Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

1. märts 2012*

Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artiklid 9, 168, 169 ja 178 — Kavandatava majandustegevuse elluviimiseks tehtud tehingute eest makstud sisendkäibemaksu mahaarvamine — Äriühingu osanike poolt maatüki ostmine — Arved, mis on koostatud enne mahaarvamist taotleva äriühingu registreerimist

Kohtuasjas C-280/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 31. märtsi 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. juunil 2010, menetluses

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (ettekandja) ja M. Berger,

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 22. juuni 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna, esindaja: maksukonsultant M. Pawlik,

— Poola valitsus, esindajad: M. Szpunar ning K. Robickia, A. Gawlowska ja A. Kramarczyk,

— Saksamaa valitsus, esindaja: C. Blaschke,

— Kreeka valitsus, esindajad: K. Paraskevopoulou, Z. Chatzipavlou ja M. Michelogiannaki,

— Prantsuse valitsus, esindaja: J.-S. Pilczer,

— Euroopa Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja K. Herrmann,

* Kohtumenetluse keel: poola.

olles 15. septembri 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1)) artikleid 9, 168 ja 169.

2 Taotlus on esitatud täisühingu Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna (edaspidi „Polski Trawertyn") ning selle osanike P. Granatowiczi ja M. Wąsiewiczi (edaspidi „osanikud") ja Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (Poznańi maksuameti direktor) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab sellise sisendkäibemaksu mahaarvamist, mida on tasutud teatud tehingutelt, mis tehti enne äriühingu kandmist äriregistrisse.

Õiguslik raamistik

Direktiiv 2006/112

3 Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1 sätestab:

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

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

4 Direktiivi 2006/112 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;

[…]"

5 Direktiivi 2006/112 artikkel 169 sätestab:

„Lisaks artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) seoses artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud majandustegevusega väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, tehtavad tehingud, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis;

b) tehingud, mis on maksust vabastatud artiklite 138, 142 ja 144, artiklite 146–149, artiklite 151, 152, 153 ja 156, artikli 157 lõike 1 punkti b, artiklite 158–161 ja artikli 164 kohaselt;

c) tehingud, mis on maksust vabastatud artikli 135 lõike 1 punktide a–f kohaselt, kui teenuse saaja asub väljaspool ühendust või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud ühendusest välja ekspordiks ettenähtud kaupadega.”

6 Direktiivi 2006/112 artikli 178 punkt a sätestab:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve”.

7 Direktiivi 2006/112 artikli 213 lõige 1 sätestab:

„Iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb.

Enda kehtestatavatel tingimustel lubavad liikmesriigid selle teate esitada elektrooniliselt. Nad võivad elektroonilist esitamist ka nõuda.”

8 Direktiivi 2006/112 artikkel 220 sätestab:

„Iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt järgmistel juhtudel:

1) kaubatarned ja teenuste osutamine teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule;

2) artiklis 33 nimetatud kaubatarned;

3) artiklis 138 ettenähtud tingimustel teostatud kaubatarned;

4) enne ühe punktides 1, 2 ja 3 nimetatud kaubatarne teostamist talle tehtud ettemaksed;

5) iga ettemakse, mille on talle teinud teine maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik enne teenuste osutamise lõppemist.”

9 Direktiivi 2006/112 artikkel 226 sätestab järgmist:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

1) arve väljastamise kuupäev;

[…]

4) kaupade soetaja või teenuse saaja artiklis 214 nimetatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel talle kaupu tarniti või teenuseid osutati, juhul kui ta on kohustatud tasuma käibemaksu talle tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest või kui talle on tarnitud kaupu artikli 138 kohaselt;

5) maksukohustuslase ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress;

[…]”

10 Direktiivi 2006/112 artikkel 273 sätestab:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele."

Siseriiklik õigus

11 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadus (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług; *Dziennik Ustaw*, edaspidi „*Dz. U.*", nr 54, lk 535; edaspidi „käibemaksuseadus") sätestab põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsiooni artikli 15 lõigetes 1 ja 2:

„1. Maksukohustuslased on juriidilised isikud, õigusvõimeta organisatsiooniüksused ja füüsilised isikud, kes teostavad iseseisvalt lõikes 2 nimetatud majandustegevust, olenemata selle tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Majandustegevus on tootja, turustaja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas loodusvarasid kasutavate ja põllumajandusega tegelevate isikute tegevus ning kutsealane tegevus, ka siis, kui tehinguid teostati ühekordselt ning asjaoludel, mis viitavad tehingute jätkuva teostamise kavatsusele. Majandustegevusena käsitatakse ka tehinguid, mis seisnevad materiaalse või immateriaalse vara kestvas kasutamises tulu saamise eesmärgil."

12 Käibemaksuseaduse artikli 86 lõige 1 sätestab:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on artiklis 15 nimetatud maksukohustuslastel õigus, välja arvatud artiklis 114, artikli 119 lõikes 4, artikli 120 lõigetes 17 ja 19 ning artiklis 124 sätestatud juhtudel, arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks."

13 Käibemaksuseaduse artikli 86 lõige 2 sätestab:

„Välja arvatud lõigetes 3–7 sätestatu, on sisendkäibemaksu suuruseks

1) käibemaksusumma, mis on märgitud arvetel, mis on maksukohustuslasele esitatud

   a) talle võõrandatud kauba või osutatud teenuse eest,

   b) mis tõendavad ettemakseid (sissemaksed, käsiraha, osamaksed), kui need on maksustatavad,

   c) mille on väljastanud komitent komisjonilepingu esemeks olevate kaupade tarnimise eest,

[…]"

14 Vastavalt käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10 punktile 1 kohaldatakse mahaarvamisõigust perioodi eest, mil maksukohustuslane sai arve või tollidokumendi.

15 Käibemaksuseaduse artikli 106 lõige 1 sätestab:

„Artiklis 15 nimetatud maksukohustuslased peavad, välja arvatud lõigetes 2, 4 ja 5 ning artikli 119 lõikes 10 ja artikli 120 lõikes 16 sätestatud juhtudel, väljastama arve, millele on eriti märgitud müük, müügi kuupäev, (tüki)hind ilma maksudeta, maksubaas, -määr ja -summa, hind ning maksukohustuslase ja soetaja andmed."

16 Rahandusministri 25. mai 2005. aasta määrus teatud maksukohustuslastele maksude tagastamise, kindlasummalise maksutagastuse, arvete väljastamise ja säilitamise ning käibemaksust vabastamata kaupade ja teenuste nimekirja kohta (*Dz. U.* nr 95, lk 798) (kohaldatav kuni 1. detsembrini 2008) sätestas artikli 9 lõike 1 punktides 1 ja 2, et müüki tõendav arve peab sisaldama vähemalt andmeid müüja ning soetaja ees- ja perekonnanime või nimede lühendite kohta ja nende isikute aadresside ning müüja ja soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrite kohta.

17 Poola õiguses on tsiviil- ja kaubandusõiguslikesse äriühingutesse tehtud mitterahalised sissemaksed käibemaksust vabastatud. Lisaks loetakse täisühing asutatuks alles äriregistrisse kandmisest.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

18 22. detsembril 2006 väljastas kohtutäitur osanikele arve pealmaakaevandust hõlmava kinnisvara omandamise eest.

19 26. aprillil 2007 asutasid osanikud Polski Trawertyni. Samal päeval väljastas notar äriühingu nimele arve selle äriühingu asutamisega seotud notariaalakti ja selle ärakirjade kinnitamise eest.

20 Pärast Polski Trawertynis toimunud kontrollimist, mis puudutas ajavahemikku juuni kuni september 2007, tuvastasid pädevad ametivõimud sisendkäibemaksuna deklareeritud summade osas rikkumisi. Nad leidsid nimelt, et kahe eespool märgitud arve kajastamise tõttu nimetatud äriühingu käibemaksu puudutavas raamatupidamises oli see äriühing 2007. aasta juunis deklareerinud sisendkäibemaksu liiga suures summas.

21 Esimese arve kohta leidsid ametivõimud, et Polski Trawertynil ei olnud õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kuna kinnisvara ostja ei olnud mitte äriühing ise, vaid füüsilised isikud, kes pärast nimetatud äriühingu asutamist 26. aprillil 2007 tegid sellesse nimetatud kinnisvaraga mitterahalise sissemakse. Teise arve kohta leidsid ametivõimud, et ka sellest ei tekkinud mahaarvamisõigust, kuna see väljastati enne Polski Trawertyni kandmist äriregistrisse. Kuna kanne äriregistrisse tehti 5. juunil 2007, oli arve väljastatud sellise äriühingu nimele, mida veel ei eksisteerinud.

22 Et Dyrektor leidis pärast Polski Trawertyni vaide läbivaatamist, et maksuhalduri otsus on õige, esitas nimetatud äriühing kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniule (Poznańi vojevoodkonna halduskohus). Kuna ka see kohus jättis tema kaebuse rahuldamata, esitas äriühing kassatsioonkaebuse.

23 Oma kassatsioonkaebuse põhjendamiseks väidab ta eelkõige, et kuna teatud põhivahendite hulka kuuluvad kaubad – põhikohtuasjas konkreetsemalt pealmaakaevandus – omandati ettevõtte majandustegevuse huvides, mida kinnitavad ka objektiivsed asjaolud, nagu ettevõtte asutamine ja maksukohustuslasena registreerimine, võib põhjendatult järeldada, et osanikud tegutsesid maksukohustuslastena direktiivi 2006/112 artikli 9 mõttes. Seega on maksukohustuslasel selle direktiivi artiklites 168 ja 169 alusel õigus maha arvata sisendkäibemaksu, mida on tasutud investeerimiskulutustelt, mis on tehtud kavandatava tegevuse läbiviimiseks.

24 Naczelny Sąd Administracyjny leiab, et võttes arvesse eespool kirjeldatud asjaolusid, sõltub tema menetluses oleva kohtuasja lahendus küsimusest, kas direktiivi 2006/112 artiklitest 9, 168, 169, artikli 178 punktist a ja artiklist 226 lähtudes on Polski Trawertynil õigus maha arvata käibemaks, mille osanikud tasusid ostudelt, mis olid tehtud enne nimetatud äriühingu õigussubjektina asutamist.

25 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas tulevastest osanikest koosneval isikute ühendusel, mis tegi enne ühingu ametlikku registreerimist äriühinguna ja enne tema kandmist käibemaksukohustuslaste registrisse investeerimiskulutusi, on pärast registreerimist ning käibemaksukohustuslaste registrisse kandmist […] direktiivi 2006/112 […] artikli 9 ning artiklite 168 ja 169 alusel õigus maha arvata käibemaks, mis tasuti äriühingu maksustatava tegevuse eesmärgil tehtud investeerimiskulutustelt?

2. Kas investeerimiskulutuste tegemist tõendav arve, mis on väljastatud osanikele, aga mitte äriühingule, keelab tehtud investeerimiskulutuste pealt tasutud käibemaksu esimese eelotsuse küsimuse tähenduses maha arvata?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

26 Esiteks, nagu nähtub ka Euroopa Kohtus suuliste seisukohtade ärakuulamiseks peetud kohtuistungil toimunud vaidlustest, tuleb välja tuua vaieldamatu asjaolu, et osanikud ei saa põhikohtuasjas kohaldatavate siseriiklike õigusnormide alusel nõuda käibemaksu mahaarvamisõigust tasutud investeerimiskulutustelt, mida nad tegid majandustegevuse eesmärgil enne Polski Trawertyni registreerimist äriregistris ja käibemaksumaksukohustuslasena, seetõttu, et kõnealuse investeerimiskauba sissemakse on maksust vabastatud tehing. Seetõttu tuleb märkida, et sellises olukorras, mida käsitletakse põhikohtuasjas, ei võimalda siseriiklikud õigusnormid mitte üksnes nimetatud äriühingul nõuda kõnealuse investeerimiskauba eest tasutud käibemaksu mahaarvamisõigust, vaid takistavad seda teha ka osanikel, kes investeerimiskulutusi tegid.

27 Neil asjaoludel tuleb esimest küsimust mõista nii, et selles küsitakse sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 artikleid 9, 168 ja 169 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis ei anna ei äriühingule ega selle osanikele õigust nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamist, mis on tasutud investeeringutega seotud kuludelt, mida osanikud kandsid enne selle äriühingu registreerimist äriregistris ja maksukohustuslasena majandustegevuse eesmärgil.

28 Sellele küsimusel vastamiseks tuleb kõigepealt meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 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; edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 4 lõikes 1, mis on sisuliselt identne direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 esimese lõiguga, nimetatud majandustegevus hõlmata mitut järjestikust tegevust ning ettevalmistavad tegevused, nagu tootmisvahendite omandamine ja seetõttu kinnisasja ostmine, tuleb juba lugeda majandustegevuse hulka kuuluvaks (vt eelkõige 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 22, ja 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-110/94: INZO, EKL 1996, lk I-857, punkt 15).

29 Euroopa Kohus on lisaks otsustanud, et käibemaksu neutraalsuse põhimõte eeldab ettevõtja maksukoormuse osas, et esimesed investeerimiskulutused, mis on tehtud ettevõtte huvides, oleksid käsitatavad majandustegevusena, ning selle põhimõttega oleks vastuolus see, kui need tegevused algaks

alles kinnisasja tegeliku kasutamise hetkest, st kui tekib maksustatav tulu. Mis tahes teistsugune tõlgendus paneks ettevõtjale tema majandustegevuse raames käibemaksukoorma, ilma et annaks võimaluse seda maha arvata ning eristaks meelevaldselt investeerimiskulusid, mis tehti enne kinnisasja tegelikku kasutamist ja selle kasutamise ajal (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Rompelman, punkt 23, ja INZO, punkt 16).

30 Euroopa Kohus on järeldanud, et igaüht, kes teeb selliseid investeeringuid, mis on tihedalt seotud kinnisvara kasutamisega tulevikus ja selleks vajalikud, tuleb käsitada maksukohustuslasena kuuenda direktiivi mõttes (vt eespool viidatud kohtuotsus Rompelman, punkt 23).

31 Sellest tuleneb, et põhikohtuasjas käsitletavas olukorras, mida iseloomustab asjaolu, et äriühingu osanikud on enne selle äriühingu äriregistris ja käibemaksukohustuslasena registreerimist teinud vajalikke investeeringuid, et äriühing saaks tulevikus kinnisvara kasutada, võib neid osanikke käsitada käibemaksukohustuslastena ja neil on seega põhimõtteliselt õigus nõuda tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist.

32 Seega ei saa asjaolu, et osanikud teevad äriühingusse kinnisvaraga sissemakse, mis on käibemaksust vabastatud tehing ja asjaolu, et need osanikud ei maksa selle tehingu pealt käibemaksu, viimaste jaoks kaasa tuua käibemaksu tasumise koormust nende majandustegevuse raames, ilma et neil oleks võimalus seda maha arvata või nõuda selle tagasimaksmist (vt selle kohta eespool viidatud kohtuasi Rompelman, punkt 23).

33 Teiseks tuleb märkida, et Euroopa Kohus on otsustanud, et käibemaksu neutraalsuse põhimõtte kohaselt võib maksukohustuslane, kelle ainus sotsiaalne eesmärk on ette valmistada teise maksukohustuslase majandustegevust ja kes ei ole ühtki maksustatavat tehingut teostanud, nõuda mahaarvamisõigust seoses teise maksukohustuslase tehtud maksustatavate tehingutega (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-137/02: Faxworld, EKL 2004, lk I-5547, punktid 41 ja 42). Selline kuuenda direktiivi tõlgendamine oleks asjassepuutuv juhul, kui käibemaks, mida esimene maksukohustuslane soovib maha arvata, vastaks teenustele, mille ta on ostnud teise maksukohustuslase poolt kavandatavate maksustatavate tehingute teostamiseks.

34 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 46–49 mainis, erinevad eespool viidatud kohtuotsuse Faxworld aluseks olnud eelotsusetaotluses viidatud põhikohtuasja vaidluse faktiline ja õiguslik raamistik käesoleva eelotsusetaotluse aluseks olevast raamistikust. Siiski kehtivad selles kohtuotsuses Euroopa Kohtu antud tõlgenduse aluseks olevad põhjendused ka põhikohtuasja vaidlust iseloomustavatel asjaoludel.

35 Seetõttu tuleb järeldada, et kuna siseriiklike õigusaktide kohaselt oli osanikel, olgugi et neid võis pidada käibemaksukohustuslasteks, võimatu tugineda Polski Trawertyni tehtud maksustatavatele tehingutele, et vabaneda käibemaksu tasumise kohustusest seoses investeerimistehingutega, mis on tehtud nimetatud äriühingu tarbeks ja tema tegevuse huvides, peab viimasel neutraalse maksukoormuse tagamiseks olema võimalik võtta neid investeerimistehinguid arvesse käibemaksu mahaarvamise ajal (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Faxworld, punkt 42).

36 Seda järeldust ei sea kahtluse alla argument, mille kohaselt võib asjaolu, et sellises olukorras nagu põhikohtuasjas on osanikele antud võimalus maha arvata tasutud sisendkäibemaksu või Polski Trawertynil on lubatud seda käibemaksu maha arvata, suurendada käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumise või kuritarvituste riski.

37 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et maksukohustuslase staatuse omandamine ja mahaarvamisõiguse teostamine saab toimuda üksnes siis, kui isik, kes taotleb õigust käibemaksu maha arvata, on tõendanud, et selle saamiseks vajalikud tingimused on täidetud ja kui tema kavatsust alustada maandustegevust, millega kaasnevad maksustatavad tehingud, kinnitavad objektiivsed tõendid. Kui maksuhaldur jõuab järeldusele, et mahaarvamisõigust kasutati maksudest kõrvalehoidumise või

kuritarvituse kavatsusega, on tal õigus tagasiulatuvalt nõuda mahaarvatud summade hüvitamist (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Rompelman, punkt 24; INZO, punkt 24, ning 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-32/03: Fini H, EKL 2005, lk I-1599, punkt 33).

38 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikleid 9, 168 ja 169 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis ei anna ei äriühingule ega selle osanikele õigust nõuda sellise sisendkäibemaksu mahaarvamist, mis on tasutud investeeringutega seotud kuludelt, mida osanikud kandsid enne selle äriühingu äriregistris ja maksukohustuslasena registreerimist äriühingu majandustegevuse eesmärgil.

Teine küsimus

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teises küsimuses sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 artikleid 168 ja artikli 178 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaldamisel põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel ei või äriühing tasutud sisendkäibemaksu maha arvata asjaolu tõttu, et arve, mis on koostatud enne nimetatud äriühingu äriregistris ja käibemaksukohustuslasena registreerimist, väljastati selle äriühingu tulevaste osanike nimele.

40 Siinkohal tuleb meenutada, et direktiivi 2006/112 artiklist 167 ja sellele järgnevatest artiklitest tulenev mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Seda tuleb kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt selle kohta 15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-368/09: Pannon Gép Centrum, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Mis puudutab selle õiguse formaalseid tingimusi, siis tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 178 punktist a, et selle õiguse saamiseks peab olema arve. Direktiivi 2006/112 artikkel 226 täpsustab, et ilma, et see piiraks selle direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artikli 220 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes seal viidatud teave. Selle direktiivi artikli 226 lõigete 1 ja 5 kohaselt peab arvel olema märgitud ka arve väljastamise kuupäev ning maksukohustuslase ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress.

42 Neist sätetest nähtub, et liikmesriigid ei või siduda käibemaksu mahaarvamise õigust selliste arvete sisu käsitlevate tingimustega, mida ei ole direktiivis 2006/112 sõnaselgelt ette nähtud. Nagu tuleneb direktiivi artiklist 273, võivad liikmesriigid kehtestada muid kohustusi, mis on vajalikud käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks, kuid seda õigust ei või kasutada selleks, et kehtestada selles direktiivis kehtestatud kohustustele lisaks täiendavaid arvetega seotud kohustusi (vt eespool viidatud kohtuotsus Pannon Gép Centrum, punkt 40).

43 Lisaks on Euroopa Kohus juba leidnud, et käibemaksu neutraalsuse üldpõhimõte nõuab, et mahaarvamisõigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. Kuna maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, kas maksukohustuslane on asjaomaste teenuste saajana kohustatud käibemaksu tasuma, ei või ta viimase mahaarvamisõigusele kehtestada täiendavaid tingimusi, mis muudaksid selle õiguse kasutamise olematuks (vt pöördmaksustamise kohta 21. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-385/09: Nidera Handelscompagnie, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 42).

44 Mis puudutab põhikohtuasja, siis tuleb märkida – nagu nähtub ka esimesele eelotsuse küsimusele antud põhjendusest –, et direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a sätestatud sisulised tingimused näivad olevat täidetud selleks, et Polski Trawertyn saaks kasutada kinnisasja omandamisega seotud käibemaksu mahaarvamisõigust, kuna see tehing on tehtud nimetatud äriühingu maksustatavate tehingute tarbeks.

45 Kuna see, et Polski Trawertynil ei ole võimalik kasutada tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust, tuleneb asjaolust, et kõnesoleva omandamisega seotud arve koostamise kuupäeval ei olnud see äriühing veel äriregistris ega maksukohustuslasena registreeritud ja arve oli seetõttu koostatud osanike nimele, olgugi et – nagu ka eelotsusetaotluse esitanud kohus on märkinud – isikud, kellel tuli sisendkäibemaksu tasuda ja isikud, kes moodustasid Polski Trawertyni, olid samad, tuleb sellise võimatuse põhjuseks pidada puhtalt formaalset kohustust.

46 Nagu kohtujurist on ettepaneku punktis 72 täpsustanud, ei saa sellest kohustusest kinnipidamist nõuda, kuna sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tooks nimetatud nõue kaasa selle, et mahaarvamisõigus muutuks olematuks ja seega seaks ohtu käibemaksu neutraalsuse.

47 Ühest küljest nähtub kohtupraktikast, et kuigi maksukohustuslastel on direktiivi 2006/112 artikli 213 põhjal ka kohustus teatada oma tegevuse alustamisest, muutumisest ja lõpetamisest liikmesriikide poolt selleks ette nähtud meetmete kohaselt, ei anna see säte liikmesriikidele õigust – juhul, kui maksukohustuslane eeltoodust ei teata – keelduda lubamast maksukohustuslasel käibemaksu maha arvata (vt eespool viidatud kohtuotsuse Nidera Handelscompagnie, punkt 48).

48 Euroopa Kohus on teisest küljest leidnud, et kuigi arvel on olulise dokumendi tähendus seetõttu, et see võib sisaldada kontrollitavaid andmeid, esineb asjaolusid, mil neid andmeid võib esitada muul viisil kui arvel ja kus nõue omada arvet, mis oleks igas punktis kooskõlas direktiivi 2006/112 sätetega, võiks seada ohtu maksukohustuslase mahaarvamisõiguse (vt selle kohta 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-90/02: Bockemühl, EKL 2004, lk I-3303, punktid 51 ja 52).

49 Seega, nagu nähtub ka eelotsusetaotlusest, tuleb märkida, et sellises olukorras nagu põhikohtuasjas on käibemaksu nõuetekohase ja tõhusa sissenõudmise tagamiseks vajalikud andmed esitatud.

50 Neid kaalutlusi arvesse võttes tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 168 ja artikli 178 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaldamisel põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel ei või äriühing tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kui arve, mis on koostatud enne nimetatud äriühingu äriregistris ja käibemaksukohustuslasena registreerimist, väljastati selle äriühingu osanike nimele.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikleid 9, 168 ja 169 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis ei anna ei äriühingule ega selle osanikele õigust nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamist, mis on tasutud tehtud investeeringutega seotud kuludelt, mida osanikud kandsid enne selle äriühingu registreerimist äriregistris ja maksukohustuslasena majandustegevuse eesmärgil.**

2. **Direktiivi 2006/112 artiklit 168 ja artikli 178 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaldamisel põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel ei või äriühing tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kui arve, mis on koostatud enne nimetatud äriühingu äriregistris ja käibemaksukohustuslasena registreerimist, väljastati selle äriühingu osanike nimele.**

Allkirjad