Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

12. november 2020*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Algul kavandatud tegevusest loobumine – Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine – Kinnisvaratehingud

Kohtuasjas C-734/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) 27. septembri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. oktoobril 2019, menetluses

ITH Comercial Timișoara SRL

versus

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president N. Wahl, kohtunikud F. Biltgen (ettekandja) ja L. S. Rossi,

kohtujurist: H. Saugmandsgaard Øe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Rumeenia valitsus, esindajad: E. Gane ja A. Rotăreanu,

– Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja A. Armenia,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

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 28, 167, 168, 184 ja 185 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud ühelt poolt ITH Comercial Timișoara SRLi (edaspidi „ITH“) ning teiselt poolt Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (riigi maksuameti Bukaresti piirkondlik maksukeskus, Rumeenia) ja Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (riigi maksuameti Bukaresti piirkondlik maksukeskus – Bukaresti 1. ringkonna maksuamet, Rumeenia) vahelises kohtuvaidluses sisendkäibemaksu mahaarvamise üle selliste kinnisvaraprojektidega seotud kuludelt, millest lõpuks loobuti.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 on ette nähtud:

„„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 Käibemaksudirektiivi artiklis 28 on sätestatud:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

5 Käibemaksudirektiivi artikkel 63 on sõnastatud järgmiselt:

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

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 168 on sõnastatud järgmiselt:

„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;

b) artikli 18 punkti a ja artikli 27 kohaselt kaubatarnete ja teenuste osutamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

c) artikli 2 lõike 1 punkti b esimese alapunkti kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;

d) artiklite 21 ja 22 kohaselt kaupade ühendusesisese soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks."

8 Käibemaksudirektiivi artiklis 184 on ette nähtud:

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

9 Käibemaksudirektiivi artiklis 185 on sätestatud:

„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."

Rumeenia õigus

Maksuseadustik

10 Seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal, edaspidi „maksuseadustik") artikli 125 *bis* lõike 1 punkti 28 kohaselt on sissenõutav maks „maksukohustuslase poolt teostatud maksustatavate kaubatarnete ja/või teenuste osutamiselt võetav maks ning maks sellistelt tehingutelt, mille eest saaja on kohustatud tasuma maksu vastavalt artiklitele 150–151*bis*".

11 Maksuseadustiku artikkel 126 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Käibemaksuga maksustatakse Rumeenias tehingud, mis vastavad kõigile järgmistele tingimustele:

a) tehingud, mis artiklite 128–130 tähenduses kujutavad endast käibemaksuga maksustatavate kaupade tarnimist või teenuste osutamist tasu eest või mis on selliste tehingutega võrdsustatud;

b) kaubatarne või teenuste osutamise koht artiklite 132 ja 133 tähenduses on Rumeenia;

c) kaubatarne teeb või teenused osutab maksukohustuslane artikli 127 lõike 1 tähenduses, kes sellena tegutseb;

d) kaubatarne või teenuste osutamine on seotud mõne artikli 127 lõikes 2 nimetatud majandustegevusega."

12 Maksuseadustiku artikli 128 lõikes 1 on sätestatud, et „kaubatarne on vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek“.

13 Maksuseadustiku artikkel 129 näeb ette:

„1. Teenuste osutamine on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 128 tähenduses.

2. Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.

3. Teenuste osutamise hulka kuuluvad järgmised tehingud:

a) asja rendileandmine või kasutusse andmine liisingulepingu raames.

[…]“.

14 Maksuseadustiku artikli 145 lõikes 2 on ette nähtud:

„Igal maksukohustuslasel on õigus arvata maha ostudega seotud maks, kui kaupa kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) maksustatavad tehingud;

[…]“.

15 Maksuseadustiku artikli 148 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui iseendale tarnimist või iseendale teenuse osutamist käsitlevaid eeskirju ei kohaldata, korrigeeritakse esialgset mahaarvamist järgmistel juhtudel:

a) mahaarvamine on suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud;

b) pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, sealhulgas artiklis 138 sätestatud juhtudel;

c) maksukohustuslane kaotab õiguse arvata maha maksu kätte toimetamata jäänud vallasvaralt ja kasutamata teenustelt selliste sündmuste korral nagu seadusemuudatused, tegevusala muutmine, kaupade ja teenuste arvamine tehingute hulka, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ning hiljem nende arvamine tehingute hulka, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, ning kauba puudujääk“.

16 Maksuseadustiku artikli 150 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksu tasumise eest vastutav isik – kui käibemaks kuulub tasumisele käesoleva jaotise sätete kohaselt – on maksukohustuslane, kes tarnib kaupa või osutab teenuseid, välja arvatud juhtudel, kui käibemaksu on kohustatud tasuma teenuste saaja vastavalt lõigetele 2–6 ja artiklile 160.“

Maksuseadustiku rakendussätted

17 6. jaanuari 2016. aasta õigusakti, mis käsitleb seaduse nr 227/2015 maksuseadustiku kohta rakendamise korda (Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal), punktis 30 on sätestatud:

„Kui lepingud lõpetatakse enne tähtaja lõppu, kujutavad valmimisel oleva ja lõpetamata jäänud ning põhivarade loetelust kustutatud materiaalse või immateriaalse põhivara väärtus, mis kantakse kuludesse kinnitamis- või lõpetamisotsuse alusel, samuti kontsessiooni alusel, ja rendile või haldamiseks antud kindlaksmääratud vahenditest tehtud investeeringute jääkväärtus endast mahaarvamisele mittekuuluvaid kulusid, kui seda väärtust ei ole kapitaliseeritud müügi või mahakandmise teel."

18 Nimetatud seadustiku artikli 145 lõike 2 rakendamiseks on 22. jaanuari 2004. aasta maksuseadustiku rakendamise korra muudetud redaktsioonis punkti 45 lõikes 6 sätestatud:

„Pooleli olevate ehitiste puhul, mida ei viida lõpule investeeringuga seotud ehitustöödest loobumise otsuse alusel, mis kustutati põhivarade loetelust ja kanti kuludesse, säilib maksukohustuslase õigus mahaarvamisele maksuseadustiku artikli 145 lõike 2 alusel olenemata sellest, kas ehitised võõrandati valmimata kujul või pärast lammutamist või neid ei võõrandatud, kui maksukohustuslane ei kasutanud tema tahtest sõltumatutel asjaoludel neid kaupu või teenuseid kunagi oma majandustegevuseks, nagu järeldub 15. jaanuari 1998. aasta kohtuotsusest Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). Õigus mahaarvamisele võib säilida ka muudes olukordades, kus ostetud kaupu või teenuseid, mille puhul kasutati mahaarvamisõigust maksuseadustiku artikli 145 lõike 2 alusel, ei kasutata maksukohustuslase majandustegevuseks tema tahtest sõltumatutel objektiivsetel põhjustel, nagu järeldub 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsusest INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). Hoonestatud maatüki ostmise korral on maksukohustuslasel õigus arvata maha ostuga seotud käibemaks, kaasa arvatud maks lammutamisele määratud ehitistelt, kui ta tõendab kavatsust – mida kinnitavad objektiivsed asjaolud –, et maatükki, millele ehitised olid ehitatud, kasutatakse edasi tema maksustatavateks tehinguteks, näiteks ehitatakse sinna muid ehitisi, mis on mõeldud maksustatavateks tehinguteks, nagu järeldub 29. novembri 2012. aasta kohtuotsusest Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759)."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19 ITH sõlmis aastatel 2006 ja 2007 kinnisvara ostulepinguid ja lepinguid kolmandate isikutega ning käivitas kaks investeerimisprojekti, mis hõlmasid mitme hoone ehitamist, mille puhul oli nõutav teatavate lubade saamine.

20 Täpsemalt ostis ITH 2006. aastal liftitootjalt maatüki ja mitu vana hoonet. ITH tegi selle ostu büroode ja kaubanduskeskuste hoone ehitamiseks, mille ta soovis hiljem üürile anda (edaspidi „esimene projekt"). ITH leppis liftitootjaga kokku, et ta leiab ja sisustab tootmispinna, mille ta annab liftitootjale üürile vähemalt kümneks aastaks. Nii alustas ITH 2007. aastal esiteks selle projekti ettevalmistusi, et saada luba olemasolevate ehitiste lammutamiseks ning ehitusluba büroode ja kaubanduskeskuste hoone ehitamiseks, ning teiseks tegi algust projektiga „Dragomireşti Vale" (edaspidi „teine projekt"), mis puudutab liftitootjale mõeldud tootmishoone ehitamist, mille üürileandmiseks valis ITH maksustamisvariandi, allkirjastas ühtlasi nõustamislepingud ehitusloa saamiseks ja tegi juba märkimistöid.

21 Selle tegevusega seotud kulud kirjendati raamatupidamises „käimasoleva investeeringuna" ja ITH kasutas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Seejärel, eelkõige 2008. aastal tekkinud majanduskriisi taustal need kaks projekti esialgu peatati enne nendega seotud investeeringute tegemist ja kirjendamist 2015. majandusaasta kuludena.

22 Kahe maksukontrolli raames, mis toimusid aastatel 2009 ja 2013 ning mis puudutasid ajavahemikku märtsist 2006 kuni juunini 2012, tuvastas maksuhaldur, et käibemaks on kõnealusel ajavahemikul õigesti maha arvatud ja kogutud ning et majanduslik ja finantsolukord ei võimaldanud ITH kavandatava investeerimisprojekti jätkamist.

23 Maksukontrolli käigus, mis toimus 2016. aastal ja puudutas ajavahemikku juulist 2012 kuni juunini 2016, leidis maksuhaldur, et ITH ei ole kahe projektiga seotud käibemaksu õigesti maha arvanud ega kogunud, ning sellele äriühingule määrati täiendav käibemaks summas 239 734 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 49 316 eurot).

24 Maksuhaldur leidis eelkõige, et käibemaksu mahaarvamise õigust ei saa kohaldada, kuna ITH oli alates esimese projekti alustamisest teadlik asjaoludest, mis võisid takistada selle lõpuleviimist, kuna kohalik planeering oli juba heaks kiidetud ja ITH võttis enda kanda riske, mis tulenevad sellest, et tema projekt ei järginud seda planeeringut.

25 Mis puudutab teist projekti, siis oli maksuhaldur seisukohal, et teenused ostis ITH liftitootja arvel, kvalifitseerides tehingu ümber nii, et komisjonäri regulatsioon oleks kohaldatav. Nii oleks ITH pidanud kõigi kulude kohta esitama arve liftitootjale ja nõudma sisse nendega seotud käibemaksu.

26 Kuna kontrolliaruande alusel väljastatud maksuotsuse peale esitatud vaie jäeti rahuldamata, pöördus ITH Tribunalul Bucureşti (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) poole, väites, et maksuotsus on käibemaksudirektiiviga vastuolus.

27 Põhikohtuasja vastustajad väidavad omalt poolt, et ITH oli teadlik asjaoludest, mis oleksid võinud nurjata projektide lõpetamise, ja võtnud sellest tulenevad riskid, ning konkreetsemalt teise projekti puhul oleks pidanud koguma käibemaksu teiselt lepingupoolelt, kelle arvel omandamised sooritati.

28 Neil asjaoludel otsustas Tribunalul Bucureşti (Bukaresti esimese astme kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. a) Kas [käibemaksudirektiiviga] ning konkreetselt selle artiklitega 167 ja 168 ning õiguskindluse, õiguspärase ootuse kaitse, diskrimineerimiskeelu ja neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus see, kui õigust käibemaksu mahaarvamisele teatavate investeeringutega seotud kulude puhul, mille maksukohustuslane tegi kavatsusega teha maksustatav tehing, ei ole sellel maksukohustuslasel siis, kui ette nähtud investeeringust hiljem loobutakse?

b) Kas nende sätete ja põhimõtetega on vastuolus see, kui õigus mahaarvamisele pannakse investeeringust loobumise korral kahtluse alla ka asjaoludel, mis ei seisne maksukohustuslase kuritarvituses või maksupettuses?

c) Kas nende sätete ja põhimõtetega on vastuolus tõlgendus, mille kohaselt on asjaolude hulgas, mil õiguse mahaarvamisele võib seada investeeringust loobumise korral kahtluse alla, järgmised asjaolud:

– oht, et investeering jääb tegemata, hiljem realiseerub, kusjuures see oht oli maksukohustuslasele investeeringuga seotud kulutuste tegemise hetkel teada, näiteks asjaolu, et ametiasutus ei kiitnud heaks planeeringut, mis on selle investeeringu tegemiseks vajalik;

– majanduslike tingimuste muutumine ajas nõnda, et kavandatud investeering ei ole enam nii tasuv nagu kuupäeval, mil seda kavandati?

d) Kas [käibemaksudirektiivi] ja liidu õiguse üldpõhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et investeeringust loobumise korral:

– eeldatakse, et on tegemist kuritarvituse või maksupettusega, mille alusel võib seada mahaarvamisõiguse kahtluse alla, või peavad maksuasutused neid tõendama;

– võib kuritarvitust või maksupettust tõendada lihtsalt eeldamise teel või on vaja objektiivseid tõendeid?

e) Kas [käibemaksudirektiivi] ja liidu õiguse üldpõhimõtetega on kooskõlas või vastuolus see, kui investeeringust loobumise korral võetakse kuritarvitamist või maksupettust, mille alusel võib seada mahaarvamisõiguse kahtluse alla, arvesse, kuigi maksukohustuslane ei saa kaupu või teenuseid, mille puhul ta käibemaksu maha arvas, kasutada ühelgi eesmärgil ja seega ka mitte puhtalt eratarbimisega seotud eesmärkidel?

f) Kas [käibemaksudirektiivi] ja liidu õiguse üldpõhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et investeeringust loobumise korral kujutavad asjaolud, mis leidsid aset pärast seda, kui maksukohustuslane kulutused tegi – näiteks see, et i) tuleb majanduskriis või ii) realiseerub oht, et investeering jääb tegemata, kusjuures see oht eksisteeris kuupäeval, mil kulutused investeeringuks tehti (näiteks asjaolu, et ametiasutus ei kiitnud heaks planeeringut, mis oli asjaomase investeeringu tegemiseks vajalik) või iii) muutuvad hinnangud investeeringu tasuvusele –, endast maksukohustuslase tahtest sõltumatuid asjaolusid, mida võib tema heausksuse kindlaks tegemisel arvesse võtta?

g) Kas [käibemaksudirektiivi] ning konkreetselt selle artikleid 184 ja 185 ning õiguskindluse, õiguspärase ootuse kaitse, diskrimineerimiskeelu ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et investeeringust loobumine on aluseks käibemaksu korrigeerimisele?

Teiste sõnadega kas see, kui pannakse kahtluse alla õigus käibemaksu mahaarvamisele mõne investeeringuga seoses tehtud kulutuste puhul, mille maksukohustuslane tegi kavatsusega teha need kulutused maksustatava tehingu tegemiseks, juhul kui sellest investeeringust hiljem loobutakse, toimub käibemaksu korrigeerimise süsteemi kaudu?

h) Kas [käibemaksudirektiiviga] on kooskõlas või vastuolus riigisisesed õigusnormid, milles on nähtud ammendavalt ette, et õigus käibemaksu mahaarvamisele jääb seoses investeeringutega, millest loobuti, alles ainult kahel juhul, mida on kokkuvõtlikult kirjeldatud viitega kahele Euroopa Kohtu otsusele: i) kui maksukohustuslane ei kasuta neid kaupu või teenuseid tema tahtest sõltumatutel asjaoludel kunagi oma majandustegevuseks, nagu on leitud 15. jaanuari 1998. aasta kohtuotsuses Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1), ning ii) muudel juhtudel, mil kaupade või teenuste soetamisi, millega seoses kasutati mahaarvamisõigust, ei kasutata maksukohustuslase majandustegevuseks tema tahtest sõltumatutel objektiivsetel põhjustel, nagu on leitud 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsuses INZO (C-110/94, EU:C:1996:67)?

i) Kas [käibemaksudirektiiviga] ning õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega on vastuolus see, kui maksuasutused loevad tühiseks selle, mida on tuvastatud varasemates maksukontrolli aruannetes või varasemates otsustes vaiete kohta:

– st et eraõiguslik isik ostis kaupu ja teenuseid kavatsusega kasutada neid maksustatava tehingu tegemisel;

– st et investeerimiskava peatamise või sellest loobumise on põhjustanud teatav asjaolu, mis ei sõltu maksukohustuslase tahtest?

2. a) Kas [käibemaksudirektiiviga] ja konkreetselt selle artikliga 28 on vastuolus see, kui komisjonäri suhtes kohaldatavat regulatsiooni kohaldatakse ka käsundita asjaajamise korral?

b) Kas [käibemaksudirektiivi] ja konkreetselt selle artiklit 28 tuleb tõlgendada nii, et komisjonäri suhtes kohaldatav regulatsioon on kohaldatav, kui maksukohustuslane püstitab ehitise vastavalt teise juriidilise isiku nõudmistele ja nõuetele eesmärgiga jätta selle ehitise omandiõigus endale ja anda see pärast valmimist ainult sellele teisele juriidilisele isikule üürile?

c) Kas neid sätteid tuleb tõlgendada nii, et eespool kirjeldatud juhtumil peab ehitaja kandma selle ehitisega seotud investeeringuks tehtud kulud arve esitamisega edasi sellele juriidilisele isikule, kellele ta selle ehitise pärast valmimist üürile annab, ja nõudma vastava käibemaksu sisse sellelt juriidiliselt isikult?

d) Kas neid sätteid tuleb tõlgendada nii, et eespool kirjeldatud olukorras on ehitajal kohustus kanda investeeringuks tehtud kulud arve esitamisega edasi ja nõuda vastav käibemaks sisse, kui ta lõpetab lõplikult ehitustegevuse selle isiku majandustegevuse märkimisväärse vähenemise tõttu, kellele ehitis oleks tulnud üürile anda – vähenemine, mis on põhjustatud selle viimase isiku tõenäolisest maksevõimetusest?
e) Kas [käibemaksudirektiivi] ja liidu õiguse üldpõhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et maksuasutused võivad maksukohustuslase tehingud ümber kvalifitseerida tema sõlmitud lepingute tingimusi arvesse võtmata ka siis, kui asjaomased lepingud ei ole näilikud?
f) Kas [käibemaksudirektiiviga] ning konkreetselt õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega on vastuolus see, kui maksuasutused loevad tühiseks selle, et maksukohustuslase õigust käibemaksu mahaarvamisele on tunnustatud varasemates maksukontrolli aruannetes või varasemates otsustes vaiete kohta?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimese küsimuse punktid a–i

29 Esimese küsimuse punktidega a–i soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas käibemaksudirektiivi artikleid 167, 168, 184 ja 185 tuleb tõlgendada nii, et õigus maha arvata sisendkäibemaks kaupadelt, antud juhul kinnisasjadelt ja maksustatavateks tehinguteks ostetud teenustelt, säilib juhul, kui algul ette nähtud investeerimisprojektidest on loobutud, või tuleb sellisel juhul seda käibemaksu korrigeerida.

30 Alustuseks tuleb märkida, et selleks, et isik võiks mahaarvamisõigust kasutada, peab ta esiteks olema „maksukohustuslane“ käibemaksudirektiivi tähenduses ning teiseks peab asjaomaseid kaupu ja teenuseid kasutatama maksustatavate tehingutega seoses (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika). Tuleb nentida, et põhikohtuasjas ei ole vaidlustatud asjaolu, et ITH on maksukohustuslane.

31 Lisaks, vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise kuupäeval. Järelikult võib mahaarvamisõiguse olemasolu kindlaks määrata üksnes selle põhjal, kellena isik sel kuupäeval tegutses (vt selle kohta 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei saa juhul, kui maksuhaldur otsustab ettevõtja esitatud andmete põhjal anda talle maksukohustuslase staatuse, seda staatust üldjuhul temalt hiljem tagasiulatuvalt ära võtta teatavate sündmuste esinemise või puudumise tõttu, välja arvatud pettuse või kuritarvituse korral (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Kauba või teenuse soetamine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, on niisiis määrav asjaolu käibemaksusüsteemi ja seega käibemaksu mahaarvamise mehhanismi kohaldamiseks. Kauba või teenuse kasutamine või kasutamise kavatsus määrab vaid kindlaks esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on käibemaksudirektiivi artikli 168 kohaselt õigus, ning võimaliku korrigeerimise ulatuse järgnevatel perioodidel, kuid ei mõjuta mahaarvamisõiguse tekkimist (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Sellega seoses on Euroopa Kohus korduvalt kinnitanud seisukohta, et mahaarvamisõigus jääb üldjuhul alles, muu hulgas isegi siis, kui maksukohustuslane ei saa hiljem kaupa või teenust, mille puhul mahaarvamisõigus tekib, tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavate tehingute raames kasutada (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Mis puudutab maksukohustuslase tahtest sõltumatuid asjaolusid, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et maksuhalduri ülesanne ei ole hinnata, kas põhjused, miks maksukohustuslane loobus esialgu kavandatud majandustegevusest, on põhjendatud, kuna ühine käibemaksusüsteem tagab neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist või tulemustest, tingimusel, et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 19, ja 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 23).

36 Ei saa nõustuda väitega, et maksukohustuslase tahtest sõltumatute asjaolude esinemist ei saa tõendada olukorras, kus maksukohustuslane teadis, et on olemas oht, et avalik-õiguslik asutus ei kiida heaks kõnealuse investeeringu tegemiseks vajalikku planeeringut, või oht, et investeerimisprojekt kaotab majandusliku olukorra muutumise tõttu rentaabluse, mistõttu ei ole võimalik kavandatavat tegevust läbi viia, kuna Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et käibemaksudirektiivi selline tõlgendus oleks ettevõtjate maksukoormuse osas vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega. Sarnaste investeeringute maksustamisel võidaks nimelt sel moel põhjendamatult eristada ettevõtjaid, kes juba teevad maksustatavaid tehinguid, ning ettevõtjaid, kes kavatsevad investeeringute abil alustada tegevusega, mis viiks maksustatavate tehinguteni. Samuti tehtaks sellisel juhul nende ettevõtjate vahel vahet meelevaldselt, kuna mahaarvamise lõplik lubamine sõltuks sellest, kas nende investeeringute tulemusel tehakse maksustatavaid tehinguid või mitte (vt eelkõige 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 22; 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 43, ja 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 25).

37 Seega piisab, kui maksukohustuslasel oli tegelikult kavatsus kasutada kõnealuseid kaupu ja/või teenuseid selle majandustegevuse teostamiseks, mille puhul ta on mahaarvamisõigust kasutanud (vt eelkõige 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 24; 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 17; 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 39, ja 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 18).

38 Mõistagi võib maksuhaldur paluda maksukohustuslasel tõendada, et tema kavatsust kinnitavad objektiivsed asjaolud, ja võib pettuse või kuritarvitamise korral, kui maksukohustuslane, tuues ettekäändeks soovi tegeleda teatud majandustegevusega, tahtis tegelikult arvata isikliku vara hulka kaubad, millelt võis maksu maha arvata, nõuda maha arvatud summade tagasimaksmist tagasiulatuvalt põhjendusel, et mahaarvamised tehti ebaõigete avalduste põhjal (vt eelkõige 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 24; 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punktid 23 ja 24, ning 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Samas, kuigi maksupettuste, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on käibemaksudirektiiviga tunnustatud ja edendatud eesmärk (vt eelkõige 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 51), ei saa see võimalus viia selleni, et maksuhaldur kehtestab investeeringutest loobumise korral sellised tõendamisviisid nagu kuritarvituse või pettuse eeldamine, mille tagajärjel muutub maksukohustuslastel käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte, praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks.

40 Käesoleval juhul ja tingimusel, et seda kontrollib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes on ainsana pädev hindama põhikohtuasja faktilisi asjaolusid, tuleb esiteks tõdeda, et eelotsusetaotlusest ei nähtu, et oleks toime pandud pettus või ähvardaks kuritarvitamise oht ITH poolt. Teiseks ei ole vaidlustatud ka seda, et ITH algset kavatsust kasutada põhikohtuasjas arutusel olevaid kaupu ja teenuseid oma maksustatavate tehingute tarbeks kinnitavad objektiivsed asjaolud.

41 Mis puudutab küsimust, kas sellises olukorras nagu põhikohtuasjas tuleb mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerida, siis tuleb silmas pidada, et käibemaksudirektiivi artiklites 184–187 ette nähtud korrigeerimismehhanism on selle direktiiviga kehtestatud käibemaksu mahaarvamise süsteemi lahutamatu osa. Selle eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem tehtud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamisõiguse ainult selles osas, milles need on seotud maksustatavate tehingutega. Niisiis on korrigeerimismehhanismi eesmärk tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning asjaomaste kaupade ja teenuste hilisemateks maksustatavateks tehinguteks kasutamise vahel (9. juuli 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 20).

42 Nimelt võib ühises käibemaksusüsteemis maha arvata üksnes maksu, millega maksustati eelmises etapis maksukohustuslase maksustatavate tehingute jaoks kasutatud kaubad või teenused. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on seotud maksu kogumisega vahetult järgnevas etapis. Kui maksukohustuslase omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvates tehingutes, ei või maksu sisse nõuda ega maha arvata (9. juuli 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 21).

43 Euroopa Kohus on sellega seoses ühtlasi täpsustanud, et kui maksukohustuslane ei saa kaupa või teenust, mille puhul mahaarvamisõigus tekib, tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavate tehingute raames kasutada, ei piisa käibemaksudirektiivi artikli 185 tähenduses muutumise tõendamiseks sellest, et kinnisasi seisab pärast selle kinnisasja üürilepingu lõppemist kasutuseta omaniku tahtest sõltumatutel asjaoludel, isegi kui on tõendatud, et viimasel on endiselt kavatsus kasutada seda maksustatavaks tegevuseks ja ta astub selleks vajalikke samme, kuna see tähendaks mahaarvamisõiguse piiramist korrigeerimist reguleerivate sätete kaudu (vt selle kohta 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 47).

44 Üksnes juhul, kui maksukohustuslane ei kavatse enam kasutada kõnealuseid kaupu ja teenuseid maksustatavate tehingute tegemiseks või kasutab neid maksust vabastatud tehingute tegemiseks, katkeb tihe ja otsene seos käesoleva kohtuotsuse punktis 41 viidatud kohtupraktika tähenduses, mis peab esinema tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ja kavandatavate maksustatavate tehingute tegemise vahel.

45 Siit järeldub, et kui maksukohustuslasel on – nagu nähtub eelotsusetaotlusest – endiselt kavatsus kasutada soetatud kaupu ja teenuseid maksustatavate tehingute tegemiseks – mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus –, ei saa asuda seisukohale, et mahaarvatava käibemaksusumma kindlaksmääramisel kasutatud tegurid on hiljem muutunud käibemaksudirektiivi artikli 185 tähenduses. Selline olukord, nagu on arutusel põhikohtuasjas, ei kuulu seega selle direktiivi artiklite 184 ja 185 kohaldamisalasse selles osas, mis puudutab mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimist.

46 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimese küsimuse punktidele a–i vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 167, 168, 184 ja 185 tuleb tõlgendada nii, et õigus maha arvata sisendkäibemaks kaupadelt, antud juhul kinnisasjadelt, ja maksustatavateks tehinguteks ostetud teenustelt, säilib juhul, kui algul ette nähtud investeerimisprojektidest on loobutud maksukohustuslase tahtest sõltumatutel asjaoludel, ning seda käibemaksu ei tule korrigeerida, kui maksukohustuslasel on endiselt kavatsus kasutada seda kaupa maksustatavaks tegevuseks.

Teise küsimuse punktid a–f

47 Teise küsimuse punktidega a–f soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi ja eelkõige selle artiklit 28 tuleb tõlgendada nii, et käsundita asjaajamise korral on komisjonäri regulatsioon kohaldatav juhul, kui maksukohustuslane püstitab ehitise vastavalt sellise teise isiku vajadustele ja nõuetele, kes eeldatavasti võtab selle ehitise üürile.

48 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt märkida, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on majandusliku ja kaubandusliku tegelikkuse arvessevõtmine ühise käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium (22. novembri 2018. aasta kohtuotsus MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Käibemaksudirektiivi artikkel 28 loob õigusliku fiktsiooni kahest identsest järjestikku osutatavast teenusest, sätestades, et kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise. Selle fiktsiooni alusel on ettevõtja, kes osaleb teenuste osutamises ja kelle puhul on tegemist komisjonäriga, kõigepealt saanud kõnealused teenused ettevõtjalt, kelle arvel ta tegutseb, ehk komitendilt, enne kui ta seejärel isiklikult osutab neid teenuseid kliendile (4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punktid 85 ja 86 ning seal viidatud kohtupraktika).

50 Lõpuks on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et samad kaalutlused kehtivad kauba ostmise suhtes komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktile c, mis kuulub samuti direktiivi IV jakku „Maksustatavad tehingud“. See säte loob seega õigusliku fiktsiooni kahest identsest järjestikusest kaubatarnest, mis kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse (4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 88).

51 Järelikult peab selleks, et neid sätteid saaks kohaldada, olema täidetud kaks tingimust: esiteks peab olema antud käsund, mille täitmiseks komisjonär osaleb käsundiandja arvel kaupade tarnimises ja/või teenuste osutamises, ning teiseks peavad komisjonäri ostetud kaubatarned ja/või teenused ning käsundiandjale müüdud või võõrandatud kaubatarned ja/või teenused olema identsed.

52 Mis puudutab esimest tingimust, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsemalt viitab, siis tuleb tõdeda, et käibemaksudirektiivis ei ole tõesti ette nähtud, millises kirjalikus või suulises vormis peab kõnealune käsund olema antud. Kuna aga direktiivi artikli 14 lõike 2 punktis c on sõnaselgelt kasutatud mõistet „leping“ ja direktiivi artiklis 28 on täpsustatud, et maksukohustuslane peab tegutsema „teise isiku eest“, siis tuleb järeldada, et komisjonäri ja käsundiandja vahel peab olema kokkulepe, mille eesmärk on asjaomase käsundi andmine.

53 Euroopa Kohtule esitatud toimiku materjalidest ei nähtu, et põhikohtuasjas oleks selline kokkulepe olemas olnud. Lõppastmes peab siiski eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes on ainsana pädev hindama tema menetluses oleva kohtuasja faktilisi asjaolusid, kontrollima, kas see on tõesti nii.

54 Teise tingimuse kohta, mis puudutab kõnealuste tehingute identsust, piisab, kui märkida, et nii käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punkt c kui ka artikkel 28 näevad ette, et komisjonäri saadud kaup ja/või talle osutatud teenused antakse üle käsundiandjale. See ei tähenda mitte ainult seda – nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast –, et kõnealused tehingud on identsed, vaid ka seda, et vajaduse korral antakse üle nendega seotud omandiõigus.

55 Sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas ja mida iseloomustab asjaolu, et maksukohustuslane ostab kaupu ja teenuseid enda nimel ja arvel, mitte teise isiku arvel, et ta saaks osutada teenuseid, mis on kohandatud konkreetse kliendi konkreetsetele vajadustele, ei ole käesoleva kohtuotsuse punktis 48 nimetatud teine tingimus ilmselgelt täidetud, kui omandiõiguse üleminekut väidetava komisjonäri ja väidetava käsundiandja vahel ei toimu.

56 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teise küsimuse punktidele a–f vastata, et käibemaksudirektiivi ja eelkõige selle artiklit 28 tuleb tõlgendada nii, et käsundita asjaajamise korral ei ole komisjonäri regulatsioon kohaldatav juhul, kui maksukohustuslane püstitab ehitise vastavalt sellise teise isiku vajadustele ja nõuetele, kes eeldatavasti võtab selle ehitise üürile.

Kohtukulud

57 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 (kaheksas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 167, 168, 184 ja 185 tuleb tõlgendada nii, et õigus maha arvata sisendkäibemaks kaupadelt, antud juhul kinnisasjadelt, ja maksustatavateks tehinguteks ostetud teenustelt, säilib juhul, kui algul ette nähtud investeerimisprojektidest on loobutud maksukohustuslase tahtest sõltumatutel asjaoludel, ning seda käibemaksu ei tule korrigeerida, kui maksukohustuslasel on endiselt kavatsus kasutada seda kaupa maksustatavaks tegevuseks.**

2. **Direktiivi 2006/112 ja eelkõige selle artiklit 28 tuleb tõlgendada nii, et käsundita asjaajamise korral ei ole komisjonäri regulatsioon kohaldatav juhul, kui maksukohustuslane püstitab ehitise vastavalt sellise teise isiku vajadustele ja nõuetele, kes eeldatavasti võtab selle ehitise üürile.**

Allkirjad