

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

18. oktoober 2012(*)

Maksustamine – Käibemaks – Mahaarvamisõigus – Mitterahaline sissemaks – Kinnisasjade hävimine – Uued ehitised – Korrigeerimine

Kohtuasjas C-234/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Varna (Bulgaaria) 3. mai 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. mail 2011, menetluses

TETS Haskovo AD

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: asepresident K. Lenaerts kolmanda koja esimehe ülesannetes, kohtunikud R. Silva de Lapuerta (ettekandja), T. von Danwitz, E. Juhász ja D. Sváby,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik K. Sztranc-S?awiczek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 10. mai 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- TETS Haskovo AD, esindaja: advokaat M. Dimitrov,
- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: S. Avramov,
- Bulgaaria valitsus, esindajad: Y. Atanasov ja T. Ivanov,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja D. Roussanov,

olles 14. juuni 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, edaspidi „direktiiv”), artiklit 185.

2 Taotlus on esitatud TETS Haskovo AD (edaspidi „TETS Haskovo”) ja Direktor na Direktsia

„Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse „vaiete ja täitmise korraldamise” Varna osakonna direktor, edaspidi „Direktor”) vahelises kohtuvaidluses seoses käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisega.

Liidu õigus

3 Direktiivi artikli 1 lõike 2 teine lõik sätestab:

„Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.”

4 Direktiivi 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 või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]”

5 Artikkel 184 näeb ette, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.

6 Direktiivi artikkel 185 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.

2. Erandina lõikest 1 ei tehta korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka [...] väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.”

7 Direktiivi artikkel 186 sätestab, et liikmesriigid kehtestavad selle direktiivi artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.

Bulgaaria õigus

8 Käibemaksuseadus (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4. august 2006, edaspidi „ZDDS”), kehtib alates 1. jaanuarist 2007.

9 ZDDS artikkel 5 sätestab:

„Käesoleva seaduse tähenduses on asi igasugune kinnisasi või vallasasi, sealhulgas elektrienergia, gaas, vesi, soojus- või jahutusenergia või samalaadsed asjad, samuti standardtarkvara.”

10 ZDDS artikli 6 lõige 1 sätestab:

„Kaubatarne käesoleva seaduse tähenduses on omandiõiguse või muu asjaõiguse üleminek.”

11 ZDDS artikkel 10 sätestab:

„(1) Kaubatarneks või teenuse osutamiseks ei loeta ümberkujundamisel oleva, võõrandava või üleandva isiku tarnet või teenust ülevõtjale, mis tuleneb:

[...]

3. äriühingule mitterahalise sissemakse tegemisest.

(2) Eelmises lõikes sätestatud juhtudel on isik, kes saab kaupu või teenuseid, õigusjärglane kõigi sellega käesoleva seaduse alusel kaasnevate õiguste ja kohustuste osas, kaasa arvatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohustus.

[...]”

12 Mahaarvamise korrigeerimist, välja arvatud maksustatava summa muutmise ja tarneliigi muutmise juhud, reguleerib Bulgaaria ZDDS artikkel 79 järgmiselt:

„[...]

(3) Juhul kui kaup on hävitatud, kui tuvastatud on puudujääk või kaup on kõrvaldatud praagina või on muudetud selle kasutuseesmärgi ja uus eesmärk ei võimalda enam sisendkäibemaksu maha arvata, siis maksukohustuslane, kes on täielikult või osaliselt tema toodetud, ostetud, omandatud või imporditud kaupadelt sisendkäibemaksu maha arvanud, arvutab ja on kohustatud tasuma maksusumma, mis võrdub maha arvatud sisendkäibemaksu summaga.

(4) Korrigeerimine toimub ja selle kohta koostatakse protokoll maksustamisperioodil, mil korrigeerimise aluseks olnud asjaolud aset leidsid.

[...]

(6) [...] maksukohustuslane tasub maksu kaupadelt ja teenustelt, mis on kapitalikaubad [...] ettevõtte tulumaksu seaduse tähenduses [...]”

13 Korrigeerimise piirangud on sätestatud ZDDS artikli 80 lõikes 2 järgmises sõnastuses:

„Artikli 79 lõike 3 kohast korrigeerimist ei tehta järgmistel juhtudel:

1. hävimise, puudujäägi või praagi korral, mille on põhjustanud vääramatud jõud, samuti aktsiisi ja maksulao seaduse kohaselt haldusjärelevalve all olevate aktsiisiga maksustatavate kaupade hävimise korral;

2. hävimise, puudujäägi või praagi korral, mille on põhjustanud avariid või õnnetused, mille kohta isik saab tõendada, et need ei tekkinud tema süül;

[...]

4. tehnoloogiline praak lubatud normides, mis on kindlaks määratud vastava toodangu või tegevuse tehnilise dokumentatsiooniga;
5. praak aegumistähtaja lõppemise tõttu, mis määratakse õigusakti nõuetega;
6. kapitalikaupade mahakandmine raamatupidamise seaduse tähenduses, kui nende bilansiline väärtus ei ületa 10% soetamiskuludest.

[...]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 14 TETS Haskovo põhitegevusala on energia tootmine ning soojusenergia transport ja tarnimine. Ta kasutab Haskovos (Bulgaaria) asuvat soojuselektrijaama.
- 15 Finans inzhenering AD (edaspidi „Finans inzhenering“) ostis 2. aprillil 2008 Haskovo piirkonnas kinnisvarakompleksi, mis koosneb eeskätt kolmest elektrienergia tootmiseks ette nähtud ehitisest (jahutustorn, korsten ja tootmishoone). See ostutehing oli käibemaksuga maksustatav.
- 16 TETS Haskovo suurendas 4. juulil 2008 oma kapitali mitterahalise sissemaksega, mis kujutas endast kinnisvarakompleksi, mis kuulus Finans inzheneringule, kes oli selle omandanud Haskovo kohalikult omavalitsuselt.
- 17 Riigi maksuameti keskasutuse „vaiete ja täitmise korraldamise“ Varna osakonna arvates ei olnud Finans inzhenering tehtud tehing kaubatarne, kuna nimetatud äriühing andis üle hoonete kompleksi, mis kujutab endast kogu vara üleandmist.
- 18 TETS Haskovo sai 29. juulil 2009 ehitusloa soojuselektrijaama Haskovo moderniseerimiseks, millega seoses tuli lammutada osa Finans inzheneringu poolt selle äriühingu kapitali sissemaksena üle antud hooneid, ehk üks jahutustorn, üks korsten ja üks tootmishoone. Lammutustööd, mis toimusid ajavahemikus 1. jaanuarist 28. jaanuarini 2010, tegi teine äriühing. Lammutustööde tagajärjel tekkinud metallijäätmed müüdi edasi ja seda müügitehingut maksustati käibemaksuga.
- 19 TETS Haskovo suhtes viidi 2010. aasta aprillis läbi maksukontroll, mis puudutas ajavahemikku 1. novembrist 2009 kuni 28. veebruarini 2010. Selle maksukontrolli käigus tuvastati, et enne TETS Haskovo kapitali üleandmist oli asjaomased kinnisasjad ostnud Finans inzhenering, kes oli sellelt müügitehingult tasutud käibemaksu juba maha arvanud.
- 20 Võttes arvesse seda tuvastust ja eeskätt asjaolu, et osa põhikohtuasjas kõne all olevaid hooneid olid lammutatud, leidis riigi maksuameti keskasutuse „vaiete ja täitmise korraldamise“ Varna osakond, et Finans inzheneringu poolt sisendkäibemaksuna mahaarvatud käibemaksu korrigeerimiseks ette nähtud tingimused on täidetud.
- 21 19. juuli 2010. aasta käibemaksu korrigeerimise teates leidis nimetatud maksuhaldur, et TETS Haskovol tuli Finans inzheneringule õiguste ja kohustuste üleandjana maksta viimati nimetatud äriühingu poolt tasutud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise tulemusel summa suuruses 1 268 581 Bulgaaria leevi ja sellelt summalt intressi 45 606 Bulgaaria leevi.
- 22 TETS Haskovo esitas selle korrigeerimise teate peale Direktorile vaide, väites, et korrigeerimist ei ole vaja teha, kuna asjaomaste hoonete lammutamise eesmärk oli asendada need uute hoonetega, mida kasutatakse maksustatavate tehingute tegemiseks. 1. detsembri 2010.

aasta otsusega jättis Direktor vaide rahuldamata.

23 TETS Haskovo esitas selle otsuse peale kaebuse Administrativen sad Varnale.

24 See kohus väidab, et siseriiklikud õigusnormid eristavad vara vabatahtlikku lammutamist ja lammutamist, mille põhjustavad välised asjaolud, ning et maksukohustuslane võib korrigeerimist taotleda üksnes teisel juhul. Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Varna menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kuidas tuleb tõlgendada mõistet „vara hävimine” direktiivi [...] artikli 185 lõike 2 tähenduses ja kas vara omandamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise jaoks on olulised vara hävimise põhjused ja/või selle asetleidmise tingimused?

2. Kas ettevõtte põhivara nõuetekohaselt tõendatud lammutamine ainult sel eesmärgil, et luua samaks otstarbeks uut moodsamat põhivara, tuleb mõista mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumisena direktiivi [...] artikli 185 lõike 1 tähenduses?

3. Kas direktiivi [...] artikli 185 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriikidel vara hävimise korral korrigeerimise ette näha siis, kui vara omandamisel on selle eest täielikult või osaliselt tasumata?

4. Kas direktiivi [...] artikli 185 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et nimetatud artikliga on vastuolus siseriiklikud sätted nagu [ZDDS] artikli 79 lõige 3 ja artikli 80 lõike 2 punkt 1, mis näevad ette sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise niisugustel vara hävimise juhtudel, mil vara omandamisel tasuti täielikult põhisumma ja arvatud maks, ning mille kohaselt sõltub sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimata jätmine muust tingimusest kui tasumine?

5. Kas direktiivi [...] artikli 185 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et see välistab sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise võimaluse ehitiste kompleksi lammutamisel üksnes selleks, et rajada asemele uus moodne ehitiste kompleks, millel on sama kasutusotstarve nagu lammutatud kompleksil ning mille eesmärk on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust andvate tehingute tegemine?”

Eelotsuse küsimused

Teine küsimus

25 Teise küsimusega, millele tuleb kõigepealt vastata, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et energia tootmiseks mõeldud mitme sellise hoone lammutamist, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ja nende asendamist moodsamate hoonetega, millel on sama kasutusotstarve, tuleb käsitada sisendkäibemaksuna mahaarvatud summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumisena, mis toimus pärast käibedeklaratsiooni esitamist, ja et seetõttu toob see endaga kaasa kohustuse seda mahaarvamist korrigeerida.

26 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt märkida, et direktiivi artiklites 184–186 on sätestatud kord, mis kuulub kohaldamisele maksuhalduri võimalikule õigusele nõuda maksukohustuslaselt korrigeerimist, sealhulgas kapitalikaubaga seotud mahaarvamist korrigeerimist.

27 Lisaks tuleb meenutada, et direktiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et need

majandustegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt 22. märtsi 2012. aasta otsus kohtuasjas C-153/11: Klub, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Direktiivi artiklist 168 tuleneb, et kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb asja omandamise hetkel, kasutab seda oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata asja eest tasumisele kuuluv või juba tasutud käibemaks. See mahaarvamisoigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal, milleks on kaubatarne teostamise hetk (vt eespool viidatud kohtuotsus Klub, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Mis puudutab mõju, mis võib mahaarvamisoigusele tuleneda sündmustest, mis toimuvad peale mahaarvamise tegemist, siis tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et see, kuidas kaupu või teenuseid kasutatakse või kavatakse kasutada, määrab esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on õigus, ja järgnevate maksuperioodide jooksul tehtavate võimalike korrigeerimiste ulatuse, mis peavad toimuma direktiivi artiklites 185–187 sätestatud tingimustel (vt selle kohta 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-63/04: Centralan Property, EKL 2005, lk I-11087, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Nimelt on direktiivi nimetatud artiklites sätestatud korrigeerimismehhanism lahutamatu osa direktiiviga kehtestatud mahaarvamiskorrast.

31 Selles küsimuses tuleb märkida, et direktiiviga korrigeerimise vallas ette nähtud eeskirjade eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem teostatud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamise õiguse ainult selles osas, milles nad on seotud maksustatavate tehingutega. Nimetatud reeglitega on selle direktiivi eesmärk ka tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning maksustatavate tehingutega seotud asjaomaste kaupade ja teenuste kasutamise vahel (eespool viidatud kohtuotsus Centralan Property, punkt 57).

32 Mis puudutab võimaliku sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohustuse tekkimist, siis direktiivi artikli 185 lõige 1 sätestab, et mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.

33 Neil asjaoludel tekib küsimus, kas sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus kinnisasjad lammutati uue soojuselektrijaama ehitamisega seoses ja majandustegevuse tarbeks, milleks on energiatootmine, siis tuleb tuvastada, kas tegemist on tegurite muutumisega artikli 185 lõike 1 tähenduses ja kas seega on kohaldatav sama korrigeerimismehhanism.

34 Niisuguses olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei katkesta amortiseerunud rajatiste asendamine uute hoonetega, millel on sama kasutusotstarve ja mida seega kasutatakse maksustatavate tehingute tegemiseks, otsest seost esiteks nende hoonete omandamise ja teiseks maksukohustuslase edasise majandustegevuse vahel. Kõnealuste kinnisasjade omandamist ja hiljem nende lammutamist eesmärgiga neid moderniseerida võib niisiis pidada omavahel seotud toiminguteks, mille eesmärk on maksustatavate tehingute tegemine, samamoodi nagu uute kinnisasjade ostmist ja nende kohest kasutamist.

35 See tõlgendus on veelgi enam kohaldatav sellistel asjaoludel, kus omandatud hooned lammutatakse üksnes osaliselt, uued hooned ehitatakse samale maale, mis on varem omandatud, ja vanade hoonete teatud lammutusjäägid müüakse edasi ning edasimüügitehingutega seoses tehakse maksustatavaid tehinguid.

36 Neil asjaoludel tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et energia tootmiseks mõeldud mitme sellise hoone lammutamist, nagu on arutusel

põhikohtuasjas, ja nende asendamist moodsamate hoonetega, millel on sama kasutusotstarve, ei saa käsitada sisendkäibemaksuna mahaarvatud summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumisena, mis toimus pärast käibedeklaratsiooni esitamist, ja seetõttu ei too see endaga kaasa kohustust seda mahaarvamist korrigeerida.

37 Pidades silmas teisele küsimusele antud vastust, mis välistab sisendkäibemaksuna mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumise sellistel asjaoludel nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei ole vaja teistele küsimustele vastata.

Kohtukulud

38 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 (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et energia tootmiseks mõeldud mitme sellise hoone lammutamist, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ja nende asendamist moodsamate hoonetega, millel on sama kasutusotstarve, ei saa käsitada sisendkäibemaksuna mahaarvatud summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumisena, mis toimus pärast käibedeklaratsiooni esitamist, ja seetõttu ei too see endaga kaasa kohustust seda mahaarvamist korrigeerida.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.