

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

8. mai 2019(\*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 168 punkt a – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Käibemaksu neutraalsuse põhimõte – Maksukohustuslane, kes tegeleb nii majandustegevusega kui mittemajandusliku tegevusega – Kaubad ja teenused, mis soetati nii käibemaksuga maksustavate kui ka käibemaksu kohaldamisalast välja jäävate tehingute tegemiseks – Jaotamiskriteeriumide puudumine liikmesriigi õigusnormides – Maksu õiguspärasuse põhimõte

Kohtuasjas C-566/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławis vojevoodkonna halduskohus, Poola) 10. juuli 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. septembril 2017, menetluses

**Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach**

*versus*

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: Euroopa Kohtu president K. Lenaerts teise koja presidendi ülesannetes, kohtunikud A. Prechal, C. Toader, A. Rosas (ettekandja) ja M. Ilešić,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik R. ŹereŹ,

arvestades kirjalikku menetlust ja 20. septembri 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach, esindajad: *radca prawny* P. Koźmiński ja *radca prawny* K. Ziemiński ning *doradca podatkowy* P. Kaźmierczak,
- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, esindajad: B. Koździej ja J. Kaute,
- Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna ja A. Kramarczyk – SzaŹadziŹska,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja M. SiekierzyŹska,

olles 6. detsembri 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## otsuse

1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (ELT 2006, L 347, lk 1; parandused ELT 2007, L 335, lk 60; ELT 2009, L 67, lk 96; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 168 punkti a.

2 Taotlus on esitatud Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (Polkowice vasekaevanduspiirkondade omavalitsuste liit, edaspidi „omavalitsusliit“) ja Szef Krajowej Administracji Skarbowej (riigi maksuameti juhataja, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses seoses taotlusega siduva eelotsuse tegemiseks, mis puudutab õigust maha arvata käibemaks sellistelt kaupadelt ja teenustelt, mille omavalitsusliit soetas nii käibemaksuga maksustatud majandustegevuse käigus kui ka mittemajandusliku tegevuse käigus, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse (edaspidi „segakulud“).

## Õiguslik raamistik

### Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi III jaotis kannab pealkirja „Maksukohustuslased“. Selle jaotise artikli 9 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud:

„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

4 Samas jaotises asuva artikli 13 lõike 1 esimeses lõigus on ette nähtud:

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

5 Sama direktiivi X jaotis „Mahaarvamine“ sisaldab viit peatükki, millest esimene kannab pealkirja „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“. Selles peatükis asuvad artiklis 168 on ette nähtud:

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

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

[...]“.

6 Sama jaotise 2. peatükk kannab pealkirja „Osaline mahaarvamine“. Selles peatükis asuvas artiklis 173 on ette nähtud:

„1. Kaupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii artikli[...]s 168 [...] nimetatud tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingute tarbeks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib käibemaksu maha arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas.“

Nimetatud osa määratakse artiklite 174 ja 175 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

2. Liikmesriigid võivad võtta järgmised meetmed:

- a) lubada maksukohustuslasel mahaarvatav osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta, kui iga valdkonna kohta peetakse eraldi arvestust;
- b) kohustada maksukohustuslast mahaarvatavat osa määrama iga oma tegevusvaldkonna kohta ning pidama iga valdkonna kohta eraldi arvestust;
- c) lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;
- d) lubada maksukohustuslasel lõike 1 esimeses lõigus nimetatud korras käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada teda seda tegema;
- e) näha ette, et kui maksukohustuslase poolt mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksu summa on tühine, seda ei arvestata.“

7 Selle direktiivi artiklid 174 ja 175 reguleerivad osalise mahaarvamise arvutamist.

## **Poola õigus**

### *Poola Vabariigi põhiseadus*

8 Poola Vabariigi 2. aprilli 1997. aasta põhiseaduse (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej; Dz. U. nr 78, jrk nr 483) artiklis 217 on sätestatud, et maksude ja muude maksete tasumise kohustus määratakse kindlaks seaduses. Seaduses sätestatakse maksukohustuslased, maksustatavad summad, maksumäärad, maksuvabastuste ja -tagastuste põhimõtted ning maksust vabastatud maksukohustuslaste kategooriad.

### *Käibemaksuseadus*

9 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (Ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U. nr 177, jrk nr 1054) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 15 lõikes 6 on sätestatud:

„Maksukohustuslasena ei käsitata avaliku võimu kandjaid ja neid abistavaid asutusi ülesannete täitmisel, mis on neile pandud erinormidega ja mille täitmiseks nad on määratud, välja arvatud tsiviilõiguslike lepingute alusel tehtud tehingud.“

10 Käibemaksuseaduse artikli 86 lõikes 1 on sätestatud:

„Artiklis 15 viidatud maksukohustuslasel on juhul, kui kaupsid ja teenuseid kasutatakse maksustatavate tehingute tarbeks, õigus arvata tasumisele kuuluva maksu summast maha sisendkäibemaksusumma [...]“.

11 Selle seaduse artikli 90 lõigetes 1–3 on ette nähtud:

„1. Kaupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii tehingute tarbeks, mille puhul võib võlgnetava maksu maha arvata, kui ka tehingute tarbeks, mille puhul maksu maha arvata ei või, peab maksukohustuslane eraldi ära näitama tasutud maksusummad tehingutelt,

mille puhul võib võlgnetava maksu maha arvata.

2. Kui lõikes 1 viidatud summadest kõiki või neist osa ei ole võimalik eristada, siis võib maksukohustuslane võlgnetavast maksusummast maha arvata sisendkäibemaksusumma selle osa, mida mahaarvatavas ulatuses võidakse omistada tehingutele, mille puhul on õigus võlgnetav maks maha arvata [...]

3. Lõikes 2 viidatud mahaarvatav osa määratakse kindlaks osana nende tehingute aastakäibest, mille puhul on õigus maha arvata võlgnetava maksu summa, mis arvutatakse aasta kogukäibe alusel, mis hõlmab nii tehinguid, mille puhul on õigus võlgnetav maks maha arvata, kui ka tehinguid, mille puhul see õigus puudub.“

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

12 Eelotsusetaotlusest selgub, et omavalitsusliit on Poola õiguse alusel asutatud juriidiline isik, kes täidab teatavaid avalikke ülesandeid, mis lasuvad nendel kohalikel omavalitsusüksustel, kes on omavalitsusliidu liikmed. Omavalitsusliidu kohustuste hulka kuuluvad muu hulgas oma liikmete territooriumil olmejäätmete käitlemise valdkonnas ülesannete kavandamine ja täitmine. Omavalitsusüksustelt saadavast tasust rahastatav tegevus ei ole ühisesse käibemaksusüsteemi kuuluv majandustegevus ning seetõttu ei ole käibemaksuga maksustatav.

13 Alates 2013. aastast osutas omavalitsusliit eraõiguslikele isikutele lisateenuseid, mis muu hulgas seisnesid hoonete varustamises segajäätmete jaoks sobivate konteineritega ning haljasjäätmete konteinerite ning ehitus- ja lammutusjäätmete äravedamises ja veos. Nende teenuste osutamine on majandustegevus, mis kuulub ühisesse käibemaksusüsteemi. Sellest majandustegevusest laekus omavalitsusliidule 2013.–2015. majandusaastatel igal aastal kokku vastavalt 59 368,18 Poola zlotti (ligikaudu 13 845 eurot), 372 166,48 zlotti (ligikaudu 86 796 eurot) ja 386 393,79 zlotti (ligikaudu 90 114 eurot).

14 Neil maksustamisaastatel kajastas omavalitsusliit kulusid, mis oli muu hulgas seotud selle üksuse toimimise ja jäätmekäitlusega. Osa neist kuludest vastas segakuludele. Eelotsusetaotlusest selgub nimelt, et neid kulusid ei saa eranditult seostada omavalitsusliidu mittemajanduslike tehingutega, mis ei kuulu ühisesse käibemaksusüsteemi, ega tema majandustehingutega, mis on käibemaksuga maksustatavad tehingud.

15 Kuna omavalitsusliidul oli kahtlus summade osas, millelt ta pidi tasuma käibemaksu 2013.–2015. majandusaastatel, siis esitas ta maksuhaldurile taotluse siduva eelotsuse tegemiseks seoses käibemaksuseaduse tõlgendamisega. 17. oktoobri 2016. aasta siduvas eelotsuses leidis maksuhaldur, et segakulude puhul peab omavalitsusliit kõigepealt jaotama sisendkäibemaksu, selleks et kindlaks teha tema majandustegevuses seotud kõnealuse maksu summa. Kuna riigisiseses õiguses sellekohased normid puuduvad, peab maksukohustuslane valima kohase meetodi, et jaotada sisendkäibemaksusummad oma majandustegevuse ja oma mittemajandusliku tegevuse vahel. Mahaarvatava käibemaksusumma määratlemiseks tuleb seejärel kohaldada majandustegevuse puhul mahaarvatavat osa, nagu see on ette nähtud käibemaksuseaduse artikli 90 lõikes 3, selleks et vajaduse korral kindlaks määrata vastavad sisendkäibemaksusummad, mis esiteks on seotud maksustatavate tehingutega, mis annavad mahaarvamise õiguse, ning teiseks maksust vabastatud tehingutega, mis sellist õigust ei anna.

16 Omavalitsusliit esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule – Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocław vojevoodkonna halduskohus, Poola) kaebuse, paludes käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 1 rikkumise tõttu tühistada kõnealune siduv eelotsus. Omavalitsusliit tugineb muu hulgas asjaolule, et segakulude puhul ei ole kõnealuses seaduses ette nähtud sätet sisendkäibemaksu jaotamiseks vastavalt sellele, kas need kulud on seotud

maksukohustuslase majandustegevusega või mittemajandusliku tegevusega. Seega väidab omavalitsusliit esiteks, et segakulude puhul ei ole ta kohustatud kohaldama sisendkäibemaksu jaotamise meetodit. Teiseks ei saa nende kuludega seotud mahaarvamisõigus järelikult olla selle maksuga maksustatud või sellest maksust vabastatud majandustegevuse puhul piiratud suuremas ulatuses kui käibemaksuseaduse artiklis 90 ette nähtud mahaarvatav osa.

17 Neid asjaolusid arvestades märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et välja arvatud käibemaksuseaduse artiklites 90 ja 91 ette nähtud sätted, ei olnud Poola seadusandja kuni 1. jaanuarini 2016 vastu võtnud ühtki normi sisendkäibemaksu jaotamiseks segakulude puhul. Pärast käibemaksuseadusesse tehtud muudatusi, mis jõustusid 1. jaanuaril 2016, on see küsimus nüüdseks lahendatud, kuid kõnealused uued sätted ei ole kohaldatavad 2013.–2015. maksustamisaastate suhtes, mida eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleliolev kohtuasi puudutab.

18 Lisaks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et käibemaksudirektiiv ei sisalda norme maksukohustuslase segakuludel lasuvate sisendkäibemaksusummade jaotamise kohta. Euroopa Kohtu praktikast selgub, et kuna käibemaksudirektiiv siinkohal vaikib, siis tuleb liikmesriikidel kindlaks määrata sellise jaotamise meetod ja kriteeriumid, lähtudes liidu õigusest ja ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevatest kriteeriumidest.

19 Selles osas märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) leidis 24. oktoobri 2011. aasta kohtuotsuses, et kui riigisisese õiguses sellised kriteeriumid puuduvad, peab maksukohustuslasel olema õigus täielikult maha arvata käibemaks, sealhulgas sisendkäibemaksu see osa, mis on seotud tehingutega, mis ei kuulu ühisesse käibemaksusüsteemi. Tuginedes eelkõige maksude ja avalik-õiguslike maksete kehtestamise ning maksumäärade kindlaksmääramise õiguspärasuse põhimõttele, mis on sätestatud Poola Vabariigi põhiseaduse artiklis 217, otsustas kõnealune kohus, et enne käibemaksuseadusesse tehtud muudatuste jõustumist 1. jaanuaril 2016 ei saa maksukohustuslastele ette heita seda, et nad ei järginud viimaste muudatuste sõnastuse kohaselt kehtestatud kriteeriume.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb aga selles, kas riigisisese õiguse niisugune tõlgendus on kooskõlas käibemaksudirektiiviga. See kohus viitab eelkõige asjaolule, et käibemaksuseaduse artikli 86 lõikes 1 on – sarnaselt selle direktiivi artikliga 168, mida selle sättega liikmesriigi õigusesse üle võetakse – sätestatud sõnaselgelt, et käibemaksu on õigus maha arvata vaid tehingutelt, mida maksustatakse käibemaksuga.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on nimelt seisukohal, et asjaolu, kui riigisisese õiguses puuduvad „tehnilised“ sätted segakulude puhul sisendkäibemaksusummade jaotamise kohta majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel, siis ei saa see viia selleni, et niisuguses olukorras oleks maksukohustuslasel siiski õigus maks täielikult maha arvata. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on niisugune liikmesriigi praktika vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 168 ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtte sõnastusega, ning seda muu hulgas põhjusel, et mis puudutab pooleliolevat kohtuasja, siis nimetatud praktikaga luuakse omavalitsusliidule põhjendamatu eelis. Lisaks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et maksuhalduri esindatav seisukoht, mille kohaselt on maksukohustuslasel sellises olukorras võimalus valida jaotamiseks kõige sobivam meetod, näib tema jaoks olevat käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

22 Neil asjaoludel otsustas Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Wrocławis vojevoodkonna halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksu]direktiivi [...] artikli 168 punktiga a ning käibemaksu neutraalsuse põhimõttega

on vastuolus liikmesriigi praktika, mis seisneb selles, et antakse õigus täies ulatuses maha arvata sisendkäibemaks seoses selliste kaupade ja teenuste soetamisega, mida on kasutatud nii maksukohustuslase nende tehingute tarbeks, mis kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse (maksustatud ja maksust vabastatud), kui ka nende jaoks, mis käibemaksu kohaldamisalasse ei kuulu, sest liikmesriigi õigusnormidega ei ole ette nähtud sisendkäibemaksu summa jaotuse meetodeid ja kriteeriume seoses eelmainitud tehinguliikidega?“

## **Eelotsuse küsimuse analüüs**

23 Oma küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt on maksukohustuslasel õigus maha arvata kogu sisendkäibemaks segakuludel, kuna kohaldatavate maksuõigusnormide hulgas puuduvad erinormid jaotamise kriteeriumide ja meetodite kohta, mis võimaldaksid maksukohustuslasel kindlaks määrata sisendkäibemaksu selle osa, mis tuleb lugeda seotuks vastavalt tema majandustegevusega ja tema mittemajandusliku tegevusega.

24 Küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt meelde tuletada käibemaksu mahaarvamise õiguse õiguslikke aluseid, nagu need tulenevad käibemaksudirektiivist ja Euroopa Kohtu praktikast.

25 Kõigepealt tuleb märkida, et mahaarvamisõiguse tingimused on eelkõige reguleeritud käibemaksudirektiivi artiklis 168. Selle artikli punkti a kohaselt on maksukohustuslasel õigus käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustavate tehingute tarbeks.

26 Käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemi loogika põhineb nimelt neutraalsusel. Maha võib arvata üksnes maksu, millega maksustati eelmises etapis maksukohustuslase maksustatavate tehingute jaoks kasutatud kaubad või teenused. Teisisõnu on sisendkäibemaksu mahaarvamine seotud maksu kogumisega järgnevas etapis. Kui maksukohustuslase soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvate tehingute tarbeks, ei või maksu järgnevas astmes arvestada ega sisendkäibemaksu maha arvata. Seevastu juhul, kui kaupu või teenuseid kasutatakse tehingute tarbeks, millelt arvestatakse käibemaksu, võib nende kaupade või teenuste pealt makstud sisendkäibemaksu topehtmaksustamise vältimiseks maha arvata (vt selle kohta 16. juuni 2016. aasta kohtuotsus Mateusiak, C?229/15, EU:C:2016:454, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Nii on mahaarvamisõiguse tekkimise eelduseks esiteks see, et maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, soetab kauba või teenuse ja kasutab seda oma majandustegevuse tarbeks (vt eelkõige 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjmont, C?118/11, EU:C:2012:97, punkt 69). Teiseks, selleks et käibemaksu saaks maha arvata, peavad eelnevalt tehtud tehingud üldjuhul olema otseselt ja vahetult seotud nende tehingutega, mille alusel mahaarvamisõigus tekib. Lõpuks on kaupade või teenuste soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamise eeldus, et viimaste eest kantud kulud kuuluksid osana mahaarvamisõiguse andnud maksustatavate tehingute hinna sisse (vt selle kohta 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta, C?437/06, EU:C:2008:166, punkt 27; 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, punkt 36, ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C?108/14 ja C?109/14, EU:C:2015:496, punktid 23 ja 24).

28 Teisena tuleb märkida, et juhul, kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid, selleks et teha nii majandustehinguid, mille puhul võib maksu maha arvata, kui ka majandustehinguid, mille puhul maksu maha arvata ei või, nimelt maksust vabastatud tehinguid, siis on

käibemaksudirektiivi artiklites 173–175 ette nähtud tingimused, mis võimaldavad kindlaks määrata maha arvatava käibemaksu osa, mis peab olema proportsionaalne summaga, mis vastab maksukohustuslase maksustatavatele majandustehingutele. Sellega seoses on Euroopa Kohus tõdenud, et viimati nimetatud tingimused puudutavad sisendkäibemaksu, mis lasub kuludel, mis on eranditult seotud majandustehingutega, jaotades need tehingud maksustatavateks, mille puhul võib maksu maha arvata, ja maksust vabastatuteks, mille puhul maksu maha arvata ei või (vt selle kohta 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 33; 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus *Portugal Telecom*, C-496/11, EU:C:2012:557, punkt 42, ja 16. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt*, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 27). Seevastu, selleks et mitte seada ohtu neutraalsuse eesmärki, mida ühine käibemaksusüsteem tagab, tuleb käibemaksudirektiivi kohaldamisalast välja jäävad tehingud jätta neis sätetes viidatud osalise mahaarvamise arvutamisel tähelepanuta (vt selle kohta 14. novembri 2000. aasta kohtuotsus *Floridienne ja Berginvest*, C-142/99, EU:C:2000:623, punkt 32; 27. septembri 2001. aasta kohtuotsus *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, punkt 44, ja 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, punkt 54).

29 Kolmandana tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohus on juba otsustanud, et kuna käibemaksudirektiivis puuduvad sellekohased sätted, kuulub liikmesriikide kaalutusõiguse hulka nende meetodite ja kriteeriumide määratlemine, mille alusel tuleb sisendkäibemaks jaotada majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel. Selle pädevuse teostamisel on liikmesriigid kohustatud arvestama käibemaksudirektiivi eesmärki ja ülesehitust ning sellest lähtudes nägema ette arvutusmeetodi, mis objektiivselt peegeldab kummagi tegevuse peale tehtud tegelike kulutuste osa (vt eelkõige 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Käesoleval juhul selgub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõne all olevatel maksustamisaastatel puudusid Poola kehtivates õigusnormides erinormid nende kriteeriumide ja meetodite kohta, mille alusel tuleb sisendkäibemaks segakulude puhul jaotada majandustehinguteks ja mittemajanduslikeks tehinguteks. Tuginedes kõnealusele riigisiseste sätete puudumisele, väidab omavalitsusliit eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et temalt ei saa nõuda niisugust jaotamist ning et järelikult on tal õigus seda liiki kuludelt maha arvata kogu maks.

31 Seega tuleb analüüsida, kas niisuguste riigisiseste normide puudumine toob kaasa selle, et maksukohustuslasel, nagu omavalitsusliit, on pelgalt selle asjaolu tõttu õigus segakulude puhul maha arvata kogu sisendkäibemaks.

32 Kõigepealt tuleb rõhutada, et maksukohustuslasel lasuv nõue jaotada sisendkäibemaksusummad majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a sõnastusest enesest. Selles sättes on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ette nähtud nimelt vaid juhuks, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustavate tehingute tarbeks.

33 Nagu muu hulgas selgub käesoleva kohtuotsuse punktis 26 viidatud kohtupraktikast, siis kui maksukohustuslase soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvate tehingute tarbeks, ei või maksu järgnevas astmes arvestada ega sisendkäibemaksu maha arvata.

34 Käibemaksudirektiivis ei ole tõepoolest ette nähtud erinorme kriteeriumide ja meetodite kohta, kuidas segakulude puhul sisendkäibemaksu jaotada majandustehingute ja mittemajanduslike tehingute vahel. Seetõttu on liikmesriikidel selliste jaotamise kriteeriumide või meetodite valikul hindamispädevus.

35 Sellegipoolest ei tähenda kohaldatavas maksuregulatsioonis selliste normide pelk

puudumine siiski seda, et maksukohustuslasel on õigus sellistelt kuludelt käibemaks täielikult maha arvata ka sisendkäibemaksu sellise osa puhul, mis on seotud tehingutega, mis ei kuulu ühisesse käibemaksusüsteemi. Niisuguse täieliku mahaarvamisõiguse andmine tooks kaasa selle õiguse kohaldamisala laiendamise, mis on vastuolus ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtetega.

36 Nagu kohtujurist märkis oma ettepaneku punktis 57, kui anda nii majandustegevusega kui mittemajandusliku tegevusega tegelevale maksukohustuslasele, nagu on omavalitsusliit, segakulude puhul sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigus, saaks ta seetõttu eelise, mis on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega, mis on Euroopa Kohtu hinnangul liidu seadusandja tõlgendus võrdse kohtlemise üldpõhimõttest käibemaksu valdkonnas (vt selle kohta 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Sellest tuleneb, et liikmesriigi õigusaktides erinormide puudumine majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel sisendkäibemaksu jaotamise kriteeriumide ja meetodite kohta ei saa üldjuhul mõjutada käibemaksudirektiivi artiklis 168 ette nähtud mahaarvamisõiguse kohaldamisala.

38 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib siiski, et riigisisene praktika, mis seisneb segakulude puhul täieliku mahaarvamisõiguse tagamises, on põhjendatud maksu õiguspärasuse põhimõtte sätestanud Poola Vabariigi põhiseaduse artikli 217 tõlgendusega.

39 Sellega seoses tuleb märkida, et nagu ilmneb liikmesriikide ühistest põhiseaduslikest tavadest, võib maksu õiguspärasuse põhimõtet kui õiguse üldpõhimõtet lugeda liidu õiguskorra osaks. Isegi kui sellest põhimõttest tuleneb nõue, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 110, et maksu – nagu käibemaks – tasumise mis tahes kohustus ja kõik olulised elemendid, millega määratletakse maksu materiaalsoiguslikud aspektid, tuleb sätestada seaduses, ei kohusta see põhimõtte, et maksustamise kõik tehnilised aspektid oleksid reguleeritud ammendavalt, seni kuni seadusega kehtestatud regulatsioon võimaldab maksukohustuslasel ette näha ja arvutada tasumisele kuuluva maksusumma ning määratleda, millal maks tuleb tasuda.

40 Järelikult ei kujuta see, kui kohaldamisele kuuluvates maksuõigusnormides puuduvad tehnilised normid, mis on maksu põhielemendiga võrreldes täiendavat laadi, iseendast maksu õiguspärasuse põhimõtte kui liidu õiguse üldpõhimõtte rikkumist. Samuti ei saa asjaolu, et kohaldatav maksuregulatsioon jättis maksukohustuslasele valiku paljude võimalike käitumisviiside vahel, selleks et õigust realiseerida, eraldi võttes lugeda selle põhimõttega vastuolus olevaks.

41 Mis puudutab maksu põhielementi, mis nagu käibemaks on liidu seadusandja ühtlustamise ese, siis on küsimust, millised on maksu need elemendid, mis peavad olema sätestatud seaduses, vaja analüüsida maksu õiguspärasuse põhimõtte kui liidu õiguse üldpõhimõtte valguses, mitte aga sellele põhimõttele riigisisiseses õiguses antud tõlgenduse alusel.

42 Mis täpsemalt puudutab mahaarvamisõigust, siis on see käibemaksu tasumise kohustuse põhielement. Selle õiguse kohaldamisala on käibemaksudirektiivi artiklis 168 sõnaselgelt kindlaks määratud. Nagu Euroopa Kohus on toonitanud, on selles sättes täpselt ette nähtud mahaarvamisõiguse tekkimise alused ja ulatus ning liikmesriikidele ei jäeta selle kohaldamise osas mingit kaalutlusruumi (vt selle kohta 10. märtsi 2005. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik, C-33/03, EU:C:2005:144, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Järelikult kui maksukohustuslane saab kohaldatavate maksuõigusnormide alusel tuvastada mahaarvamisõiguse täpse kohaldamisala, ei saa öelda, et maksu õiguspärasuse põhimõttega oleks vastuolus talle pandud kohustus määratleda oma segakulude hulgast see osa, mis on



seotud majandustehingutega. Selline nõue ei ole ühises käibemaksusüsteemis peamise tähtsusega, mis määratleb käibemaksu põhitunnused ning mis sellisena peab sõnaselgelt olema kohaldatavates maksuõigusnormides ette nähtud, vaid pelgalt täiendav, mis eeltingimusena peab olema täidetud maksukohustuslase poolt, selleks et kasutada mahaarvamisõigust.

44 Isegi kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peab lõpuks põhikohtuasjas hindama, kas maksu õiguspärasuse põhimõttest tulenevad nõuded, millele viidatakse eelnevates punktides, on täidetud, tuleb Euroopa Kohtul anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule liidu õiguse kohta kogu vajalik teave, et viimasel oleks võimalik lahendada pooleliolev kohtuasi.

45 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikkel 168 võeti Poola õigusesse üle käibemaksuseaduse artikliga 86. Viimati nimetatud sättes on sarnaselt käibemaksudirektiivi artikliga 168 ette nähtud, et maksukohustuslasel on õigus sisendkäibemaksust maha arvata võlgnetav maks, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksustatavate tehingute tarbeks. Nii näib, et käibemaksuseaduse artiklis 86 määratletakse mahaarvamisõiguse ulatus ja kohaldamisala täpselt, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

46 Edasi, nagu selgub eelotsusetaotlusest, võib maksukohustuslane, kui puuduvad kohaldatavate maksuõigusnormidega sõnaselgelt ette nähtud erisätted kriteeriumide ja meetodite kohta, kuidas majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel jaotada sisendkäibemaks, saada pädevalt maksuhaldurilt siduva eelotsuse, milles analüüsitakse tema spetsiifilist olukorda ja selgitatakse talle, kuidas tuleb seadust õigesti kohaldada. Lisaks võib maksukohustuslane Euroopa Kohtul olemasoleva teabe kohaselt valida sobiva meetodi, selleks et jaotada sisendkäibemaks. Neil asjaoludel ja arvestades eelkõige käibemaksuseaduse artiklit 86, ei saa normide niisugune puudumine takistada maksukohustuslasel määrata kindlaks mahaarvamisele kuuluva käibemaksu summa.

47 Lõpuks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus eespool toodud kaalutluste jätkuks, et põhikohtuasjas kõne all olev riigisisene tegevus on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 168.

48 Selles osas tuleb esiteks meelde tuletada, et liikmesriigi kohtud peavad riigisisest õigust võimalikult suures ulatuses tõlgendama kooskõlas liidu õigusega ning et liikmesriigi pädev maksuhaldur võib maksukohustuslase vastu põhimõtteliselt tugineda sellisele kooskõlalisele tõlgendusele (vt selle kohta 26. septembri 1996. aasta kohtuotsus Arcaro, C?168/95, EU:C:1996:363, punktid 41 ja 42; 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Kofoed, C?321/05, EU:C:2007:408, punkt 45, ja 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus Franz Mücksch, C?53/10, EU:C:2011:585, punkt 34).

49 Teiseks, kuigi kooskõlalise tõlgendamise kohustus ei või olla aluseks riigisisese õiguse *contra legem* tõlgendamisele (vt eelkõige 15. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Impact, C?268/06, EU:C:2008:223, punkt 100 ja seal viidatud kohtupraktika), peavad liikmesriigi kohtud vajaduse korral muutma väljakujunenud kohtupraktikat, kui kohtupraktika põhineb riigisisese õiguse tõlgendusel, mis on direktiivi eesmärkidega vastuolus (19. aprilli 2016. aasta kohtuotsus DI, C?441/14, EU:C:2016:278, punkt 33; 17. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Egenberger, C?414/16, EU:C:2018:257, punkt 72, ja 11. septembri 2018. aasta kohtuotsus IR, C?68/17, EU:C:2018:696, punkt 64).

50 Eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt on maksukohustuslasel õigus maha arvata kogu sisendkäibemaks segakuludel, kuna kohaldatavate maksuõigusnormide hulgas puuduvad erinormid jaotamise kriteeriumide ja meetodite kohta, mis võimaldaksid maksukohustuslasel kindlaks määrata sisendkäibemaksu selle osa, mis tuleb lugeda seotuks vastavalt tema majandustegevusega ja

tema mittemajandusliku tegevusega.

## **Kohtukulud**

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt on maksukohustuslasel õigus maha arvata kogu sisendkäibemaks sellistelt kaupadelt ja teenustelt, mille viimane soetas nii käibemaksuga maksustatud majandustegevuse kui ka sellise mittemajandusliku tegevuse tarbeks, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, kuna kohaldatavate maksuõigusnormide hulgas puuduvad erinormid jaotamise kriteeriumide ja meetodite kohta, mis võimaldaksid maksukohustuslasel kindlaks määrata sisendkäibemaksu selle osa, mis tuleb lugeda seotuks vastavalt tema majandustegevusega ja tema mittemajandusliku tegevusega.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: poola.