

Downloaded via the EU tax law app / web

Kohtuasi C-515/07

**Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie**

*versus*

**Staatssecretaris van Financiën**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden)

Kuues käibemaksudirektiiv – Ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade ja teenuste kasutamine maksustatavate tehingute ja muude kui maksustatavate tehingutega seoses – Selliste kaupade ja teenuste ostmisel tasutud käibemaksu kohe ja täies ulatuses mahaarvamise õigus

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine*

*(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 6 lõike 2 punkt a ja artikli 17 lõige 2)*

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 6 lõike 2 punkti a ja artikli 17 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et neid ei kohaldata ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade ja teenuste kasutamisele muude tehingutega kui maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, näiteks sellise tegevusega seoses nagu ühingu liikmete üldiste huvide kaitse, ning et nende tehingutega seotud käibemaksu, mis kuulub nende kaupade ja teenuste omandamisel tasumisele, ei saa maha arvata.

Nimetatud direktiivi artikli 6 lõike 2 punktiga a ei tahetud tegelikult kehtestada normi, et tehinguid, mis ei kuulu käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse, võib pidada tehtuks selle sätte mõttes „muul kui majandustegevuse eesmärgil”.

(vt punktid 38, 40 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

12. veebruar 2009(\*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade ja teenuste kasutamine maksustatavate tehingute ja muude kui maksustatavate tehingutega seoses – Selliste kaupade ja teenuste ostmisel tasutud käibemaksu kohe ja täies ulatuses mahaarvamise õigus

Kohtuasjas C-515/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaad) 2. novembri 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. novembril 2007, menetluses

## **Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie**

*versus*

**Staatssecretaris van Financiën,**

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud R. Silva de Lapuerta (ettekandja), E. Juhász, G. Arestis ja J. Malenovský,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. oktoobri 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja M. de Grave,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,
- Portugali valitsus, esindaja: L. Inez Fernandes,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: T. Harris, keda abistas K. Lasok, QC,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja W. Roels,

olles 22. detsembri 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „direktiiv”) artikli 6 lõike 2 ja artikli 17 lõigete 2 ja 6 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (edaspidi „VNLTO”) ja Staatssecretaris van Financiëni vahelises kohtuvaidluses käibemaksu ümberarvutamise üle.

### **Õiguslik raamistik**

*Ühenduse õigusnormid*

3 Direktiivi artikkel 2 näeb ette:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

4 Direktiivi artikli 6 lõige 2 sätestab:

„Tasu eest teenuste osutamiseks käsitatakse järgmist:

a) põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;

b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil.

Liikmesriigid võivad käesoleva lõike sätetest erandeid teha, kui see ei too kaasa konkurentsi moonutamist.”

5 Direktiivi artikli 17 lõiked 2 ja 6 näevad ette:

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

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud teiste maksukohustuslaste poolt temale tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt; [täpsustatud tõlge]

[...]

6. Hiljemalt neli aastat pärast käesoleva direktiivi jõustumist otsustab nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

Eespool nimetatud eeskirjade jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada erandid, mis sisalduvad käesoleva direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides.”

#### *Siseriiklikud õigusnormid*

6 1968. aasta Wet op de omzetbelasting'i (käibemaksuseadus) artikkel 2 sätestab:

„Kaubatarnete ja teenuste osutamise eest tasumisele kuuluvast maksust võib maha arvata maksu, mida võetakse ettevõtjale tarnitavatelt kaupadelt või osutatavatelt teenustelt, ettevõtja poolt teostatud ühendusesisestelt soetamistelt, samuti temale mõeldud kauba impordilt.”

7 Nimetatud seaduse artikkel 15 sätestab:

„1. Artiklis 2 nimetatud maks, mida ettevõtja võib maha arvata, on:

a) maks, mis on märgitud deklaratsioonis nimetatud perioodil teiste ettevõtjate poolt talle tehtud kaubatarnete või osutatud teenuste kohta nõuetekohaselt koostatud arvele;

[...]

osas, milles see ettevõtja kasutab neid kaupu või teenuseid oma majandustegevusega seoses [...].”

[...]

4. Maksu mahaarvamine toimub vastavalt kaupade ja teenuste otstarbele ajal, mil ettevõtjale esitatud arvele on märgitud maksusumma või kui see muutub sissenõutavaks. Kui ajal, mil ettevõtja hakkab kasutama kaupu või teenuseid, ilmneb, et ettevõtja arvas kaupade ja teenustega seonduvast maksust maha suurema või väiksema osa, millele kaupade või teenuste kasutamine õiguse annab, siis on liigne maksu mahaarvatud osa sissenõutav sellel ajahetkel. Sissenõutavaks muutunud maks tasutakse vastavalt [1968. aasta käibemaksuseaduse] artiklile 14.

Maksu mahaarvatav osa, mida ei ole maha arvatud, tagastatakse ettevõtjale tema taotluse alusel.

[...]”

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

8 VNLTO toetab põllumajandussektori huvisid Groningenis, Friisimaal, Drenthes ja Flevolandis. Tema liikmed, st põllumajandussektoris tegutsevad ettevõtted, maksavad liikmemaksu, millest suurim osa on mõeldud nende üldiste huvide kaitsega seotud tegevuseks.

9 Peale nende huvide kaitse osutab VNLTO oma liikmetele tasu eest ka teatud hulka individuaalseid teenuseid. Neid teenuseid pakutakse ka kolmandatele isikutele. Selle äritegevusega teenitud tulu kasutatakse nimetatud liikmete üldiste huvide kaitseks.

10 VNLTO omandas 2000. aastal kaupu ja sai teenuseid, mida kasutati nii käibemaksuga maksustatavaks tegevuseks kui ka muuks tegevuseks, mis ei olnud esimesena nimetatud tegevusega seotud. VNLTO taotles nimetatud kaupade omandamisel ja teenuste saamisel – mille hulka kuulus tema liikmete üldiste huvide kaitsega seotud tegevus – tasutud sisendkäibemaksusumma täielikku mahaarvamist.

11 VNLTO arvas 2000. aasta maksustamise raames maha maksustatava tegevusega seotud tasutud sisendkäibemaksu. Lisaks arvati maha osa tasutud sisendkäibemaksust, mis puudutas VNLTO liikmete üldiste huvide kaitsega seotud tegevust. VNLTO taotles nimetatud tegevuse osas 14. mail 2001 täiendava käibemaksusumma tagasimaksmist. Nii taotleti mahaarvamisõigust summale, mis moodustus 79%?st VNLTO poolt omandatud kõikidest kaupadest ja saadud teenustest. Maksuhaldur keeldus 3. augusti 2001. aasta otsusega taotletud mahaarvamist lubamast.

12 Maksuhaldur adresseeris 26. märtsi 2002. aasta otsusega hagejale vaidlusaluse maksustamisaasta kohta maksu ümberarvutamise teate. Nimetatud teatega lisati juurde VNLTO liikmete üldiste huvide kaitsega seotud tegevust puudutav tasutud sisendkäibemaksusumma proportsionaalselt sellest tegevusest teenitud VNLTO tuludega. Sellest tulenes, et mahaarvamine moodustus 49%?st VNLTO poolt omandatud kõikidest kaupadest ja saadud teenustest.

13 VNLTO esitas selle maksu ümberarvutamise teate peale 26. aprillil 2002 vaide. Maksuhaldur kinnitas maksuteate 15. mai 2002. aasta otsusega.

14 VNLTO esitas selle otsuse peale kaebuse Gerechtshof Leeuwardenile. Nimetatud kohus jättis hagi rahuldamata 17. juunil 2005. Ta leidis, et üldiste huvide kaitsega seotud tegevus ei

kujuta endast VNLTO majandustegevuse otsest, püsivat ja vajalikku laiendamist. Nimetatud kohtu arvates ei saa VNLTO tema poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu maha arvata, kui asjaomaseid kaupu ja teenuseid kasutatakse tema liikmete üldiste huvide kaitse raames.

15 VNLTO esitas Gerechtshof Leeuwardeni otsuse peale kassatsioonkaebuse 27. juulil 2005.

16 Hoge Raad der Nederlanden, kelle poole pöördui, märkis, et põhikohtuasi käsitleb nii käibemaksuga maksustatavaks majandustegevuseks kui ka teisteks, esimesena nimetatud tegevusega mitteseotud tegevusteks kasutatud kaupade ja teenuste omandamiseks tehtud kulutuste osas arvele märgitud käibemaksusumma mahaarvamist.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tahab seega teada, kas VNLTO-l on õigus oma ettevõtte vara hulka lugeda muid kui kapitalikaupu ja teenuseid, nii et ta saaks nende omandamisel tasutud käibemaksu kohe ja täies ulatuses maha arvata ja seda isegi siis, kui neid osaliselt kasutatakse sellise tegevuse raames, millel ei ole mingisugust seost direktiivi artikli 2 alusel maksustatud tehingutega.

18 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [direktiivi] artikli 6 lõiget 2 ja artikli 17 lõikeid 1, 2 ja 6 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksukohustuslasel on õigus mitte ainult kapitalikaupu, vaid kõiki kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse nii majandustegevuse eesmärgil kui ka muul kui majandustegevuse eesmärgil, täielikult oma ettevõtte vara hulka lugeda ning nende kaupade omandamisel ja teenuste saamisel tasutud käibemaksu kohe ja täies ulatuses maha arvata?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas [direktiivi] artikli 6 lõike 2 kohaldamine teenustele ja kaupadele, mis ei ole kapitalikaubad, toob kaasa selle, et käibemaks nõutakse sisse ühekordselt maksustamisperioodil, mil käibemaks nende teenuste ja kaupade eest maha arvati, või peab maksu sissenõudmine toimuma ka järgnevatel perioodidel? Kui on tegemist viimase variandiga, siis kuidas tuleb määrata maksustatav summa nende kaupade ja teenuste puhul, mida käibemaksukohustuslane raamatupidamises maha ei kannan?

## **Eelotsuse küsimused**

### *Esimene küsimus*

#### Euroopa Kohtule esitatud märkused

19 Madalmaade valitsus rõhutab, et maksukohustuslane ei saa kapitalikaupade või muude kaupade või teenuste kui kapitalikaupade omandamisel arvata maha tasumisele kuuluvat käibemaksu, kui neid kaupu või teenuseid kasutatakse seoses selliste tehingutega, millele seda maksu ei kohaldata. Nii on see siis, kui asjaomase tegevuse puhul on tegemist üldiste huvide kaitsega.

20 Nimetatud valitsus meenutab, et VNLTO põhikirjast tuleneb, et tema eesmärk on toetada põllumajandussektori huvisid mitmes Madalmaade piirkonnas ning selles valdkonnas tegutsevaid ettevõtjaid. Ta selgitab, et VNLTO on seotud Land- en Tuinbouw Organisatie Nederlandiga ning selle organisatsiooni vahendusel püüab ta tagada põllumajandustootjate huvide kaitse valla, provintsi, siseriiklikul ja rahvusvahelisel tasandil. Madalmaade valitsus märgib, et VNLTO eesmärk on põllumajanduse arengu poliitika elluviimise ergutamise teaduse, teadlikkuse suurendamise ja hariduse vallas.

21 Madalmaade valitsus täpsustas Euroopa Kohtus toimunud istungil, et esimese küsimuse

vastuse osas ei tehta vahet füüsilisel isikul ja juriidilisel isikul. Ta lisas siiski, et põhikohtuasjas taotleb VNLTO mittemajanduslikku tegevust, käesoleval juhul tema liikmete üldiste huvide kaitsega seotud tegevust puudutava käibemaksu mahaarvamist.

22 Saksamaa valitsus leiab, et maksukohustuslane võib oma ettevõtte vara hulka lugeda mitte ainult kapitalikaupu, vaid ka kõiki nii majandustegevuse eesmärgil kui ka muul kui majandustegevuse eesmärgil kasutatavaid kaupu. See õigus kehtib teenuste puhul ainult siis, kui need on saadud täielikult ettevõtte vara hulka loetud kauba kasutamise raames. Selliste kaupade või teenuste muul kui majandustegevuse eesmärgil kasutamise maksustamise raames peavad liikmesriigid sätestama, millal seda maksustatakse.

23 Portugali valitsus väidab, et juriidilisel isikul ei ole võimalik täies ulatuses maha arvata isiklike eesmärkide taotlemiseks mõeldud kapitalikaupadelt või kõikidelt muudelt kaupadelt ja teenustelt makstavat käibemaksu, kui nende kaupade omandamise ajal on need mõeldud nii käibemaksuga maksustatavaks tegevuseks kui ka nende tehingute tegemiseks, mida käibemaksuga ei maksustata.

24 Ühendkuningriigi valitsus väidab, et maksukohustuslasel ei ole õigust lugeda täielikult oma ettevõtte vara hulka kuuluvaks muid kaupu ja teenuseid kui need kapitalikaupad ja teenused, mida kasutatakse uute kapitalikaupade loomiseks ja mitmel eesmärgil, st majandustegevuse eesmärgil ja isiklikuks tarbeks või muul kui majandustegevuse eesmärgil.

25 Komisjon väidab, et maksukohustuslasel on õigus oma ettevõtte vara hulka lugeda ainult kapitalikaupad ja erandjuhul kapitalikaupadega sarnaste tunnustega teenused, mida kasutatakse nii majandustegevuse eesmärgil kui ka muul kui majandustegevuse eesmärgil, ning arvata täies ulatuses ja kohe maha tasutud sisendkäibemaks.

#### Euroopa Kohtu vastus

26 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt kindlaks määrata direktiivi artikli 6 lõikes 2 ja artikli 17 lõikes 2 ette nähtud käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatuse olukorras, kui maksukohustuslane kasutas kaupu ja teenuseid, mille omandamisel maksis ta tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu, nii majandustegevuse kui ka „muul kui majandustegevuse eesmärgil”, nagu on sõnastatud esitatud küsimuses, st käesoleval juhul muude tehingute kui maksustatavate tehingutega seoses.

27 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et direktiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 24 ja viidatud kohtupraktika).

28 Seega juhul, kui maksukohustuslase poolt soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või maksu sisse nõuda ega maha arvata (vt 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas Uudenkaupungin kaupunki: C-184/04, EKL 2006, lk I-3039, punkt 24, ja 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-72/05:Wollny, EKL 2006, lk I-8297, punkt 20).

29 Selleks et anda üles kerkinud esimesele küsimusele tarvilik vastus, tuleb see uuesti asetada faktilisse raamistikku, mida liikmesriigi kohus on eelotsusetaotluses kirjeldanud.

30 Hoge Raad der Nederlandeni esitatud faktiliste asjaolude ülevaatest nähtub, et VNLTO ei tegele mitte üksnes maksustatava tegevusega, vaid ka tegevusega, mis ei kuulu maksustamisele, st tema liikmete üldiste huvide kaitsega. Nimetatud kohus tõi samuti välja, et VNLTO omandatud kaupade ja saadud teenuste kohta esitati talle arve üldiste kuludega seoses, ilma et neid tehinguid oleks loetud ainult nimetatud ühingu poolt teostatud maksustatavaks tegevuseks.

31 Arvestades neid faktilisi asjaolusid ning VNLTO taotlust selleks, et viimane võiks maha arvata käibemaksusumma, mis tasuti kaupade ja teenuste omandamisel nii maksustatava tegevuse kui ka muu tegevusega seoses, millel ei ole maksustatava tegevusega mingit seost, st tema liikmete üldiste huvide kaitsega seotud tegevus, tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas viimati nimetatud tegevust saab pidada direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a mõttes tegevuseks „muul [eesmärgil] kui” ühingu teostatud majandustegevus.

32 Selle arutelu raames tõi eelotsusetaotluse esitanud kohus eelkõige välja 14. juuli 2005. aasta otsuse kohtuasjas C?434/03: Charles ja Charles-Tijmens (EKL 2005, lk I?7037), eelkõige selle kohtuotsuse punktid 23–25, milles Euroopa Kohus meenutas kohtupraktikat, mis käsitleb mitmel eesmärgil, st nii kutsetegevuseks kui ka isiklikul eesmärgil kasutatavatele kapitalikaupadele kohaldatavat käibemaksukorda. Sellest tuleneb, et maksukohustuslasel on käibemaksuga seoses võimalus valida, kas lugeda kaup tervenisti oma ettevõtte vara hulka, jätta see tervikuna oma isikliku vara koosseisu, jättes selle seega täielikult käibemaksusüsteemist välja, või lugeda see oma ettevõttesse kuuluvaks üksnes kutsealasel kasutamisel. Kui maksukohustuslane käsitab kapitalikaupu, mida ta kasutab nii kutsetegevuseks kui ka isiklikul eesmärgil, ettevõtte varana, siis nende kaupade omandamisel tasutud sisendkäibemaks on põhimõtteliselt täies ulatuses ja kohe mahaarvatav. Neil tingimustel käsitatakse põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamist maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata, direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a kohaselt tasu eest teenuse osutamisenä.

33 Hoge Raad der Nederlanden leidis, et neid põhimõtteid on samamoodi võimalik kohaldada „juriidilisele isikule, kes maksukohustuslasena teostab samuti tegevust, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse”, nii et temale võib kohaldada direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a.

34 On selge, et selline tegevus nagu ühingu liikmete üldiste huvide kaitse ühingu poolt ei kuulu direktiivi artikli 2 punkti 1 mõttes käibemaksuga maksustamisele, kuna tegemist ei ole kauba tarnimise või teenuste osutamisega tasu eest (vt selle kohta 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?354/03, C?355/03 ja C?484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I?483, punkt 42 ja viidatud kohtupraktika).

35 Mis puudutab aga küsimust, kas sellist tegevust võib pidada direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a mõttes tegevuseks „muul [...] eesmärgil”, tuleb märkida, et kohtuasjas C?437/06: Securenta, milles tehti 13. märtsil 2008 otsus (EKL 2008, lk I?1597) ja seda pärast käesoleva eelotsusetaotluse esitamist, pöörduti Euroopa Kohtu poole küsimusega, kuidas tuleb kindlaks määrata sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus juhul, kui maksukohustuslane teostab üheaegselt nii majandustegevust kui ka mittemajanduslikku tegevust.

36 Selles osas rõhutas Euroopa Kohus otsuse punktis 26, et mittemajanduslik tegevus ei kuulu direktiivi kohaldamisalasse, täpsustades nimetatud otsuse punktis 28, et direktiiviga kehtestatud mahaarvamise kord laieneb maksukohustuslase majandustegevusele tervikuna, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav.

37 Euroopa Kohus leidis seega sama otsuse punktides 30 ja 31, et maksukohustuslase tehtud

kulutustega kaasneva sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei saa tekkida selles osas, milles see on seotud tegevusega, mis oma mittemajandusliku olemuse tõttu ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse ja kui maksukohustuslane teostab üheaegselt nii maksustatavat või maksuvaba majandustegevust kui ka mittemajanduslikku tegevust, mis ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse, siis on kulutustega seotud käibemaksu mahaarvamine lubatud vaid selles ulatuses, milles neid kulutusi võib siduda maksukohustuslase majandustegevusega.

38 Nendest kaalutlusest tuleneb, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 38 välja tõi, et direktiivi artikli 6 lõike 2 punktiga a ei tahetud kehtestada normi, et tehinguid, mis ei kuulu käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse, võib pidada tehtuks selle sätte mõttes „muul kui majandustegevuse eesmärgil”. Sellise tõlgenduse tagajärg oleks see, et direktiivi artikli 2 punkt 1 kaotaks mõtte.

39 Tuleb veel kord rõhutada, et erinevalt eespool viidatud otsusest kohtuasjas Charles ja Charles-Tijmens, mis käsitles ettevõtte vara hulka kuuluvat kinnisvara, mida hiljem kasutati osaliselt isiklikuks tarbeks ja millel ei olnud sisuliselt mingit seost maksukohustuslase ettevõttega, käsitleb põhikohtuasi muid tehinguid kui VNLTO maksustatavad tehingud, st tema liikmete üldiste huvide kaitset, mida ei saa käesoleval juhul pidada muul kui majandustegevuse eesmärgil teostatud tehinguteks, kuna selline tegevus on nimetatud ühingu peamine tegevusala.

40 Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a ja artikli 17 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et neid ei kohaldata ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade ja teenuste kasutamisele muude tehingutega kui maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses ning et nende tehingutega seotud käibemaksu, mis kuulub nende kaupade ja teenuste omandamisel tasumisele, ei saa maha arvata.

#### *Teine küsimus*

41 Esimesele eelotsuse küsimusele antud vastust arvestades ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

#### **Kohtukulud**

42 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

**Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 6 lõike 2 punkti a ja artikli 17 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et neid ei kohaldata ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade ja teenuste kasutamisele muude tehingutega kui maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses ning et nende tehingutega seotud käibemaksu, mis kuulub nende kaupade ja teenuste omandamisel tasumisele, ei saa maha arvata.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.