

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

29. november 2012(*)

Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaks – Artiklid 167, 168 ja 185 – Mahaarvamisõigus – Mahaarvamise korrigeerimine – Maatüki ja sellele ehitatud hoonete omandamine eesmärgiga need hooned lammutada ja realiseerida sellel maatükil kinnisvaraprojekt

Kohtuasjas C-257/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Bucureşti (Rumeenia) 20. detsembri 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. mail 2011, menetluses

SC Gran Via Moineşti SRL

versus

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală (ANAF),

Administraţia Finanţelor Publice Bucureşti Sector 1,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: teise koja president R. Silva de Lapuerta kolmanda koja presidendi ülesannetes (ettekandja), kohtunikud K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikus menetluses ja 21. juuni 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- SC Gran Via Moineşti SRL, esindajad: advokaadid A. Lefter, V. Rădoi ja M. Mitroi,
- Rumeenia valitsus, esindajad: R. H. Radu, R.-I. Munteanu ja I. Bara,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja L. Bouyon,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikli 167, artikli 168 ja artikli 185 lõike 2 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud SC Gran Via Moine?ti SRL (edaspidi „GVM”) ning Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? (edaspidi „ANAF”) (riiklik maksuamet) ja Administra?ia Finan?elor Publice Bucure?ti Sector 1 (Bukaresti 1. rajooni maksuamet, edaspidi „AFP”) vahelises kohtuvaidluses seoses käibemaksuga, mida GVM pidi tasuma maatüki ja sellele ehitatud hoonete omandamisel eesmärgiga need hooned lammutada ja realiseerida sellel maatükil kinnisvaraprojekt.

Õiguslik raamistik

3 Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1 sätestab:

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

„Majandustegevus” on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.”

4 Selle direktiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

5 Direktiivi artikkel 168 sätestab:

„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 direktiivi artikkel 184 sätestab:

„Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.”

7 Direktiivi 2006/112 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 artiklis 16 nimetatud 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.”

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

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 GVM omandas 16. märtsil 2007 sõlmitud müügilepinguga maatüki ja sellele ehitatud hooned.

10 Selle lepingu kohaselt läks GVM-le üle nende hoonete lammutamise luba.

11 Selle loa alusel teostas GVM lammutustööd, mille kohta koostati protokoll 30. septembril 2008.

12 Lisaks anti GVM-le 16. aprillil 2008 arendusluba ehitusloa saamiseks kõnealusele maatükile elamukompleksi rajamiseks.

13 GVM arvas ostetud maatükilt ja ehitistelt käibemaksu tervikuna maha ja esitas käibedeklaratsiooni, mis registreeriti AFP-s 27. oktoobril 2008 ja millest nähtus negatiivne saldo koos tagastamise võimalusega.

14 8. mail 2009 koostas AFP maksukontrolli tulemusel maksukontrolli aruande ja väljastas 12. mail maksuteate, mille kohaselt kuulus kõnealuste ehitiste lammutamise tõttu korrigeerimisele käibemaks, mille GVM lammutatud hoonetega seoses maha oli arvanud.

15 19. juunil 2009 esitatud vaides palus GVM maksukontrolli aruande ja maksuteate tühistada, väites, et ta kavatses maatüki algusest peale soetada ainult selleks, et arendada seal elamukompleksi ja seetõttu oli hoonete soetamine vältimatu. Seega ei korrigeerinud GVM esialgu ehitiste soetamisel maha arvatud käibemaksu summat, kuna soetatud maatükil asuvate hoonete lammutamine kuulus tema investeerimisplaani ning uus elamuprojekt oli mõeldud maksustatavate tehingute tegemiseks.

16 11. septembri 2009. aasta otsusega jättis ANAF vaide rahuldamata põhjendusel, et GVM oli õigusvastaselt maha arvanud nimetatud hoonetega seoses tasutud käibemaksu, kuna ta ei kavatsenud soetatud ehitisi kunagi maksustatavate tehingute jaoks kasutada, vaid üksnes need lammutada. Selles küsimuses märgib ANAF, et neid ehitisi käsitati raamatupidamises varude, mitte põhivarana.

17 GVM palus eelotsusetaotluse esitanud kohtule 8. oktoobril 2009 saadetud kaebuses tühistada nimetatud otsus, maksuhalduri 8. mai 2009. aasta aruanne ja AFP 12. mai 2009. aasta maksuteade.

18 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel Bucureşti apellatsioonkaebuse menetlemise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas see, kui käibemaksukohustuslasest äriühing soetab teatavad lammutamisele kuuluvad hooned koos maatükiga selleks, et ehitada maatükile elamukompleks, on elamukompleksi rajamise ettevalmistustöö ehk selle rajamiseks tehtud investeering, nii et hoonete soetamisel tasutud käibemaksu saab maha arvata, võttes arvesse seda, mida sätestab direktiiv [2006/112] artiklites 167 ja 168?

2. Kas koos maatükiga ostetud lammutamisele kuuluvate hoonete lammutamise korral tuleb selleks, et ehitada vastavale maatükile elamukompleks, korrigeerida hoonete soetamisega seotud käibemaksu, võttes arvesse direktiivi [2006/112] artikli 185 lõikes 2 sätestatut?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

19 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikleid 167 ja 168 tuleb tõlgendada selliselt, et äriühingul, kes on soetanud maatüki ja sellele ehitatud hooned eesmärgiga need hooned lammutada ja ehitada sellele elamukompleks, on õigus arvata maha nende hoonetega seoses tasutud käibemaks.

20 Olgu meenutatud, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-80/11 ja C-142/11: Mahagében ja Dávid, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 Selles küsimuses on Euroopa Kohus korduvalt otsustanud, et direktiivi 2006/112 artiklis 167 jj sätestatud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. See õigus on kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt eelkõige 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43; 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-63/04: Centralan Property, EKL 2005, lk I-11087, punkt 50; 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punkt 47, ja eespool viidatud kohtuotsus Mahagében ja Dávid, punkt 38).

22 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on leevendada ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega majandustegevuse maksustamise täieliku neutraalsuse, olenemata selle tegevuse eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 19; 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal, EKL 1998, lk I-1, punkt 15; eespool viidatud kohtuotsus Gabalfrisa jt, punkt 44; 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-32/03: Fini H, EKL 2005, lk I-1599, punkt 25; eespool viidatud kohtuotsus Centralan Property, punkt 51, ja eespool viidatud kohtuotsus Mahagében ja Dávid, punkt 39).

23 Direktiivi 2006/112 artikli 168 sõnastusest tuleneb, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab asjaomane isik esiteks olema „maksukohustuslane” ja teiseks peab ta kaupu ja teenuseid kasutama maksustatavate tehingute tarbeks (vt eespool viidatud kohtuotsus Centralan Property, punkt 52).

24 Selle direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt määratletakse mõistet „maksukohustuslane” seoses mõistega „majandustegevus” (vt eespool viidatud kohtuotsus Fini H, punkt 19).

25 Selles küsimuses tuleb meenutada, et isik, kes soetab kauba majandustegevuse eesmärgil selle sätte tähenduses, teeb seda maksukohustuslasena ka siis, kui ta ei kasuta kaupa kõnealuses majandustegevuses kohe (vt 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz, EKL 1991, lk I-3795, punkt 14).

26 Nimelt võib Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike

1 sätestatud majandustegevuse mõiste hõlmata mitut järjestikust toimingut ja nendest toimingutest tuleb sellist ettevalmistavat tegevust nagu tootmisvahendite soetamist ja sellest tulenevalt hoone ostmist pidada majandustegevuseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Rompelman, punkt 22; eespool viidatud kohtuotsus Lennartz, punkt 13; 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-110/94: INZO, EKL 1996, lk I-857, punkt 15, ja eespool viidatud kohtuotsus Fini H, punktid 21 ja 22). Iga isikut, kes selliseid ettevalmistavaid toiminguid teeb, peetakse maksukohustuslaseks selle sätte tähenduses ja tal on käibemaksu mahaarvamise õigus (eespool viidatud kohtuotsus Fini H, punkt 22).

27 Lisaks tuleb maksukohustuslaseks pidada isikut, kes kannab investeerimiskulusid kavatsusega, mida kinnitavad objektiivsed tõendid, teostada majandustegevust artikli 9 lõike 1 tähenduses. Sel viisil maksukohustuslasena tegutsedes on tal seega direktiivi 2006/112 artikli 167 jj alusel õigus maha arvata käibemaks, mis on tasutud investeerimiskuludelt, mis tehti kavandatava majandustegevuse teostamiseks ja millega kaasneb mahaarvamisõigus (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Rompelman, punktid 23 ja 24; eespool viidatud kohtuotsus INZO, punktid 16 ja 17; eespool viidatud kohtuotsus Ghent Coal Terminal, punkt 17; eespool viidatud kohtuotsus Gabalfrisa jt, punkt 47, ja 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl, EKL 2000, lk I-4321, punkt 34).

28 Järelikult määrab kauba soetamine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, käibemaksusüsteemi kohaldamise ja järelikult ka mahaarvamise mehhanismi. Kauba või teenuse kasutamine või kavandatav kasutamine määrab kindlaks üksnes direktiivi 2006/112 artiklist 168 maksukohustuslasele tuleneva mahaarvamisõiguse esialgse ulatuse ja järgmiste maksustamisperioodide selliste võimalike korrigeerimiste ulatuse, mis tuleb teha selle direktiivi artikli 184 jj alusel (vt eespool viidatud kohtuotsus Lennartz, punkt 15; eespool viidatud kohtuotsus Ghent Coal Terminal, punkt 18; 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-396/98: Schloßstrasse, EKL 2000, lk I-4279, punkt 37; eespool viidatud kohtuotsus Breitsohl, punkt 35; eespool viidatud kohtuotsus Centralan Property, punkt 54; 16. veebruari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-118/11: Eon Aset Menidjmont, punkt 57, ja 19. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-334/10: X, punkt 17).

29 Selles küsimuses on Euroopa Kohus otsustanud, et kord juba tekkinud mahaarvamise õigus jääb alles isegi siis, kui ei esine pettust või kuritarvitust ja kui direktiivi 2006/112 artiklis 185 ette nähtud tingimused seda võimaliku korrigeerimise korral ei piira, isegi kui kavandatud majandustegevusega ei kaasne maksustatavaid tehinguid (vt eespool viidatud kohtuotsus INZO, punktid 20 ja 21; eespool viidatud kohtuotsus Ghent Coal Terminal, punktid 19–23; eespool viidatud kohtuotsus Schloßstrasse, punkt 42; 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank, EKL 2000, lk I-4177, punkt 22, ja eespool viidatud kohtuotsus Fini H, punkt 22).

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevas vaidluses nähtub esitatud materjalidest, et põhikohtuasjas arutusel olev GVM-poolne maatüki ja hoonete soetamine kujutab endast ettevalmistavat tegevust, mille eesmärk on, nagu tõendab käesoleva kohtuotsuse punktis 12 viidatud ehitusloa andmine, sellele maatükile elamukompleksi ehitamine nimetatud äriühingu kinnisvaraarenduse alase tegevuse huvides.

31 Selle soetustehinguga teostas GVM maksukohustuslasena majandustegevust direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses.

32 Mis puudutab käesoleva kohtuotsuse punktis 23 meenutatud teist tingimust ehk seda, et maksukohustuslane kasutab ostetud kaupu või teenuseid maksustatavate tehingute tarbeks, siis nähtub esitatud materjalidest, et põhikohtuasjas arutusel oleva maatüki ja hoonete soetamisest alates on GVM ilmutanud kavatsust need hooned lammutada, et ehitada sellele maatükile elamukompleks.

33 Seda kavatsust kinnitavad objektiivsed tõendid, kuna põhikohtuasjas kõne all olevate hoonete soetamisel väljastati GVM-le lammutusluba, nimetatud äriühing tegi need lammutustööd juba enne käibedeklaratsiooni esitamist ja talle anti arendusluba ehitusloa saamiseks elamukompleksi rajamiseks.

34 Siiski ei võta neil asjaoludel see kavatsus GVM-lt õigust arvata maha põhikohtuasjas arutusel olevatelt ehitistelt tasutud käibemaksu.

35 Nimelt soetati need hooned koos maatükiga, millele need olid ehitatud, ja seda maatükki kasutab GVM jätkuvalt maksustatavate tehingute tegemiseks. Seetõttu ei katkesta amortiseerunud hoonete lammutamine ja nende asendamine moodsamate hoonetega ning seega viimaste kasutamine maksustatavate tehingute tegemiseks otsest seost ühelt poolt kõne all olevate hoonete soetamise ja teiselt poolt maksukohustuslase edasise majandustegevuse vahel. Nende hoonete soetamist ja hilisemat lammutamist eesmärgiga ehitada uued hooned võib pidada omavahel seotud järjestikusteks toiminguteks, mille eesmärk on maksustatavate tehingute tegemine, samamoodi nagu uute kinnisasjade ostmist ja nende kohest kasutamist (vt 18. oktoobri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-234/11: TETS Haskovo, punkt 34).

36 Neil asjaoludel tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikleid 167 ja 168 tuleb tõlgendada nii, et äriühingul, kes on omandanud maatüki ja sellele ehitatud hooned eesmärgiga need hooned lammutada ja ehitada sellele maatükile elamukompleks, on õigus arvata maha nende hoonetega seoses tasutud käibemaks.

Teine küsimus

37 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 185 tuleb tõlgendada nii, et sellisele maatükile ehitatud hoonete lammutamine, mis soetati eesmärgiga ehitada nende hoonete asemele elamukompleks, toob endaga kaasa nende hoonete soetamisega seoses esialgu tasutud käibemaksu korrigeerimise.

38 Selles küsimuses tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on korrigeerimise vallas ette nähtud eeskirjad oluline osa direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemist, kuna nende eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust ja seega tagada käibemaksu neutraalsus (vt 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04, EKL 2006, lk I-3039, punkt 26). Nimetatud reeglitega on selle direktiivi eesmärk ka vahetu ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning maksustatavate tehingutega seotud asjaomaste kaupade ja teenuste kasutamise vahel (eespool viidatud kohtuotsus Centralan Property, punkt 57, ja eespool viidatud kohtuotsus TETS Haskovo, punkt 31).

39 Seega on direktiivis 2006/112 ette nähtud korrigeerimise mehhanism selle direktiiviga kehtestatud käibemaksu mahaarvamise korra lahutamatu osa (vt eespool viidatud kohtuotsus TETS Haskovo, punkt 30).

40 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 (vt eespool viidatud kohtuotsus TETS Haskovo, punkt 32).

41 Ent eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevas vaidluses ei kujuta põhikohtuasjas arutusel olevate hoonete lammutamine endast muudatust artikli 185 lõike 1 tähenduses, kuna – nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 32–35 – GVM kavandas neid lammutustöid juba

nimetatud hoonete soetamise ajal.

42 Neil asjaoludel tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 185 tuleb tõlgendada nii, et sellisele maatükile ehitatud hoonete lammutamine, mis omandati eesmärgiga ehitada nende hoonete asemele elamukompleks, ei too endaga kaasa nende hoonete soetamisega seoses esialgu tasutud käibemaksu korrigeerimist.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 167 ja 168 tuleb tõlgendada nii, et äriühingul, kes on omandanud maatüki ja sellele ehitatud hooned eesmärgiga need hooned lammutada ja ehitada sellele maatükile elamukompleks, on õigus arvata maha nende hoonetega seoses tasutud käibemaks.

2. Direktiivi 2006/112 artiklit 185 tuleb tõlgendada nii, et sellisele maatükile ehitatud hoonete lammutamine, mis omandati eesmärgiga ehitada nende hoonete asemele elamukompleks, ei too endaga kaasa nende hoonete soetamisega seoses esialgu tasutud käibemaksu korrigeerimist.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.