Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

15. november 2017*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 168 punkt a, artikli 169 punkt a, artikli 214 lõike 1 punktid d ja e ning artiklid 289 ja 290 – Tasumisele kuuluva või tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatavus – Teistes liikmesriikides turustusahela järgnevas etapis tehtud tehingud – Maksuvabastuse kord liikmesriigis, kus mahaarvamisõigust teostatakse

Kohtuasjas C-507/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Sofia-gradi (Sofia linna halduskohus, Bulgaaria) 12. septembri 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. septembril 2016, menetluses

**Entertainment Bulgaria System EOOD**

*versus*

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

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: J.-C. Bonichot (ettekandja) koja presidendi ülesannetes, kohtunikud S. Rodin ja E. Regan,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Entertainment Bulgaria System EOOD, esindaja: S. Georgieva,

– Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia, esindaja: A. Georgiev,

– Bulgaaria valitsus, esindajad: E. Petranova ja M. Georgieva,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja P. Mihaylova,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

**otsuse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL (ELT 2010, L 10, lk 14) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikli 168 punktide a ja b, artikli 169 punkti a ja artikli 214 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Entertainment Bulgaria System EOOD (edaspidi „EBS“) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (Sofia vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste osakonna juhataja, Bulgaaria) vahelises kohtuvaidluses seoses maksuotsusega, mis kohustab asjaomast ettevõtjat tasuma käibemaksu ja viivitusintressi.

## Õiguslik raamistik

### *Euroopa Liidu õigus*

3 Direktiivi 2006/112 artikkel 168 näeb ette:

„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 ja teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[…]“

4 Selle direktiivi artiklis 169 on sätestatud:

„Lisaks artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) seoses artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud majandustegevusega väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, tehtavad tehingud, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis;

[…]“

5 Nimetatud direktiivi artikkel 214 täpsustab:

„1. Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et järgmised isikud registreerida, andes neile individuaalse numbri:

a) iga maksukohustuslane, välja arvatud artikli 9 lõikes 2 nimetatud maksukohustuslased, kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamisõigust andvaid kaubatarneid või osutab teenuseid, välja arvatud sellised kaubatarned ja teenuseosutamised, mille puhul peab käibemaksu artiklite 194–197 ja artikli 199 kohaselt tasuma ainult kaupade soetaja või teenuste saaja või isik, kelle tarbeks kaubad või teenused on mõeldud;

[…]

d) iga maksukohustuslane, kes selle riigi territooriumil saab teenuseid, mille eest ta artikli 196 kohaselt peab tasuma käibemaksu;

e) iga maksukohustuslane, kelle asukoht on selle riigi territooriumil ja kes osutab teise liikmesriigi territooriumil teenuseid, millelt artikli 196 kohaselt peab käibemaksu tasuma üksnes teenuse saaja.

[…]“

6 Sama direktiivi artikkel 196 sätestab:

„Käibemaksu tasuvad kõik maksukohustuslased ja käibemaksukohustuslasena registreeritud juriidilistest isikutest mittemaksukohustuslased, kellele osutatakse artiklis 44 nimetatud teenuseid, juhul kui teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis.“

7 Direktiivi 2006/112 artiklis 282 on sätestatud, et direktiivi 2. jaos ette nähtud maksuvabastusi ja astmelisi maksusoodustusi kohaldatakse kaupade tarnele ja teenuste osutamisele väikeettevõtete poolt.

8 Direktiivi artikkel 287 näeb ette:

„Liikmesriigid, kes ühinesid pärast 1. jaanuari 1978, võivad kohaldada maksuvabastust maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi valuutas nende ühinemiskuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt ei ületa järgmisi summasid:

[…]

17) Bulgaaria: 25 600 eurot;

[…]“

9 Nimetatud direktiivi artikkel 289 sätestab:

„Maksust vabastatud maksukohustuslastel ei ole õigust artiklite 167–171 ja 173–177 kohaselt käibemaksu maha arvata ega oma arvetele käibemaksu märkida.“

10 Direktiivi 2006/112 artikkel 290 täpsustab:

„Maksuvabastuse saamise õigusega maksukohustuslased võivad valida tavapäraste käibemaksureeglite või artiklis 281 nimetatud lihtsustatud menetlused. Viimasel juhul on neil õigus saada võimalikke siseriiklike õigusaktidega ette nähtud astmelisi maksusoodustusi.“

### *Bulgaaria õigus*

11 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, *DV* nr 63, 4.8.2006, edaspidi „ZDDS“) artikli 70 lõige 4 sätestab, et ZDDSi artikli 97a kohaselt registreeritud isikul ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

12 ZDDSi artikli 94 lõikes 3 on sätestatud, et käibemaksukohustuslasena registreerimine on kohustuslik või vabatahtlik.

13 ZDDSi artikli 96 lõige 1 täpsustab, et maksukohustuslane, kelle maksustatav käive ajavahemikul, mis ei ületa jooksvale kuule eelnenud 12 järjestikust kuud, on 50 000 Bulgaaria leevi (ligikaudu 25 600 eurot) või rohkem, on kohustatud 14 päeva jooksul pärast selle maksustamisaasta lõppu, mil see käive tekkis, esitama taotluse registreerimiseks käesoleva seaduse tähenduses.

14 ZDDSi artikkel 97a sätestab:

„1. Käesoleva seaduse alusel on kohustatud ennast registreerima iga maksukohustuslane artikli 3 lõigete 1, 5 ja 6 tähenduses, kes saab Bulgaarias maksustatavaid teenuseid, millelt peab käibemaksu vastavalt artikli 82 lõikele 2 tasuma teenuse saaja.

2. Käesoleva seaduse alusel on kohustatud ennast registreerima iga Bulgaaria residendist maksukohustuslane artikli 3 lõigete 1, 5 ja 6 tähenduses, kes osutab teenuseid artikli 21 lõike 2 tähenduses mõne muu liikmesriigi territooriumil.

3. Lõike 1 alusel registreeritud isikut loetakse ka lõike 2 tähenduses registreerituks ja vastupidi.

[…]“

15 ZDDSi artikli 100 lõike 1 kohaselt:

„Igal maksukohustuslasel, kelle puhul ei ole artikli 96 lõike 1 kohase kohustusliku registreerimise tingimused täidetud, on õigus ennast käesoleva seaduse kohaselt registreerida.“

16 ZDDSi artikli 113 lõikes 9 on ette nähtud:

„Maksukohustuslasel, kes ei ole käesoleva seaduse kohaselt registreeritud või kes on registreeritud artikli 97a lõigete 1 ja 2 […] alusel, ei ole õigust näidata väljastatud arvel käibemaksu.“

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

17 Eelotsusetaotlusest ilmneb, et EBS on Bulgaarias asuv äriühing, mis osutab teenuseid *online*-teenuste valdkonnas, näiteks veebisaitide loomine, multimeediaga seotud arendused või graafiline disain.

18 Alates 21. detsembrist 2010 on EBS käibemaksukohustuslane vastavalt ZDDSi artikli 97a lõikele 2, mille kohaselt peab end registreerima iga Bulgaaria residendist maksukohustuslane, kes osutab teenuseid, mida kasutatakse mõne muu liikmesriigi territooriumil.

19 Eelotsusetaotlusest nähtub, et EBS sai teenuseid maksukohustuslastelt, kes asuvad muude liikmesriikide kui Bulgaaria Vabariigi territooriumil, ning ta kasutas neid teenuseid selleks, et osutada teenuseid teistes liikmesriikides ja Šveitsis.

20 EBS arvas saadud teenustega seoses pöördmaksustamise korra raames sisendkäibemaksu maha.

21 Maksukontrolli käigus tuvastas Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuamet, Bulgaaria), et EBS saavutas 30. novembriks 2013 käibe, millest alates ei ole ettevõtjatel enam õigust selles liikmesriigis käibemaksuvabastust saada, ning nad peavad siseriikliku õiguse alusel end registreerima käibemaksukohustuslasena vastavalt ZDDSi artikli 96 lõikele 1.

22 Riigi maksuamet leidis 16. septembri 2015. aasta maksuotsuses esiteks, et EBS oli alusetult teostanud oma õigust saadud teenustega seotud sisendkäibemaks maha arvata, kuna ZDDSi artikli 70 lõige 4 keelab selle õiguse teostamise maksukohustuslastele, kes on registreeritud ZDDSi artikli 97a sätestatud tingimustel, ja teiseks kohustas EBSi tasuma käibemaksu koos viivitusintressiga (edaspidi „maksuotsus“).

23 Sofia vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste osakonna juhataja 30. novembri 2015. aasta otsusega rahuldati osaliselt taotlus parandada maksuotsust, leides, et tasumisele kuuluva või tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise keeldu ei saanud EBSi suhtes rakendada mitte kuni tema käibemaksukohustuslasena registreerimiseni ZDDSi artikli 96 lõike 1 alusel, vaid üksnes kuupäevani, mil olid täidetud tingimused, et saaks esitada taotluse selle sätte alusel registreerimiseks.

24 Olles kohustatud tasuma käibemaksu summas 2 094 196 leevi (ligikaudu 1 070 741 eurot) ja sellele lisanduva viivise, esitas EBS kaebuse Administrativen sad Sofia-gradile (Sofia linna halduskohus, Bulgaaria) nõudega tühistada parandatud maksuotsus.

25 Nimetatud kohus kahtleb, kas ZDDSi artikli 70 lõige 4 on kooskõlas direktiiviga 2006/112.

26 Kohus märgib, et kui käibemaksukohustuslased ZDDSi artikli 97a tähenduses, millele viitab ZDDSi artikli 70 lõige 4, ei tohi käibemaksu näidata arvetel tarnete eest, mida nad teostavad Bulgaarias, peaks nad siiski saama näidata seda maksu arvetel kaubatarnete või teenuste osutamiste eest, mis toimuvad väljaspool selle liikmesriigi territooriumi. Ta leiab, et kõnealused maksukohustuslased võivad seega maha arvata tasumisele kuuluva või tasutud sisendkäibemaksu seoses teenustega, mida neile osutasid teiste liikmesriikide territooriumil asuvad maksukohustuslased.

27 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Sofia-grad (Sofia linna halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2006/112 artiklit 214 tuleb tõlgendada nii, et seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega tuleb käibemaksukohustuslasena registreerimise kategooriatele omistada erinev tähtsus, või on viidatud sättega vastuolus, et liikmesriigid omistavad käibemaksukohustuslasena registreerimise kategooriatele erineva tähtsuse, nagu seda on tehtud ZDDSi artiklis 97a ja artikli 70 lõikes 4?

2. Kas direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a ja artikli 169 punkti a tuleb tõlgendada nii, et direktiivi artikli 214 lõike 1 punkti e kohaselt registreeritud isikul ei ole õigust arvata maha käibemaksu seoses teistes liikmesriikides asuvatelt maksukohustuslastelt saadud teenustega, kui ta kasutab neid teenuseid teenuste osutamiseks teistes liikmesriikides ning muud materiaal- ja menetlusõiguslikud tingimused mahaarvamisõiguse kasutamiseks on täidetud?

3. Kas direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a ja artikli 169 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm nagu ZDDSi artikli 70 lõige 4, mille kohaselt ei ole isikul, kes ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud mitte artikli 214 lõike 1 punkti a alusel, vaid artikli 214 lõike 1 punkti d või e alusel, mingitel tingimustel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust?“

## Eelotsuse küsimuste analüüs

28 Nende kolme küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2006/112 artikli 168 punktiga a ja artikli 169 punktiga a on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba selle liikmesriigi territooriumil asuval maksukohustuslasel arvata selles liikmesriigis maha tasumisele kuuluvat või tasutud sisendkäibemaksu seoses teenustega, mida osutavad teistes liikmesriikides asuvad maksukohustuslased ja mida kasutatakse teenuste osutamiseks muudes liikmesriikides kui see, kus asub kõnealune maksukohustuslane, põhjendusel et ta on registreeritud käibemaksukohustuslasena vastavalt ühele või teisele kahest alusest, mis on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 214 lõike 1 punktides d ja e.

29 Kõigepealt olgu täpsustatud, et direktiivi 2006/112 artikli 214 lõike 1 punktid d ja e käsitlevad vastavalt olukorda, kus maksukohustuslane saab liikmesriigi territooriumil teenuseid, mille osutamisel tuleb tasuda käibemaksu direktiivi artikli 196 alusel, ning olukorda, kus maksukohustuslane asub ühe

liikmesriigi territooriumil ja osutab teise liikmesriigi territooriumil teenuseid, mille puhul peab selle sama artikli 196 kohaselt käibemaksu tasuma üksnes teenusesaaja. Eelotsusetaotlusest nähtub, et kõnealune säte võeti Bulgaaria õigusesse üle ZDDSi artikli 97a lõigetes 1 ja 2.

30 Järgmiseks on oluline meenutada, et tulenevalt Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et tasumisele kuuluva või tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne formaalse nõude (kohtuotsus, 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Euroopa Kohus on samuti leidnud, et direktiivi 2006/112 artiklis 214 ette nähtud käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus on kõigest kontrolliotstarbeline vorminõue, mis ei saa seada kahtluse alla eelkõige õigust käibemaksu mahaarvamisele, kui selle õiguse tekkimise materiaalõiguslikud tingimused on täidetud (kohtuotsus, 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Siit järeldub nimelt, et käibemaksukohustuslast ei tohi takistada teostamast talle antud õigust arvata tasumisele kuuluv või tasutud sisendkäibemaks maha põhjusel, et ta ei olnud enne soetatud kaupade oma maksustatavas majandustegevuses kasutamist käibemaksukohustuslasena registreeritud (kohtuotsus, 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Samuti järeldub sellest enamgi, et siseriiklikud õigusnormid ei tohi takistada maksukohustuslasel teostada talle anud õigust arvata tasumisele kuuluv või tasutud sisendkäibemaks maha põhjusel, et ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud ühel või teisel kahest alusest, mis on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 214 lõike 1 punktides d ja e.

34 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba selle liikmesriigi territooriumil asuval maksukohustuslasel arvata selles liikmesriigis maha tasumisele kuuluvat või tasutud sisendkäibemaksu seoses teenustega, mida osutavad teistes liikmesriikides asuvad maksukohustuslased ja mida kasutatakse teenuste osutamiseks muudes liikmesriikides kui see, kus asub kõnealune maksukohustuslane, põhjendusel et ta on registreeritud käibemaksukohustuslasena vastavalt ühele või teisele kahest alusest, mis on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 214 lõike 1 punktides d ja e.

35 Samas ilmneb eelotsusetaotlusest, et siseriiklikke õigusnorme võiks tõlgendada ka teisti.

36 Nimelt nähtub eelotsusetaotlusest, et kuna EBSi suhtes ei saanud tema käibetaseme tõttu enam kohaldada Bulgaaria maksuvabastuse korda, ei saanud teda enam registreerida käibemaksukohustuslasena ZDDSi artikli 97a lõigete 1 ja 2 alusel, vaid tema suhtes tuli kohaldada „kohustusliku“ registreerimise korda vastavalt ZDDSi artiklile 96.

37 Seega tundub järelduvat, et käibemaksukohustuslasena saab ZDDSi artikli 97a lõigete 1 ja 2 alusel registreerida vaid maksukohustuslasi, kelle suhtes on kohaldatav Bulgaaria maksuvabastuse kord.

38 Juhul kui see on nii ja tingimusel, et siseriikliku õiguse tõlgendamiseks ainsana pädevust omav eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib, tuleks esitatud küsimused ümber sõnastada ja asuda seisukohale, et need käsitlevad sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 artikli 168 punktiga a ja artikli 169 punktiga a on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba selle liikmesriigi territooriumil asuval maksukohustuslasel, kelle suhtes on seal kohaldatav maksuvabastuse kord, teostada õigust arvata selles riigis tasumisele kuuluv või tasutud sisendkäibemaks maha seoses teenustega, mida osutavad teistes liikmesriikides asuvad maksukohustuslased ja mida ta kasutatakse selleks, et osutada teenuseid muudes liikmesriikides kui see, kus asub kõnealune maksukohustuslane.

39 Sellega seoses tuleb meenutada, et direktiivi 2006/112 artikli 168 punkt a sätestab, et juhul, 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 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.

40 Liikmesriigi territooriumil asuv ettevõtja, kelle suhtes on selles riigis kohaldatav maksuvabastuse kord, ei saa aga tugineda tasumisele kuuluva või tasutud sisendkäibemaksu maha arvamise õigusele selle sätte alusel. Nimelt sätestab direktiivi 2006/112 artikkel 289, et maksust vabastatud maksukohustuslastel „ei ole õigust artiklite 167–171 […] kohaselt käibemaksu maha arvata ega oma arvetele käibemaksu märkida“.

41 Peale selle täpsustab direktiivi 2006/112 artikli 169 punkt a, et lisaks direktiivi artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse tehingute tarbeks seoses sama direktiivi artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud majandustegevusega väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, tehtavate tehingutega, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis.

42 Direktiivi 2006/112 artikli 169 punkti a kohaselt sõltub mahaarvamisõiguse teostamine seega sellest, kas selline õigus esineb siis, kui kõik tehingud tehakse sama liikmesriigi siseselt (vt analoogia alusel kohtuotsus, 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 32). Euroopa Kohus on sellega seoses selgitanud, et mahaarvamisõigust võib teostada sõltumata isegi sellest, kas turustusahela järgmises etapis teistes liikmesriikides on see tehing tegelikult käibemaksuga maksustatud (vt samuti analoogia alusel kohtuotsus, 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punkt 41).

43 Samas, kui ettevõtja, kelle suhtes on kohaldatav Bulgaaria maksuvabastuse kord, ei saaks selles liikmesriigis tugineda õigusele arvata maha tasumisele kuuluv või tasutud sisendkäibemaks seoses selles liikmesriigis osutatud teenustega, ei oleks täidetud ka üks direktiivi 2006/112 artikli 169 punktis a nimetatud tingimustest, et saada õigust tasumisele kuuluva või tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks seoses teenustega, mida osutatakse väljaspool seda liikmesriiki.

44 Seega tuleb järeldada, et direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a ja artikli 169 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba selle liikmesriigi territooriumil asuval maksukohustuslasel, kelle suhtes on seal kohaldatav maksuvabastuse kord, teostada õigust arvata selles liikmesriigis maha tasumisele kuuluv või tasutud sisendkäibemaks seoses teenustega, mida osutavad teistes liikmesriikides asuvad maksukohustuslased ja mida kasutatakse selleks, et osutada teenuseid muudes liikmesriikides kui see, kus asub kõnealune maksukohustuslane.

45 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba selle liikmesriigi territooriumil asuval maksukohustuslasel arvata selles liikmesriigis maha tasumisele kuuluvat või tasutud sisendkäibemaksu seoses teenustega, mida osutavad teistes liikmesriikides asuvad maksukohustuslased ja mida kasutatakse teenuste osutamiseks muudes liikmesriikides kui see, kus asub kõnealune maksukohustuslane, põhjendusel et ta on registreeritud käibemaksukohustuslasena vastavalt ühele või teisele kahest alusest, mis on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 214 lõike 1 punktides d ja e. Direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a ja artikli 169 punkti a tuleb aga tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba selle liikmesriigi territooriumil asuval maksukohustuslasel, kelle suhtes on seal kohaldatav maksuvabastuse kord, teostada õigust arvata selles riigis maha tasumisele kuuluv või tasutud sisendkäibemaks seoses teenustega, mida osutavad teistes liikmesriikides asuvad maksukohustuslased ja mida kasutatakse selleks, et osutada teenuseid muudes liikmesriikides kui see, kus asub kõnealune maksukohustuslane.

## Kohtukulud

46 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 (kuues koda) otsustab:**

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL), tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba selle liikmesriigi territooriumil asuval maksukohustuslasel arvata selles liikmesriigis maha tasumisele kuuluvat või tasutud sisendkäibemaksu seoses teenustega, mida osutavad teistes liikmesriikides asuvad maksukohustuslased ja mida kasutatakse teenuste osutamiseks muudes liikmesriikides kui see, kus asub kõnealune maksukohustuslane, põhjendusel et ta on registreeritud käibemaksukohustuslasena vastavalt ühele või teisele kahest alusest, mis on sätestatud direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2009/162, artikli 214 lõike 1 punktides d ja e. Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2009/162) artikli 168 punkti a ja artikli 169 punkti a tuleb aga tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba selle liikmesriigi territooriumil asuval maksukohustuslasel, kelle suhtes on seal kohaldatav maksuvabastuse kord, teostada õigust arvata selles riigis maha tasumisele kuuluv või tasutud sisendkäibemaks seoses teenustega, mida osutavad teistes liikmesriikides asuvad maksukohustuslased ja mida kasutatakse selleks, et osutada teenuseid muudes liikmesriikides kui see, kus asub kõnealune maksukohustuslane.**

Allkirjad