

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 14. juunil 2012(1)

Kohtuasi C-234/11

TETS Haskovo AD

versus

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

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Administrativen sad Varna (Bulgaaria))

Maksuõigus – Käibemaks – Direktiivi 2006/112/EÜ artiklid 185 ja 187 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine hoonete lammutamise tõttu

I. Sissejuhatus

1. Euroopa Liidu ühine käibemaksusüsteem on üles ehitatud sisendkäibemaksu mahaarvamisele. Iga ettevõtja sisendid vabastatakse selle mahaarvamise kaudu maksust, aga reegli kohaselt vaid siis, kui ka ta väljundid maksustatakse. Euroopa Kohus kirjeldab seda nii: maksude mahaarvamine on seotud maksu sissenõudmisega.(2)
2. Mis juhtub aga siis, kui see seos sisendite ja väljundite vahel katkestatakse? Ettevõtja ei saa näiteks ostetud eset edasi müüa, kuna ladu on maha põlenud või kõik kaubad on varastatud.
3. Neid küsimusi reguleerivad liidu õiguse sätted sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohta, mis on käesoleva eelotsusetaotluse esemeks. Seejuures ei ole õnneks tegemist nii ebaseeldivate sündmustega nagu tulekahju või vargus. Pigem haaras ettevõtja ise initsiatiivi ja lammutas paljud oma hooned, et teha ruumi uue jaoks. Euroopa Kohus peab nüüd võtma seisukoha küsimuses, kas sellisel juhul on varasema sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine vajalik.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Liidu õiguses reguleerib käibemaksu põhikohtuasjas vaidlusalusel ajavahemikul nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(3) (edaspidi „käibemaksudirektiiv”).
5. Selle direktiivi X jaotise 1. peatüki sätted sätestavad „mahaarvamisõiguse tekkimise ja

kohaldamisala". Käibemaksudirektiivi artikkel 168 määrab selle jaoks muu hulgas kindlaks järgmised eeldused:

„Kui kaupu [...] 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 [...] kaupade [...] eest, mille talle on tarninud [...] või tarnib [...] mõni teine maksukohustuslane;

[...]”.

6. Käibemaksudirektiivi X jaotise 5. peatükk sisaldab artiklites 184—192 sätteid „mahaarvamise korrigeerimise” kohta. Artikkel 184 sätestab seejuures üldsõnaliselt:

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

7. Artikkel 185 sisaldab järgmist korrigeerimise erikoosseisu:

„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. Kapitalikaupade sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimiseks on käibemaksudirektiivi artiklites 187—191 erisätted. Artikkel 187 sisaldab muu hulgas järgmist:

„1. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaubad soetati või toodeti.

[...]

Kapitalikaubana soetatud kinnisasja puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.

2. Iga-aastane korrigeerimine hõlmab üksnes üht viiendikku kaupadele kehtestatud maksust või pikema korrigeerimisperioodi korral sellele vastavat osa kapitalikaupadele kehtestatud käibemaksust.

Esimeses lõigus osutatud korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaubad omandati [...].”

9. Lisaks sellele sisaldab käibemaksudirektiivi artikkel 19 järgmist erisätet mitterahalise sissemakse maksunduslike tagajärgede kohta:

„Kogu vara või selle osa [...] äriühingu kapitali sissemaksena üleandmise korral võivad liikmesriigid lugeda kaubatarnet mittetoimunuks ning sel juhul käsitatakse saajat üleandja õigusjärglasena.”

B. *Bulgaaria õigus*

10. Bulgaaria Vabariik võttis käibemaksudirektiivi üle Zakon za danak varhu dobavena stoynost'iga (käibemaksuseadus; edaspidi „Bulgaaria KMS”).

11. Eelnevalt maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimist reguleerib Bulgaaria KMS artikkel 79 järgmiselt:

„[...]

(3) Registreeritud isik, kes arvab täielikult või osaliselt maha käibemaksu oma toodetud, ostetud, omandatud või imporditud kaupade eest, arvutab ja tasub maksusumma, mis vastab mahaarvatud käibemaksu summale, juhul kui kaup on hävitatud, tuvastatud on puudujääk või kaup on kõrvaldatud praagina või on muudetud selle kasutuseesmärgi ja uus eesmärk ei võimalda enam käibemaksu maha arvata.

(4) Lõigetele 1 ja 3 vastav korrigeerimine peab toimuma maksustamisperioodil, mil vastavad asjaolud tekkinud on, [...]

[...]

(6) Olenemata lõigetest 1 ja 3, võlgneb maksukohustuslane esemete või teenuste eest, mis on kapitalikaubad [...], maksusumma, mille suurus arvutatakse [...] valemi järgi: [...]”

12. Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise erandina määratleb Bulgaaria KMS artikkel 80 muu hulgas järgmist:

”[...]

Artikli 79 lõike 3 kohaseid mahaarvamisi ei teostata järgmistel juhtudel:

1. hävimise, kadumise või praagi korral, mille on põhjustanud vääramatu jõud, [...];
2. hävimise, kadumise või praagi korral, mille on põhjustanud avarii või õnnetus, mille kohta isik saab tõendada, et need ei toimunud tema süül;

[...]”

13. Lisaks näeb Bulgaaria KMS artikkel 10 ette järgmised mitterahalise sissemakse käibemaksuga seotud tagajärjed:

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

[...]

3. mitterahalise sissemakse tegemisel äriühingule.

(2) Lõikes 1 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 mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus.”

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

14. Põhikohtuasjas vaieldakse TETS Haskovo AD, Bulgaaria õiguse alusel asutatud äriühingu (edaspidi „maksukohustuslane”), käibemaksukohustuse suuruse üle 2010. aasta jaanuari ja veebruari hõlmaval ajavahemikul.

15. Augustis 2008 otsustati suurendada maksukohustuslase kapitali mitterahalise sissemaksega. Mitterahalise sissemakse hulka kuulusid ka kolm energiatootmise ehitist — jahutustorn, korsten ja veel üks ehitist —, mille maksukohustuslane 2010. aasta jaanuaris ja veebruaris lammutas. Lammutustööd tehti plaaniga ehitada kinnistul uuesti üles ja moderniseerida soojuselektrijaam. Lammutamisest saadud vanaraua müümisel tuli tasuda käibemaks.

16. Nimetatud ehitised olid enne mitterahalise sissemakse tegemist ettevõtte Finans inzhenering AD (edaspidi „Finans inzhenering”) omandis. Viimane omandas ehitised 2008. aasta aprillis Haskovo kohalikult omavalitsuselt ja kasutas siinjuures sisendkäibemaksu mahaarvamist. Hiljem lammutatud hoonete eest arvati maha sisendkäibemaksu umbes 1,5 miljoni leevi (edaspidi „BGN”) ulatuses, mis on ligikaudu 767 000 eurot.

17. Bulgaaria maksuamet on seisukohal, et seda sisendkäibemaksu mahaarvamist tuleb hoonete lammutamise tõttu osaliselt korrigeerida vastavalt Bulgaaria KMS artikli 79 lõigetele 3 ja 6. Maksuamet andis välja maksuteate, mille kohaselt on maksukohustuslane kui Finans inzhenering'i õigusjärglane kohustatud maksma käibemaksu summas umbes 1,3 miljonit Bulgaaria leevi 2010. aasta jaanuari ja veebruari eest.

18. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab selle vaidlustanud maksukohustuslase kaebuse osas tegema otsuse. Kohus peab seetõttu vajalikuks, et Euroopa Kohus vastaks järgmistele küsimustele:

„1. Kuidas tuleb tõlgendada mõistet „vara hävimine” direktiivi 2006/112 artikli 185 lõike 2 tähenduses ja kas vara omandamisel maha arvestatud sisendkäibemaksu korrigeerimise jaoks on olulised vara hävimise põhjused ja/või selle toimumise tingimused?

2. Kas nõuetekohaselt tõendatud majanduslike hüvede hävitamist ainult sel eesmärgil, et luua samaks otstarbeks uusi moodsaid majanduslikke hüvesid, tuleb mõista mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumisena direktiivi 2006/112 artikli 185 lõike 1 tähenduses?

3. Kas direktiivi 2006/112 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 2006/112 artikli 185 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et nimetatud artikliga on vastuolus siseriiklikud sätted nagu KMS artikli 79 lõige 3 ja artikli 80 lõike 2 punkt 1, mis nõuavad sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist siis, kui vara hävimise juhtudel, mil vara omandamisel tasuti täielikult põhisumma ja arvutatud maks, ning mis seavad sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimata jätmise sõltuvusse muust tingimusest kui tasumine?

5. Kas direktiivi 2006/112 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, mis täidab sama otstarvet nagu

lammutatud kompleks ning mille eesmärk on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust andvate tehingute tegemine?”

IV. Õiguslik hinnang

19. Eelotsuse küsimused võtavad arvesse, et vastavalt Bulgaaria KMS artikli 10 lõike 1 punktile 3 ja lõikele 2 on maksukohustuslane, kelle sisendkäibemaksu mahaarvamist on korrigeeritud, Finans inzhenering'i õigusjärglane, kes esialgu sisendkäibemaksu maha arvas. Selle õigusliku olukorra võtan ma eelotsuse küsimuste läbivaatamisel aluseks.

20. Mulle tundub siiski vajalik juhtida tähelepanu asjaolule, et käibemaksudirektiivi artikkel 19 lubab liikmesriikidel taolist õigusjärgluse määratlemist ainult juhul, kui üle kantakse kas kogu vara või osa sellest. Euroopa Kohus on varasema sätte, see tähendab kuuenda direktiivi(4) artikli 5 lõike 8 osas kindlaks teinud, et selle all tuleb mõista üksnes sellise ettevõtte või ettevõtte iseseisva osa üleandmist, mis moodustavad iseseisvat majandustegevust teostava ettevõtte või ettevõtte osa, mitte aga pelgalt kauba võõrandamistehingut.(5) Kas need eeldused on põhikohtuasjas täidetud, eelotsusetaotluse andmetest ei selgu. Seetõttu peab eelotsusetaotluse esitanud kohus vajadusel kontrollima, kas põhikohtuasjas saab kohaldada Bulgaaria KMS artikli 10 lõike 1 punkti 3 ja lõiget 2 kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 19.

21. Käibemaksudirektiivi artikli 185 tõlgendamiseks esitas eelotsusetaotluse esitanud kohus viis küsimust. Mulle näib mõttekas vaadata need küsimused järgnevalt läbi muudetud järjekorras, mis vastab selle direktiivi ülesehitusele. Lisaks sellele võtan ma käibemaksudirektiivi tõlgendamisel arvesse ka Euroopa Kohtu kohtupraktikat kuuenda direktiivi osas, mida nüüd kehtiva käibemaksudirektiiviga taheti peamiselt üksnes uuesti sõnastada.

A. Teine küsimus: korrigeerimismehhanismi kohaldamine

22. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 185 ülesehitusele tuleb kõigepealt vastata teisele küsimusele, mis puudutab õigusnormi esimest lõiget ja seega korrigeerimismehhanismi põhimõttelist kohaldatavust. Selle küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus põhimõtteliselt teada, kas nõuetekohaselt tõendatud varade hävitamine, mille eesmärgiks oli üksnes uute, moodsamate varade loomine samal eesmärgil, kujutab endast põhimõtteliselt sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise juhtumit.

1. Kapitalikaupade erikord

23. Sellele küsimusele vastamiseks tuleb pöörata tähelepanu eeskätt sellele, et kapitalikaupade sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimiseks on olemas erikord,(6) mis sisaldub käibemaksudirektiivi artiklites 187—191. Nende artiklite tähenduses on kapitalikaubad esemed, mida kasutatakse pikema ajaperioodi jooksul ja mille soetusmaksumus kantakse maha(7). Hooned on sellise kapitalikauba klassikaline näide, nii et käesoleval juhul kohaldatakse nimetatud erikorda.

24. Käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 2 esimene lõik näeb kapitalikaupade osas ette sisendkäibemaksu iga-aastase korrigeerimise. Lõike teine lõik muudab selle korrigeerimise sõltuvaks „järgmiste aastate muutus[test] mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaubad omandati [...]” Seega tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus määrata uuesti korrigeerimise ajavahemiku iga jooksva aasta jaoks. Kui seda õigust ühel aastal ei ole, siis tuleb vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 2 esimesele lõigule üks viiendik omandamisaastal maha arvatud sisendkäibemaksust korrigeerida ja seega tagasi maksta. Kuni korrigeerimiseperioodi lõpuni korratakse seda kontrolli igal aastal.

25. Selline sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse jooksev määramine, mille käibemaksudirektiivi artikli 187 lõige 2 näeb ette kapitalikaupade suhtes korrigeerimisperioodil, vastab eeldustele, mis on sätestatud direktiivi artikli 185 lõike 1 ja artikli 184 korrigeerimise koosseisudes. Mõlemal juhul on korrigeerimismehhanismi kohaldamiseks nõutav ka esialgu maha arvatud sisendkäibemaksu ja mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite hilisem muutmine. Selleks tuleb iga kord tuvastada hilisem sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Seepärast ei ole oluline, kas artikkel 187 sätestab iseseisvalt kapitalikaupade korrigeerimismehhanismi kohaldamise või eeldab omalt poolt käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 või artikli 184 korrigeerimiskriteeriumide kohaldamist. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus peab igal juhul olema hiljem muutunud, et kapitalikaupu puudutava korrigeerimismehhanismi kohaldamine oleks põhimõtteliselt võimalik.

26. Käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 2 teine lõik ei sätesta küll — nagu ka mitte direktiivi artikli 185 lõige 1 või artikkel 184 — sõnaselgelt, kuidas määratakse korrigeerimisperioodi iga jooksva aasta hilisem sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. X jaotise 1. peatükk reguleerib käibemaksudirektiivi artiklis 167 jj ainult sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimist, seega kapitalikauba omandamise aastal kehtivat õigust. Minu vaatepunktist lähtuvalt tuleb neid sätteid aga analoogia alusel kohaldada, et teha kindlaks iga jooksva aasta sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

27. Analoogia alusel kohaldamise raames ilmneb teatud modifikatsioon sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kontrollimisel. Nii näeb käibemaksudirektiivi artikkel 168 selle õiguse tekkimiseks ette tingimuse, et omandatud kaup kasutatakse maksustatavate tehingute tarbeks. Kas kapitalikaupa *tegelikult* selleks tarbeks kasutatakse, ei ole üldjuhul õiguse tekkimise ajal võimalik kindlaks teha. Õigus sisendkäibemaksu mahaarvamisele tekib vastavalt käibemaksudirektiivi artiklitele 167 ja 63 põhimõtteliselt juba alates kauba tarnimisest maksukohustuslasele.(8) Tegelik kasutamine maksustatavate tehingute tarbeks toimub paratamatult alles pärast seda. Seetõttu on sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise jaoks otsustava tähtsusega põhimõtteliselt üksnes objektiivsete pidepunktide kaudu tõendatud kasutamise *kavatsus*.(9)

28. Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise jaoks võib seevastu tagantjärele vaadelda asja *tegelikku* kasutamist. Selle tagantjärele toimuva vaatluse põhjal tuleb korrigeerimisperioodi iga jooksva aasta sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus kindlaks määrata. See meetod vastab sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise eesmärgile. Eriti maksukohustuslase omandatud kapitalikaupade puhul tuleb nimelt tagada, et sisendkäibemaksu mahaarvamine peegeldaks kapitalikaupade pikaajalist kasutamist maksustatavate tehingute tarbeks.(10)

2. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse muutumine jaanuaris ja veebruaris 2010

29. Korrigeerimine peab seetõttu käesoleval juhul vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 187 lõikele 2 toimuma ainult siis, kui hoonete lammutamine muutis sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust jaanuaris ja veebruaris 2010. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 168 punktile a oleks sellega tegemist juhul, kui hooneid ei oleks seetõttu jaanuaris ja veebruaris 2010 enam maksustatavate tehingute tarbeks kasutatud.

a) Otsese ja vahetu seose kriteerium

30. Euroopa Kohus ei tegele esimest korda küsimusega, millal tuleb nimetatud õigusnormi tähenduses eeldada kasutamist maksustatavate tehingute tarbeks. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuab ta, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava

müügitehingu vahel esineks otsene ja vahetu seos.(11)

31. See nõue kehtib väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nii kaupade kui ka teenuste kohta, mille maksukohustuslane on ostutehingutega omandanud.(12) Euroopa Kohus tuvastas küll viimati otsuses EON ASET MENIDJMUNT, et ostutehinguga omandatu kasutamise kriteerium erineb sõltuvalt sellest, kas tegemist on teenuse saamisega või kapitalikauba soetamisega, ja nõuab otsest ja vahetut seost müügitehingutega ainult teenuste saamise puhul.(13) Minu arvates ei tähenda see siiski senisest kohtupraktikast loobumist kaupade omandamise küsimuses. Euroopa Kohus tegi nimetatud kohtuasjas märgatavalt vahet teenustel, mida kasutati algusest peale osaliselt isiklikuks tarbeks ja osaliselt kutsetegevuse eesmärgil. Selles valdkonnas on Euroopa Kohtu praktika põhjal olemas iseärasused, mis võiksid olla sellise eristamise ajendiks,(14) ent käesoleval juhul ei oma need siiski tähtsust.

32. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale eeldab Euroopa Kohtu nõutud otsene ja vahetu seos lisaks sellele, et ostutehinguga seotud kulutused kuuluvad maksustatavate müügitehingute kuluelementide juurde, st need peavad sisalduma nende hinnas.(15) Lisaks sellele tegi Euroopa Kohus selgeks, et sama kehtib ka ostutehingute puhul, mis tuleb liigitada maksukohustuslase üldkulude hulka. Niisuguste ostutehingute puhul ei ole nõutavat seost konkreetsete müügitehingutega, vaid maksukohustuslase kogu majandustegevusega, st kõigi tema müügitehingutega.(16)

33. Ka need Euroopa Kohtu nõudmised, mis puudutavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimist, vajavad teatud kohandamist sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise raames. Nagu eespool märgitud(17), tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus korrigeerimisperioodi jooksvate aastate jaoks määrata käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 2 teise lõigu alusel korrapäraselt kapitalikauba *tegeliku* kasutamise põhjal. Euroopa Kohtu nõutud seos peab sellisel juhul esinema kapitalikauba tegeliku kasutamise ja maksustatavate müügitehingute vahel. Seos ostutehingu ehk kapitalikauba omandamisega on oluline üksnes sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise seisukohast, sest sel ajal ei toimu veel tegelikku kasutamist.

34. On selge, et neid Euroopa Kohtu abstraktseid nõudeid ei ole iga juhtumi puhul lihtne kohaldada. Juba varakult juhtis kohus ise tähelepanu sellele, et sisendkäibemaksu mahaarvamiseks nõutavat seost ostutehingute ja müügitehingute vahel ei saa abstraktselt täpsemalt kirjeldada majanduslike tegevuste paljususe tõttu. Seetõttu on põhimõtteliselt siseriikliku kohtu ülesanne kohaldada otsese ja vahetu seose kriteeriumi tema menetletava kohtuasja tehioledele.(18)

b) Kohaldamine käesolevas asjas

35. Sellest hoolimata võib minu arvates tuvastada, et taolisel juhtumil nagu käesolev eksisteerib otsene ja vahetu seos hoone kasutamise vahel jaanuaris ja veebruaris 2010 ning maksustatud müügitehingute vahel.

36. See tuleneb esiteks juba asjaolust, et hoonete lammutamisest saadud vanaraud müüdi käibemaksuga maksustatult. Selles tähenduses ei tohiks olla raske teha kindlaks otsest ja vahetut seost. Lisaks on rauda sisaldanud hoonete omandamiseks tehtud väljaminekud kahtlemata kulukomponendid, mis arvatakse nende müügihinna sisse. Siinkohal on ebaoluline, et lammutatud hoonete ostuhind või neile mitterahalise sissemakse tegemisel omistatud väärtus ületab ilmselt oluliselt vanaraua müügitulu. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ei sõltu maksukohustuslase majandusedust.

37. Selle vastu ei ole ka asjaolu, et hooned lammutamisega „hävitati”, nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus. Hoone lammutamine ja seeläbi saadud osade majanduslik

realiseerimine kujutab endast teatud määral eseme ärakasutamist maksukohustuslase tootmisprotsessis. Nagu ka komisjon välja tõi, on selline eseme ärakasutamine käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tähenduses täiesti tavaline kasutamismood. Vastavalt sellele on Euroopa Kohus seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimisega leidnud, et tegemist ei ole tegurite muutumisega käibemaksudirektiivi praeguse artikli 185 lõike 1 tähenduses, kui kaubad või teenused majandustegevuse käigus täielikult ära kasutatakse.(19)

38. Lisaks võib eksisteerida ka otsene ja vahetu seos 2010. aasta jaanuaris ja veebruaris toimunud hoonete lammutamise ning hiljem maksustatud energiateenuste vahel. Seda võib esile tuua eriti seepärast, et lammutatud majad omandati ilmselt koos kinnistu ja teiste hoonetega. Nende kinnisvaraobjektide seotud omandamine kujutab endast jällegi kahtlemata kulukomponenti hilisemate energiateenuste jaoks, mida sellel kinnistul tootma hakatakse. Selles suhtes olen ma komisjoniga nõus, et siinjuures ei muuda mõne hoone lammutamine midagi, kui see on — nagu käesoleval juhul — osa ehitiste moderniseerimisest. Hoonete omandamise ja lammutamise lõppeesmärk on seega energiateenuste osutamine, nii et tegemist on maksustatavate müügitehingutega.

39. Muus osas on ebaoluline, kas soojuselektrijaama ülesehitamine läheb edukalt ja kas energiat tegelikult tootma hakatakse. Vastavalt kohtupraktikale eksisteerib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus põhimõtteliselt ka majandustegevuse alustamisfaasis, isegi kui maksustatud käivet kunagi ei teki. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, mida kasutati ettevalmistavate toimingute jaoks, säilib isegi siis, kui plaanitav majandustegevus ei too kaasa maksustatavaid tehinguid.(20)

40. Seega peaks käesoleval juhul olema lammutatud hoonete osas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ka jaanuaris ja veebruaris 2010, nii et korrigeerimismehhanismi kohaldamine oleks välistatud juba algusest peale. Sõndan märkida, et antud juhul — käibemaksudirektiivi artikli 188 lõike 1 kohaldamisel analoogia alusel — peaks sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine olema välistatud ka ülejäänud korrigeerimisperioodil.

3. Hävimine käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimese lõigu tähenduses

41. Seda järeldust ei sea kahtluse alla ka asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimene lõik näeb ette, et „vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise [...] korral” ei tehta sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist vastavalt artikli lõikele 1. Selle sätte põhjal võiks nimelt järeldada, et vara hävimise korral peab korrigeerimine põhimõtteliselt toimuma vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikele 1, kuna vastasel juhul ei oleks artikli lõike 2 esimene lõik pidanud sätestama erandit antud juhtumi kohta.

42. Esialgu võib jääda lahtiseks, kas käibemaksudirektiivi artiklit 185 saab üldse kohaldada varale, mis kujutavad endast kapitalikaupu. See võiks olla küsitav, sest kapitalikaupade jaoks on käibemaksudirektiivi artiklites 187—191 olemas erisätted, mis sätestavad oma tingimused korrigeerimiseks, ja artiklid 186 ja 189 sisaldavad kumbki eraldiseisvaid ja sisuliselt erinevaid volitusi käibemaksudirektiivi artiklite 184 ja 185 ning 187 ja 188 rakendamiseks.

43. Igal juhul saab käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimeses lõigus kasutatud hävimise mõistet tõlgendada nii, et see hõlmab üksnes vara hävimist, mis ei ole seotud maksukohustuslase maksustatud tehingutega. Kui vara hävitatakse juhuslikult või maksukohustuslase isiklikel eesmärkidel, on käibemaksudirektiivi artikli 185 korrigeerimismehhanism ka minu arvamuse kohaselt põhimõtteliselt kohaldatav.

4. Kuritarvitus

44. Lõpuks tahaksin ma veel käsitleda kuritarvituse etteheidet, mille Bulgaaria valitsus ja maksuamet on käesolevas juhtumis vähemalt kaudselt esitanud. Õige on, et võitlus maksudest kõrvalehoidumise, nende vältimise ja muude kuritarvitustega on liidu käibemaksuõiguse tunnustatud eesmärk, mille saavutamist toetatakse.(21) Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib maksuhaldur taotleda tagasiulatuvalt nende summade tagasimaksmist, mis olid sisendkäibemaksuna maha arvatud, kui maksukohustuslane oli üksnes teeselnud soovi tegeleda teatud majandustegevusega.(22) Lisaks sellele võib keelduda maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest, kui selle õiguse aluseks olevate tehingute puhul on tegemist kuritarvitusega. See on muu hulgas seotud tingimusega, et käibemaksuõiguse kohaldamise tulemusel saadakse maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi kohaldatavate sätetega taotletava eesmärgiga.(23)

45. Igal juhul ei ole Euroopa Kohtul käesolevas juhtumis pidepunkte, mis õigustaksid kuritarvitamise etteheidet käibemaksu osas. Maksukohustuslane tegi oma majandustegevuse raames investeerimisotsuseid, mille mõttekust ei pea käibemaksuõigus põhimõtteliselt kahtluse alla seadma. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse säilimine seoses hiljem lammutatud hoonete omandamisega vastab selles kontekstis väljakujunenud kohtupraktikale, mille kohaselt on mahaarvamise süsteemi mõte vabastada maksukohustuslane täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust.(24)

46. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse säilimine käesolevas juhtumis on kooskõlas ka korrigeerimismehhanismi eesmärkidega. See peab esiteks vältima maksukohustuslasele lõpptarbijaga võrreldes põhjendamatu majandusliku eelise andmist.(25) Sellise eelise olemasolu ei ole käesolevas juhtumis tuvastatav, sest maksukohustuslane ei saa hooneid pärast nende lammutamist kasutada isiklikel eesmärkidel. Teiseks tagatakse korrigeerimismehhanismi kaudu mahaarvatava sisendkäibemaksu ja tasumisele kuuluva käibemaksu vastavus.(26) Seda seost ma juba selgitasin.(27)

47. Teine küsimus on, kas hoonete väärtust oli mitterahalise sissemakse tegemisel õigest hinnatud. Me võime endalt küsida, kas hooneid, mis mõne aja pärast lammutatakse ja tekitatakse seeläbi vajadus vastav summa maha kanda, võib võtta bilanssi väärtusega 8,9 miljonit Bulgaaria leevi. Siin on aga äärmisel juhul tegemist puhtalt kasumimaksu probleemiga.

48. Käibemaksu seisukohast ei oma see küsimus tähtsust. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on maksubaasi ja seega ka mahaarvatava sisendkäibemaksu summa kindlaksmääramisel oluline tegelikult saadud tasu ja mitte objektiivsete kriteeriumide järgi hinnatud väärtus.(28) Isegi kui maksukohustuslane on objektiivselt võttes eseme omandamiseks liiga kõrget hinda maksnud, jääb tema sisendkäibemaksu mahaarvamise summa sellest puutumata.

5. Vahekokkuvõte

49. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu teisele küsimusele tuleb seega vastata, et vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 187 lõikele 2 ei too kapitalikaupade hävitamine uue, moodsama ja sama otstarvet täitva vara loomise eesmärgil endaga kaasa sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist, kui hävitamine kujutab endast kasutamist maksustatavate tehingute tarbeks direktiivi artikli 168 tähenduses.

B. Neljas küsimus: Kooskõla siseriiklike sätetega

50. Neljanda eelotsuse küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas siseriiklikud sätted, mis nõuavad sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist vara hävimise juhtudel, mil vara omandamisel tasuti täielikult põhisumma ja arvutatud maks, ning mis seavad

sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimata jätmise sõltuvusse muust tingimusest kui tasumine, on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 185.

51. Minu vastusest teisele eelotsuse küsimusele tuleneb, et kapitalikauba hävimine käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 2 järgi ei käivita korrigeerimismehhanismi, kui hävimine kujutab endast kasutamist maksustatavate tehingute tarbeks direktiivi artikli 168 tähenduses. Eelotsusetaotluse teinud kohtu neljandale küsimusele tuleb seega vastata, et siseriiklikud sätted, mis nõuavad sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist kapitalikaupade hävimise juhtudel, sõltumata sellest, kas see toimub seoses maksustatavate tehingutega, ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 187 lõikega 2 ja artikliga 168.

C. *Muud küsimused*

52. Minu ettepanekust eelotsusetaotluse esitanud kohtu teisele ja neljandale küsimusele vastamise kohta tuleneb, et ülejäänud eelotsuse küsimustele ei ole vaja vastata. Esimene, kolmas ja viies eelotsuse küsimus on suunatud käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 tõlgendamisele, mis sätestab korrigeerimiskohustuse erandid. Nendele küsimustele vastamine on põhikohtuasjas ainult sellisel juhul asjakohane, kui korrigeerimismehhanismi üldreeglina kohaldatakse. Nagu ma juba märkisin,(29) ei ole see minu arvates nii.

V. **Ettepanek**

53. Esitatud põhjendustest lähtudes teen ettepaneku vastata Administrativen sad Varna eelotsuse küsimustele järgmiselt.

1. Käibemaksudirektiivi artikli 187 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et kapitalikaupade hävitamine uue, moodsama ja sama otstarvet täitva vara loomise eesmärgil ei too endaga kaasa sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist, kui hävitamine kujutab endast kasutamist maksustatavate tehingute tarbeks selle direktiivi artikli 168 tähenduses.

2. Siseriiklikud sätted, mis nõuavad sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist kapitalikaupade hävimise juhtudel sõltumata sellest, kas see toimub seoses maksustatavate tehingutega, ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 187 lõikega 2 ja artikliga 168.

1 – Algkeel: saksa.

2 – Euroopa Kohtu 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04: Uudenkaupungin kaupunki (EKL 2006, lk I-3039, punkt 24).

3 – EÜT L 347, lk 1; ELT eriväljaanne 02/04, lk 307.

4 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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).

5 – Vt 27. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-497/01: Zita Modes (EKL 2003, lk I-14393, punkt 40); 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: SKF (EKL 2009, lk I-10413, punkt 37) ja 10. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-444/10: Schriever (EKL 2011, lk I-11071, punkt 24).

6 – Vt 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-63/04: Centralan Property (EKL 2005, lk I-11087, punkt 55).

- 7 – Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Centralan Property (punkt 55).
- 8 – Vt 22. märtsi 2012. aasta otsus kohtuasjas C-153/11: Klub (punkt 36).
- 9 – Vt minu 1. märtsi 2012. aasta ettepanek kohtuasjas C-334/10: X (ettepaneku punkt 81).
- 10 – Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Centralan Property (punkt 77).
- 11 – Vt 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I-983, punkt 19); 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank (EKL 2000, lk I-4177, punkt 24); 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National (EKL 2001, lk I-1361, punkt 26); 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: Cibo Participations (EKL 2001, lk I-6663, punkt 29); 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-32/03: Fini H (EKL 2005, lk I-1599, punkt 26); 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609, punkt 79); 8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-435/05: Investrand (EKL 2007, lk I-1315, punkt 23) ja eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus SKF (punkt 57).
- 12 – Vt eelkõige eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Midland Bank (punkt 20) ja 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus SKF (punkt 57).
- 13 – Vt 16. veebruari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-118/11: Eon Aset Menidjmont (punktid 45 ja 46).
- 14 – Vt eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Eon Aset Menidjmont (punkt 53 jj) ja minu eespool 9. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas X (ettepaneku punkt 23 jj).
- 15 – Vt eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Midland Bank (punkt 30), eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Abbey National (punkt 28), eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cibo Participations (punkt 31), eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Investrand (punkt 23), eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus SKF (punktid 57 ja 60) ja eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Eon Aset Menidjmont (punkt 48).
- 16 – Vt eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Midland Bank (punkt 31), eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Abbey National (punkt 35), eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Cibo Participations (punkt 33), eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Investrand (punkt 24), eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus SKF (punkt 58) ja eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Eon Aset Menidjmont (punkt 47).
- 17 – Vt eespool punktid 27 ja 28.
- 18 – Vt eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Midland Bank (punkt 25) ja eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus SKF (punkt 63).
- 19 – Vt 17. mai 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-322/99 ja C-323/99: Fischer ja Brandenstein, (EKL 2001, lk I-4049, punkt 91).
- 20 – Vt 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-110/94: INZO (EKL 1996, lk I-857, punkt 20) ja eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Fini H (punkt 22).
- 21 – Vt 27. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-504/10: Tanoarch (EKL 2011, lk I-10853,

punkt 50) ja selles viidatud kohtupraktika.

22 – Vt eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Klub (punkt 48) ja seal viidatud kohtupraktika.

23 – Vt muu hulgas eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Halifax jt (punkt 74) ja eespool 21. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Tanoarch (punkt 52).

24 – Vt muu hulgas 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19) ja eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Klub (punkt 35).

25 – 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-72/05: Wollny (EKL 2006, lk I-8297, punkt 35).

26 – Eespool 25. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wollny, punkt 36.

27 – Vt eespool punkt 35 jj.

28 – Vt muu hulgas 5. veebruari 1981. aasta otsus kohtuasjas 154/80: Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (EKL 1981, lk 445, punkt 13) ja 26. jaanuari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-588/10: Kraft Foods Polska (punkt 27).

29 – Vt punktid 22 jj eespool.