

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

27. juuni 2018(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Kinnisasja
võõrandamine, mis toimus enne Bulgaaria Vabariigi ühinemist Euroopa Liiduga – Müügilepingu
tühisus, mis tuvastati pärast ühinemist – Kohustus korrigeerida esialgset mahaarvamist –
Tõlgendamine – Euroopa Kohtu pädevus

Kohtuasjas C-364/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad – Varna (Varna halduskohus, Bulgaaria) 7.
juuni 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13.juunil
2017, menetluses

„Varna Holideis“ EOOD

versus

**Direktorna Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Varna pri Tsentralno
upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president C. G. Fernlund, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja) ja S. Rodin,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- „Varna Holideis“ EOOD, esindaja: *advokat* M. Popov,
- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Varna pri Tsentralno
upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: S. Petkov,
- Bulgaaria valitsus, esindajad: E. Petranova ja T. Mitova,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, P. Mihaylova ja F. Clotuche-Duvieusart,

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 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 90 ja 185 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud „Varna Holideis“ EOOD ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti Varna piirkondliku maksustamise ja sotsiaalkindlustuse talituse juhataja, Bulgaaria) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et nimetatud äriühing korrigeeris mahaarvatud sisendkäibemaksu, mille ta oli tasunud majutuseks mõeldud kinnisasja soetamisel.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 63 on sõnastatud järgmiselt:

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

4 Käibemaksudirektiivi artikkel 90 sätestab:

„1. Tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

2. Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid lõikest 1 erandi teha.“

5 Direktiivi artiklis 179 on sätestatud:

„Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.

[...]“

6 Nimetatud direktiivi artikkel 184 on sõnastatud järgmiselt:

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

7 Sama direktiivi artiklis 185 on ette nähtud:

„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 Käibemaksudirektiivi artiklis 186 on sätestatud:

„Liikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.“

Bulgaaria õigus

9 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006, edaspidi „ZDDS“), mis jõustus 1. jaanuaril 2007, artikkel 78 sätestab:

„1. Maksukohustuslasena registreeritud isik on kohustatud maksustatava väärtuse muutumise, tarne ülesütlemise või tehingu liigi muutumise korral korrigeerima maha arvatud sisendkäibemaksu summat.

2. Korrigeerimine peab toimuma maksustamisperioodil, mil ilmnesid lõikes 1 märgitud asjaolud, kajastades kreditoride registris ja asjaomase maksustamisperioodi käibedeklaratsioonis artikli 115 kohast dokumenti või uut, artikli 116 kohast parandusdokumenti.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Varna Holideis, mis on Varnas (Bulgaaria) asuv äriühing, soetas 2004. aasta detsembris kinnisasja eesmärgiga kasutada seda majutusasutuseks. Varhoven kasatsionen sad (Bulgaaria kõrgeim kassatsioonikohus) tuvastas 12. veebruaril 2015 tehtud ja samal päeval lõplikult jõustunud kohtuotsusega (nr 201), et selle kinnisasja müük on tühine. Seetõttu kohustas nimetatud kohus Varna Holideisi tagastama kinnisasja müüjale ning müüjat maksma viimasele tagasi kinnisasja müügihinna.

11 Kohtuotsuse täitmiseks saatis müüja Varna Holideisile kreditarved. Viimane teatas, et ei ole nende kreditarvetega nõus ning Administrativen sad – Varna (Varna halduskohus, Bulgaaria) eelotsusetaotluse esitamise kuupäeval, s.o 7. juuni 2017 ei olnud ta veel teinud avaldust asjaomase kinnisasja kustutamiseks kinnistusraamatust.

12 Arvestades Varhoven kasatsionen sadi (kõrgeim kassatsioonikohus) 12. veebruari 2015. aasta otsust (nr 201), väljastas Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (riigi maksuameti Varna piirkondlik maksustamise talitus, Bulgaaria) 2015. aasta veebruari kohta tagasinõude teate, et korrigeerida käibemaksu, mida Varna Holideis oli maha arvanud selle kinnisasja soetamisel 2004. aastal. Selle teate kinnitas riigi maksuameti Varna linna vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste osakonna juhataja oma otsusega. Nimetatud otsusest tuleneb, et kuigi käibemaksu korrigeerimine pärast tehingu tühistamist ei ole selline juhtum, mis on sõnaselgelt Bulgaaria õiguses ette nähtud, võib analoogia alusel ja kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega kohaldada Bulgaaria õiguses ette nähtud lepingu lõpetamist käsitlevaid sätteid.

13 Varna Holideis ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtule saadetud kaebuses nõus, et tal on kohustus korrigeerida kõnealust käibemaksu. Ta leiab, et Bulgaaria õigus näeb ette käibemaksu korrigeerimise lepingu lõpetamise, mitte aga tühistamise korral. Esimene nimetatud juhtum vastab olukorrale, kus võlausaldaja lõpetab tagasiulatuvalt tarne, samas kui teine käsitleb olukordi, kus tehing ei saanudki õiguslikke tagajärgi kaasa tuua. Ent Bulgaaria õigus viimati nimetatud olukorda ei reguleeri.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib selle kohta, et kohtuotsusega tuvastatud tehingu

tühisust võiks käsitada nende asjaolude muutusena, mida võetakse arvesse mahaarvatava summa kindlaksmääramiseks käibemaksudirektiivi artikli 185 tähenduses. Nimetatud kohus leiab siiski, et tehingu tühisus võiks tähendada ka seda, et tarnet ei ole toimunud käibemaksudirektiivi tähenduses ja seetõttu ei tulnud ka käibemaksu tasuda. Sellisel juhul tuleks teha mitte korrigeerimine, vaid käibemaksu mahaarvamisoiguse andmisest keelduda.

15 Kuna Bulgaaria õiguses puudub asjasse puutuv sõnaselge säte, siis selleks, et müügitehingu tühisus tooks maksustamise seisukohalt kaasa tagajärgi, tuleks kohaldada vahetult käibemaksudirektiivi. Kui seda direktiivi tõlgendada nii, et tehingu tühisus toob kaasa tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise, tuleks analüüsida küsimust, kas selle direktiivi asjaomased sätted on vahetult kohaldatavad. Nimelt, kui korrigeerimist ei oleks toimunud, esineks käibemaksuõiguste kaotamise risk, kuna müüja tagastas ostjale asja müügihinna ning viimase tasutud käibemaksu, samas kui sellele ostjale võis jääda käibemaks, mille ta ise on maha arvanud.

16 Eeltoodut arvestades otsustas Administrativen sad – Varna (Varna halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 ja artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et tarnega seoses maha arvatud sisendkäibemaksu summat on vaja korrigeerida ka sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus tehing, millega seoses sisendkäibemaks maha arvati, on jõustunud kohtuotsusega tühiseks tunnistatud, või tuleb sellisel juhul seoses nimetatud direktiivi artikli 14 lõikes 1 sisalduva määratlusega eeldada, et tarnet ei ole toimunud ja käibemaks ei ole algusest peale muutunud sissenõutavaks?

2. Kas käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et kui mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimist olukorras, kus tehing on kohtuotsusega tühistatud, reguleerivad liikmesriigi õigusnormid puuduvad, siis võib korrigeerimine toimuda käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 vahetu kohaldamise alusel?“

Euroopa Kohtu pädevus

17 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et Euroopa Kohus on pädev tõlgendama liidu õigust seoses selle kohaldamisega uues liikmesriigis alates viimase liiduga ühinemise kuupäevast (11. mai 2017. aasta kohtumäärus Exmitiani, C-286/16, ei avaldata, EU:C:2017:368, punkt 12).

18 Eelkõige nähtub sellest, et Euroopa Kohus ei ole pädev tõlgendama liidu direktiive, kui põhikohtuasjas kõnealuste maksude sissenõudmise periood jääb aega enne asjaomase liikmesriigi ühinemist Euroopa Liiduga (11. mai 2017. aasta kohtumäärus Exmitiani, C-286/16, ei avaldata, EU:C:2017:368, punkt 13).

19 Eelotsusetaotlusest nähtub, et 2004. aasta detsembris ehk enne Bulgaaria Vabariigi ühinemist Euroopa Liiduga 1. jaanuaril 2007, soetas Varna Holidéis Varnasse kinnisasja majutusasutusena kasutamiseks.

20 Sellega seoses tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 63 kohaselt maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest (7. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Efir, C-19/12, ei avaldata, EU:C:2013:148, punkt 31).

21 Seega eeldusel, et põhikohtuasjas kõnealuse kinnisasja võõrandamist reguleerisid sellised õigusnormid, nagu on sätestatud käibemaksudirektiivis, võõrandamine toimus ja käibemaks muutus sissenõutavaks enne Bulgaaria Vabariigi ühinemist Euroopa Liiduga.

22 Mis puudutab käibemaksudirektiivis sätestatud mahaarvamisõigust, siis on see nii esemelises kui ajalises plaanis seotud kaupade või teenuste eest tasumisele kuuluva või tasutud sisendkäibemaksu sissenõutavusega.

23 Nimelt 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. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, on käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punktid 37 ja 39).

24 Käibemaksudirektiivi artikli 167 ja artikli 179 esimese lõigu kohaselt kasutatakse käibemaksu mahaarvamise õigust põhimõtteliselt samal perioodil, mil see tekkis ehk maksu sissenõutavaks muutumise hetkel (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 44).

25 Sellest tuleneb, et vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 17 ja 18 meenutatud kohtupraktikale ei ole Euroopa Kohus pädev vastama küsimustele käibemaksu sissenõutavuse ja mahaarvamisõiguse kasutamise kohta.

26 Käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohta on käibemaksudirektiivi artiklites 184–186 sätestatud, millistel tingimustel võib maksuhaldur nõuda maksukohustuslaselt korrigeerimist. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et nimetatud artiklites ette nähtud korrigeerimismehhanism on käibemaksudirektiiviga kehtestatud käibemaksu mahaarvamise korra oluline osa. Selle eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus (22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 23).

27 Olgugi et korrigeerimisega ei või *de facto* muuta esialgset mahaarvamist, vaid see toob kaasa maksukohustuslase poolt hilisemal maksustamisperioodil tasumisele kuuluva käibemaksusumma suurenemise või vähenemise (vt selle kohta 11. aprilli 2018. aasta kohtuotsus SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 53), on sellegipoolest korrigeerimismehhanismi mõtte parandada minevikus tehtud mahaarvamisi.

28 Nimelt, vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 184 korrigeeritakse esialgset mahaarvamist, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.

29 Käibemaksudirektiivi artikli 184 ja artikli 185 lõike 1 sätete koostoimest ilmneb, et kui üks mahaarvatava summa arvutamiseks algul kasutatud tegur on muutunud, osutub korrigeerimine vajalikuks, korrigeeritava summa arvutamine peab viima selleni, et lõplik mahaarvatav summa vastaks summale, mis oleks olnud maksukohustuslasele lubatud, kui seda muudatust oleks algul arvesse võetud (22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 27).

30 Euroopa Kohus on lisaks leidnud, et pelgalt mõne asjaolu esinemine pärast asjaomase liikmesriigi Euroopa Liiduga ühinemise kuupäeva, mis seondub asjaoludega, mis leidsid aset enne seda kuupäeva ja mille tagajärg see on, ei ole piisav, et omistada Euroopa Kohtule pädevus vastamaks direktiivi tõlgendamist puudutavatele eelotsuseküsimustele (11. mai 2011. aasta kohtumäärus Semerdzhiev, C-32/10, ei avaldata, EU:C:2011:288, punkt 26).

31 Seega, kuna korrigeerimise kohustus on lahutamatult seotud tasumisele kuuluva või tasutud sisendkäibemaksu sissenõutavusega ja sellega kaasneva mahaarvamisõigusega, ei võimalda selliste asjaolude ilmnemine pärast liikmesriigi ühinemist Euroopa Liiduga, mis üldjuhul seda

kohustust põhjendavad, Euroopa Kohtul tõlgendada käibemaksudirektiivi, kui kaubatarne või teenuste osutamine toimus enne liiduga ühinemist.

32 Sellest tulenevalt puudub Euroopa Kohtul pädevus vastata Administrativen sad – Varna (Varna halduskohus) esitatud küsimustele.

Kohtukulud

33 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 (kuues koda) otsustab:

Euroopa Liidu Kohtul puudub pädevus vastata Administrativen sad – Varna (Varna halduskohus, Bulgaaria) esitatud küsimustele.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.