

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

22. oktoober 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 168 – Mahaarvamisõigus – Kapitalikaupade soetamiselt või tootmiselt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamine – Elamusrada, mis on otseselt määratud üldsusele tasuta kasutamiseks – Elamusraja kasutamine maksustatavate tehingute tegemise vahendina

Kohtuasjas C-126/14,

mille ese on Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) 18. veebruari 2014. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. märtsil 2014, menetluses

„Sveda” UAB

versus

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

menetluses osalesid:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: neljanda koja president T. von Danwitz viienda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász ja C. Vajda (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 4. veebruari 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Leedu valitsus, esindajad: D. Kriaušėnas, R. Dzikovič ja D. Stepanienė,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: S. Brighthouse, J. Kraehling ja M. Holt, keda abistas *barrister* O. Thomas,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja A. Steiblyt,

olles 22. aprilli 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis

käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv”), artikli 168 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud „Sveda” UAB (edaspidi „Sveda”) ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusalasse kuuluv riigi maksuamet edaspidi „riigi maksuamet”) vahelises kohtuvaidluses otsuse üle, millega ei lubatud maha arvata sisendkäibemaksu, mille Sveda oli tasunud Balti mütolooogia elamus ja õpperaja (edaspidi „elamusrada”) rajamise käigus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi 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 Sama direktiivi artikkel 63 näeb ette:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.”

5 Direktiivi artikkel 167 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

6 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;

[...]

Leedu õigus

7 Käibemaksu käsitleva 5. märtsi 2002. aasta seaduse nr IX-751 artikli 58 lõike 1 punkt 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksukohustuslasel on õigus maha arvata soetatud ja/või imporditud kaubalt ja/või teenuselt tasutud sisend- ja/või impordikäibemaks, kui kaup ja/või teenus on ette nähtud kasutamiseks käibemaksukohustuslase järgmises tegevuses:

1) käibemaksuga maksustatava kauba tarnimine ja/või teenuse osutamine”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

8 Sveda on tulunduslik juriidiline isik, kelle tegevusalad on majutus, toidu ja joogi tarnimine, nõupidamiste ja messide korraldamine, inseneritegevus ja nende tegevusaladega seotud nõustamine.

9 Sveda sõlmis 2. märtsil 2012 toetuslepingu Nacionaline mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos'ega (põllumajandusministeeriumi haldusalas tegutsev riigi makseagentuur). Lepinguga võttis Sveda endale kohustuse täita projekt „Balti mütolooogia elamus“ ja õpperada” ning anda rada tasuta üldsuse kasutusse. Makseagentuur kohustus hüvitama kuni 90% projekti rakendamise kuludest ja Sveda pidi kandma ülejäänud täitmiskulud.

10 Elamusraja väljaehitamise tööde raames arvas Sveda maha teatud kapitalikauba soetamise või tootmisega seotud käibemaksu ja koostas 2012. aasta juunikuul kohta käibedeklaratsiooni, milles märkis, et tasutud sisendkäibemaksu saab maha arvata. Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (riigi maksuameti Klaipėda rajooni maksukeskus), kes lahendas Sveda käibemaksu tagastamise taotlust, leidis siiski, et mahaarvamine ei ole põhjendatud, kuna ei ole tõendatud, et soetatud kaupa ja saadud teenuseid kasutatakse käibemaksuga maksustatavate tehingute tarbeks. Sel alusel leidis riigi maksuameti Klaipėda rajooni maksukeskus 24. augustil 2012, et neid summasid ei saa maha arvata.

11 Sveda esitas Vilniaus apygardos administracinis teismasele (Vilniuse ringkonna halduskohus) kaebuse mahaarvamist keelava otsuse tühistamise nõudes. Kaebus jäeti põhjendamatuks tõttu rahuldamata.

12 Siis esitas Sveda apellatsioonkaebuse Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus).

13 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et Sveda tegi asjaomased kapitaliinvesteeringud kavatsusega arendada tulevikus majandustegevust, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul siiski kahtlusi, kas tasutud sisendkäibemaksu saab maha arvata. Tal on seoses sellega tekkinud küsimus, kas tehtud töödega seotud kulude ja Sveda kavandatava majandustegevuse vahel on otsene ja vahetu seos, arvestades seda, et elamusrada on otseselt määratud üldsusele tasuta kasutamiseks.

14 Neil asjaoludel otsustas Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artiklit 168 saab tõlgendada nii, et see annab maksumaksjale õiguse arvata maha sisendkäibemaks, mis on makstud seoses majandustegevuseks mõeldud kapitalikaupade tootmise või omandamisega nagu käesoleval juhul, kui need kaubad on otseselt mõeldud selleks, et tavakodanikud saaksid neid tasuta kasutada, kuid mida võib pidada vahendiks, mille abil meelitada külastajaid ligi paika, kus maksukohustuslane plaanib oma majandustegevuse käigus tarnida kaupu ja/või osutada teenuseid?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

15 Selle küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et see annab sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, maksumaksjale õiguse arvata maha sisendkäibemaks, mis on makstud seoses puhkeotstarbelise matursismi alaseks majandustegevuseks mõeldud kapitalikaupade soetamise või tootmisega, kui need kaubad on ühelt poolt otseselt määratud üldsusele tasuta

kasutamiseks ja teisalt võivad olla vahendiks, mille abil tehakse maksustatavaid tehinguid.

16 Sellele küsimusele vastamiseks on esmalt vaja meelde tuletada, et direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a ette nähtud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt selle kohta kohtuotsus SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse kogu majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige kohtuotsus Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 Käibemaksudirektiivi 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 (vt eelkõige kohtuotsus Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 Esiteks küsimuses, kas Sveda tegutses elamusraja rajamise ajal maksukohustuslasena, st oma majandustegevuse eesmärgil käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 teise lõigu tähenduses, tuleb meenutada, et isik võib maksukohustuslasena tegutsedes soetada kaupa ja saada teenuseid oma majandustegevuse eesmärgil selle sätte tähenduses ka siis, kui ta ei kasuta neid oma majandustegevuses kohe (vt selle kohta kohtuotsus Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 14).

20 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb maksukohustuslaseks pidada isikut, kes kannab investeerimiskulusid kavatsusega, mida kinnitavad objektiivsed tõendid, teostada majandustegevust käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses. Sel viisil maksukohustuslasena tegutsedes on tal seega käibemaksudirektiivi artikli 167 jj alusel õigus kohe maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud investeerimiskuludelt, mis tehti kavandatava majandustegevuse teostamiseks ja millega kaasneb mahaarvamisõigus (vt selle kohta kohtuotsus Gran Via Moine, C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika). Käibemaksudirektiivi artiklite 63 ja 167 kohaselt tekib mahaarvamisõigus maksu sissenõutavaks muutumise ajal, milleks on kaubarne teostamise hetk (kohtuotsus Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

21 See, kas isik tegutses maksukohustuslasena majandustegevuse eesmärgil, on fakti küsimus, mida hinnates tuleb arvestada juhtumi kõiki asjaolusid, muu hulgas asjaomase kauba omadusi ja ajavahemikku, mis jääb kauba soetamise ja selle maksukohustuslase majandustegevuse eesmärkidel kasutamise vahele (vt selle kohta eelkõige kohtuotsus Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punktid 40 ja 41 ning seal viidatud kohtupraktika). Selle hinnangu andmine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

22 Antud juhul kirjeldas eelotsusetaotluse esitanud kohus põhikohtuasjas vaidlusaluste kapitalikaupadega seotud kulusid nii, et need on lõppkokkuvõttes mõeldud Sveda kavandatava majandustegevuse teostamiseks. Selle kohtu hinnangute põhjal, mis tuginevad talle esitatud toimikust nähtuvatele objektiivsetele asjaoludele, võib elamusrada pidada vahendiks, mille abil meelitada külastajaid ligi, et tarnida neile kaupa ja osutada teenuseid tänu suveniiride, toidu ja joogi müügile ning tasuliste lõbustuspargiattraksioonide ja ujumiskohtade kasutamise võimaluse pakkumisele.

23 Niisiis ilmneb neist hinnangutest, et Sveda soetas või tootis asjaomaseid kapitalikaupu objektiivsete asjaoludega tõendatud kavatsusega teostada majandustegevust ja järelikult tegutses ta maksukohustuslasena käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.

24 Seda järeldust ei sea mingil määral kahtluse alla Leedu valitsuse poolt esile toodud asjaolu, et need kapitalikaupad tuleb asjassepuutuva toetuslepingu sätete kohaselt anda tasuta üldsuse kasutusse viieks aastaks nende soetamisest arvates ja seega ei saa neid samal ajavahemikul kasutada Sveda majandustegevuses.

25 Nimelt see, et toetusleping ei luba põhikohtuasjas arutusel olevat elamusrada sel ajavahemikul tasu eest kasutusse anda, et takistada Svedal käesoleva kohtuotsuse punktis 22 nimetatud majandustegevuse teostamist. Täpsemalt leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et elamusrada võib pidada külastajate ligimeelitajaks ning Sveda pakutavate käibemaksuga maksustatavate kaupade ja teenuste ostu ajendajaks. Lisaks, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, kaetakse tulundusliku juriidilise isiku Sveda poolt elamusraja rajamiseks tehtud investeerimiskulud vähemalt osaliselt tulust, mis saadakse kaubatarnete ja teenuste osutamisega kavandatava majandustegevuse raames.

26 Teiseks küsimuses, kas Sveda kasutas põhikohtuasjas arutusel olevaid kapitalikaupu maksustatavate tehingute tegemiseks kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 168, nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangutest, et nende kapitalikaupade soetamine või tootmine on otseselt seotud üldsusele tasuta kasutusse andmisega, kuid teenib samal ajal ka eesmärgi, et maksukohustuslane saaks hiljem teha maksustatavaid tehinguid.

27 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on põhimõtteliselt vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos, selleks et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust. Sellise käibemaksu mahaarvamise õigus, mis tasutakse kaupade ja teenuste soetamisel, eeldab, et kaupade ja teenuste soetamisega kaasnenud kulutused moodustavad osa sellise müügitehingu hinnast, mis annab mahaarvamisõiguse (vt eelkõige kohtuotsus SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, punkt 57).

28 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 33 ja 34, on Euroopa Kohus siiski tunnustanud maksukohustuslase mahaarvamisõigust, isegi kui puudub otsene ja vahetu seos konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu vahel, kui tekkinud kulud kuuluvad maksukohustuslase üldkulude hulka ning moodustavad sellistena tema tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Sellistel kuludel on tegelikult otsene ja vahetu seos maksukohustuslase kogu majandustegevusega (vt selle kohta kohtuotsused Investrand, C?435/05, EU:C:2007:87, punkt 24, ja SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, punkt 58).

29 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et otsese seose kriteeriumi kohaldamisel tuleb liikmesriigi maksuhalduritel ja kohtutel võtta arvesse kõiki asjaomaste tehingutega seotud konkreetseid fakte ning üksnes neid tehinguid, mis on objektiivselt seotud maksukohustuslase maksustatava tegevusega. Selle seose esinemist tuleb seega hinnata kõnealuse tehingu objektiivsest sisust lähtudes (vt selle kohta kohtuotsus Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, punktid 22, 23 ja 33 ning seal viidatud kohtupraktika).

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangutest tuleneb, et põhikohtuasjas peaksid kulud, mida Sveda kandis seoses põhikohtuasjas arutusel oleva elamusraja rajamise töödega, kuuluma osaliselt nende kaupade ja teenuste hinna sisse, mida on tarnitud või osutatud tema kavandatava majandustegevuse raames.

31 Kuid eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlus, kas ostutehingute ja Sveda kogu kavandatava majandustegevuse vahel esineb otsene ja vahetu seos, arvestades asjaolu, et asjaomased kapitalikaubad on otseselt määratud üldsusele tasuta kasutamiseks.

32 Selles osas nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et juhul kui maksukohustuslase poolt omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei saa maksu sisse nõuda ega maha arvata (kohtuotsus Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika). Neil kahel juhul on nimelt lõhutud otsene ja vahetu seos ostutehingutes kantud kulude ja maksukohustuslase edasise majandustegevuse vahel.

33 Kuid esiteks ei ilmne eelotsusetaotlusest üldse, et põhikohtuasjas arutusel oleva elamusraja üldsuse kasutusse andmine kuulub mõne käibemaksudirektiivis nimetatud maksuvabastuse alla. Teiseks, kuna kulud, mida Sveda raja rajamisel kandis, võivad, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 23, olla seotud maksukohustuslase kavandatava majandustegevusega, ei ole need seotud tegevusega, mis jääb välja käibemaksu kohaldamisalast.

34 Seega ei sea kapitalikauba vahetu tasuta kasutamine sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas kahtluse alla otsest ja vahetut seost, mis esineb ostutehingute ja mahaarvamisoigust andvate müügitehingute või maksukohustuslase kogu majandustegevuse vahel, ning seega ei avalda niisugune kasutus mingit mõju käibemaksu mahaarvamise õiguse olemasolule.

35 Seega ilmneb, et esineb otsene ja vahetu seos Sveda kantud kulude ja kogu tema kavandatava majandustegevuse vahel, kuid selle kontrollimine on ikkagi eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

36 Peale selle ei mõjuta mahaarvamise korrigeerimise ajavahemikud kui sellised mingil määral käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimist (vt selle kohta kohtuotsus Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punktid 8 ja 20), mis käesoleva kohtuotsuse punktis 20 osundatud kohtupraktika kohaselt on määratletud üksnes selle järgi, kellena asjaomane isik kauba soetamise hetkel tegutses. Igal juhul on see nii, välja arvatud tasutud sisendkäibemaksu tagasimaksmine, milleks maksukohustuslane on kohustatud, kui hiljem selgub, et soetatud või toodetud kaupa ei ole kasutatud tema majandustegevuses.

37 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et see annab sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, maksumaksjale õiguse arvata maha sisendkäibemaks, mis on makstud seoses puhkeotstarbelise matuismi alaseks majandustegevuseks mõeldud kapitalikaupade soetamise või tootmisega, kui need kaubad on ühelt poolt otseselt määratud üldsusele tasuta kasutamiseks ja teisalt võivad lubada teha maksustatavaid tehinguid, kui on tuvastatud, et ostutehingutega seotud kulude ja ühe või mitme mahaarvamisoigust andva müügitehingu või maksukohustuslase kogu majandustegevuse vahel esineb otsene ja vahetu seos, mille kontrollimine objektiivsete asjaolude põhjal on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

Kohtukulud

38 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (viies koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 168 tuleb tõlgendada nii, et see annab sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, maksumaksjale õiguse arvata maha sisendkäibemaks, mis on makstud seoses puhkeotstarbelise maaturismi alaseks majandustegevuseks mõeldud kapitalikaupade soetamise või tootmisega, kui need kaubad on ühelt poolt otseselt määratud üldsusele tasuta kasutamiseks ja teisalt võivad lubada teha maksustatavaid tehinguid, kui on tuvastatud, et ostutehingutega seotud kulude ja ühe või mitme mahaarvamisõigust andva müügitehingu või maksukohustuslase kogu majandustegevuse vahel esineb otsene ja vahetu seos, mille kontrollimine objektiivsete asjaolude põhjal on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: leedu.