmas isik.

37 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 22, tuleneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktist a, et maksukohustuslasel on õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib teine maksukohustuslane, üksnes juhul, kui neid teenuseid kasutatakse tema enda maksustatavate tehingute tarbeks.

38 Järelikult ei saa see õigus tekkida kulutuste selle osa puhul, mis on seotud mitte maksukohustuslase tehtud tehingutega, vaid kolmanda isiku tehingutega, nagu põhikohtuasjas oli kinnistute müük.

39 Kui käesoleval juhul peaks selguma, et üht osa teenustest, millega seoses põhikohtuasjas käsitletaval juhul kulutusi tehti, kasutati mitte maksukohustuslase kinnisasja ehituse ja müügi huvides, vaid kolmandate isikute tehtud müügitehingute tarbeks, on otsene ja vahetu seos kõnealuste teenuste ja selle äriühingu maksustatavate müügitehingute vahel osaliselt katkenud, mistõttu ei saa viimane kulutuste sellelt osalt tasutud käibemaksu maha arvata (vt analoogia alusel 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 39).

40 Selleks et kindlaks määrata maksukohustuslase mahaarvamisõiguse ulatus, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul hinnata, mis osas asjaomaseid teenuseid tegelikult osutati selleks, et maksukohustuslane saaks teha oma maksustatavaid tehinguid (vt selle kohta 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 34). Nimelt käsitatakse, et maksukohustuslasele osutatud teenustelt tasutud sisendkäibemaksuga on koormatud üksnes see osa, nagu nõuab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a.

41 Selleks tuleb lähtuda maksukohustuslase ostetud teenuste objektiivsest sisust ja võtta arvesse kõiki asjaomaste tehingute tegemise asjaolusid (vt selle kohta 14. septembri 2017. aasta kohtuotsus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 31, ja 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 28).

42 Sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on eeskätt asjakohased teenuste osutamise lepingud, samuti tegelik majanduslik ja kaubanduslik olukord, mille arvesse võtmine on väljakujunenud kohtupraktikast tulenevalt ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium (vt selle kohta 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punkt 61).

43 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et maksukohustuslase tehtud kulutustest saab kasu ka kolmas isik, ei takista maksukohustuslasel nende kulutustega seoses tasutud sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata, kui need ei kuulu maksukohustuslase üldkulude hulka, vaid kujutavad endast konkreetsete müügitehingutega seotud kulusid, tingimusel, et neil kuludel on maksukohustuslase maksustatavate tehingutega otsene ja vahetu seos, mida tuleb kõikide nende tehingutega seotud asjaolude põhjal hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kolmas küsimus

44 Kolmanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et maksukohustuslasel on võimalik osa tehtud kulutustest nõuda sisse soodustuse saanud kolmandalt isikult, mõjutab selle maksukohustuslase õigust nende kuludega seotud käibemaksu maha arvata.

45 Nagu tuleneb teisele küsimusele antud vastusest, eelkõige käesoleva kohtuotsuse punktist 43, siis asjaolu, et üht osa maksukohustuslase kulutustest ei tehtud mitte tema maksustatavate tehingute, vaid kolmanda isiku tehtud tehingu tarbeks, katkestab osaliselt otsese ja vahetu seose, mis peab olema ostetud teenuste ja müügitehingu vahel, takistades seega maksukohustuslasel sellega seotud käibemaksu täies ulatuses maha arvata.

46 Asjaolu, et maksukohustuslasel on võimalus nõuda osa nende teenustega seoses tehtud kulutustest sisse kolmandalt isikult, kahtlemata kinnitab kaudselt järeldust, et see osa kulutustest ei ole seotud mitte maksukohustuslase tehtud müügitehinguga, vaid nimetatud kolmanda isiku tehtud tehinguga.

47 Siiski ei ole see asjaolu üksinda piisav, et määrata kindlaks maksukohustuslase käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus, kuna otsese seose kriteeriumi kohaldamisel tuleb arvesse võtta – nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 41 viidatud kohtupraktikast – asjaomaste tehingutega seotud asjaolusid kogumis, ja nende hindamine on juba eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

48 Järelikult tuleb kolmandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kui kolmas isik saab maksukohustuslase tehtud kulutustest soodustuse, siis asjaolu, et viimasel on võimalik osa tehtud kulutustest sellelt isikult sisse nõuda, on üks tegur asjaomaste tehingutega seotud teiste asjaolude kogumis, mida tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul arvesse võtta selleks, et määrata kindlaks maksukohustuslase käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ) artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et maksukohustuslasest kinnisvaraarendaja kulutustest seoses reklaami- ja halduskulude ning kinnisvaramaaklerite tasudega, mis ta kandis seoses korterite müügiga, saab kasu ka kolmas isik, ei takista maksukohustuslasel nende kulutustega seotud sisendkäibemaksu täielikult maha arvata, kui esiteks on nende kulutuste ja maksukohustuslase majandustegevuse vahel otsene ja vahetu seos ning teiseks on kolmanda isiku saadud soodustus maksukohustuslase ettevõtte huvidega võrreldes kõrvalise tähtsusega.**

2. **Kuuenda direktiivi 77/388 (mida on muudetud direktiiviga 95/7) artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et maksukohustuslase tehtud kulutustest saab kasu ka kolmas isik, ei takista maksukohustuslasel nende kulutustega seoses tasutud sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata, kui need ei kuulu maksukohustuslase üldkulude hulka, vaid kujutavad endast konkreetsete müügitehingutega seotud kulusid, tingimusel, et neil kuludel on maksukohustuslase maksustatavate tehingutega otsene ja vahetu seos, mida tuleb kõikide nende tehingutega seotud asjaolude põhjal hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul.**

3. **Kuuenda direktiivi 77/388 (mida on muudetud direktiiviga 95/7) artikli 17 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kui kolmas isik saab maksukohustuslase tehtud kulutustest soodustuse, siis asjaolu, et viimasel on võimalik osa tehtud kulutustest sellelt isikult sisse nõuda, on üks tegur asjaomaste tehingutega seotud teiste asjaolude kogumis, mida tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul arvesse võtta selleks, et määrata kindlaks maksukohustuslase käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatus.**

Allkirjad