Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU MÄÄRUS (üheksas koda)

5. juuni 2014*

Eelotsusetaotlus — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Sisendkäibemaksu mahaarvamine — Kapitalikaubad — Kinnisasjad — Mahaarvamise korrigeerimine — Siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette kümneaastase korrigeerimisperioodi

Kohtuasjas C-500/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 25. juuni 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. septembril 2013, menetluses

Gmina Międzyzdroje

versus

Minister Finansów,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president M. Safjan, kohtunikud A. Prechal (ettekandja) ja K. Jürimäe,

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

— Gmina Międzyzdroje, esindajad: maksunõustajad K. Wojtowicz, M. Konieczny ja M. Janicki,

— Minister Finansów, esindajad: T. Tratkiewicz ja J. Kaute,

— Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,

— Austria valitsus, esindaja: C. Pesendorfer,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: V. Kaye, keda abistas *barrister* R. Hill,

— Euroopa Komisjon, esindajad: J. Hottiaux ja L. Lozano Palacios,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi põhistatud määrusega,

on andnud järgmise

* Kohtumenetluse keel: poola.

määruse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv"), artikleid 167, 187 ja 189, ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.

2 Taotlus on esitatud Gmina Międzyzdroje (Międzyzdroje vald) ja Minister Finansów'i (rahandusminister) vahelises kohtuvaidluses seoses otsusega, mille viimane võttis vastu pärast tõlgendamistaotlust, mis puudutas sellise sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist, mis tasuti kapitalikauba eest, mida kõigepealt kasutati seoses maksuvaba tegevusega ja seejärel seoses maksustatud tegevusega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 167 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal."

4 Selle direktiivi artikkel 168 sätestab:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]".

5 Direktiivi artikkel 184 sätestab:

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

6 Selle direktiivi artikli 185 lõige 1 sätestab:

„Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral."

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 187 näeb ette järgmist:

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

Liikmesriigid võivad korrigeerimise aluseks võtta perioodi, mis hõlmab kaupade esmasele kasutuselevõtule järgnevad viis täisaastat.

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 või toodeti või mil seda kasutati esimest korda."

8 Selle direktiivi artikkel 189 sätestab:

„Artiklite 187 ja 188 kohaldamiseks võivad liikmesriigid võtta järgmisi meetmeid:

a) määratleda kapitalikaupade mõiste;

b) kindlaks määrata korrigeerimisel arvessevõetava maksusumma;

c) võtta kõik vajalikud meetmed tagamaks, et korrigeerimine ei tooks kaasa põhjendamatuid soodustusi;

d) lubada halduskorda lihtsustada."

Poola õigus

9 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług) (*Dziennik Ustaw* nr 54, punkt 535) põhikohtuasjas kohaldamisele kuuluva redaktsiooni artikli 91 lõiked 1–3, 7 ja 7a on sõnastatud järgmiselt:

„1. Pärast maksustamisaasta lõppemist, mil oli olemas artikli 86 lõikes 1 nimetatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, on maksukohustuslane kohustatud tegema lõppenud maksustamisaasta kohta sisendkäibemaksu korrigeerimise vastavalt artikli 90 lõigetele 2–9, võttes arvesse suhet, mis arvutati artikli 90 lõigete 2–6 kohaselt või artikli 90 lõike 11 alusel vastuvõetud eeskirjade alusel. Korrigeerimist ei tule teha, kui vahe artikli 90 lõike 4 kohaselt määratud mahaarvamise suhte ja eelmise lause kohaselt määratud suhte vahel ei ületa 2%.

2. Mis puudutab kaupu ja teenuseid, mille maksukohustuslane vastavalt tulumaksualastele õigusnormidele loeb kulumikõlblike materiaalsete ja mittemateriaalsete põhivarade ja õiguste hulka, ning kinnisasju ja kasutusvaldust kinnisasjadele, välja arvatud need, mille soetamisväärtus ei ületa 15 000 Poola zlotti, siis tuleb maksukohustuslasel nende osas teha lõikes 1 nimetatud korrigeerimine viie üksteisele järgneva aasta ning kinnisvara ja kasutusvalduse korral 10 aasta jooksul alates kasutuselevõtmise aastast. Igaaastane korrigeerimine esimeses lauses nimetatud juhul puudutab ühte viiendikku ning kinnisvara ja kasutusvalduse korral ühte kümnendikku nende soetamisel või tootmisel arvutatud maksusummast. Selliste materiaalsete ja mittemateriaalsete põhivarade korral, mille soetamisväärtus ei ületa 15 000 Poola zlotti, kehtib *mutatis mutandis* lõige 1, kusjuures korrigeerimine tehakse selle aasta lõpus, mil toimus kasutuselevõtmine.

[...]

3. Lõigetes 1 ja 2 nimetatud korrigeerimine tuleb teha sellele maksustamisaastale, mille kohta korrigeerimine tehakse, järgneva aasta esimese arvestusperioodi maksudeklaratsioonis ja majandustegevuse lõpetamise korral viimase arvestusperioodi maksudeklaratsioonis.

[...]

7. Lõiked 1–6 kehtivad *mutatis mutandis*, kui maksukohustuslasel oli õigus arvata tema kasutatud kaupade või teenuste eest maha kogu sisendkäibemaks ja ta tegi mahaarvamise, või kui maksukohustuslasel ei olnud mahaarvamisõigust, kuid hiljem selle kauba või teenuse eest makstava käibemaksu mahaarvamise õigus muutus.

7a. Mis puudutab kaupu ja teenuseid, mille maksukohustuslane vastavalt tulumaksualastele õigusnormidele loeb kulumikõlblike materiaalsete ja mittemateriaalsete põhivarade ja õiguste hulka, ning kinnisasju ja kasutusvaldust kinnisasjadele, välja arvatud need, mille soetamisväärtus ei ületa 15 000 Poola zlotti, siis tuleb maksukohustuslasel nende osas teha lõikes 7 nimetatud korrigeerimine vastavalt põhimõtetele, mis on sätestatud lõike 2 esimeses ja teises lauses ning lõikes 3. See korrigeerimine tuleb teha mahaarvamisõiguse iga järgneva muutuse korral, kui nimetatud muutus toimub korrigeerimisperioodil."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Gmina Międzyzdroje tegi aastatel 2007–2010 investeeringu, mis seisnes talle kuuluva spordihalli laiendamises, lisades sellele abihoone, mis asus vallale kuuluva algkooli läheduses. Laiendamistööde käigus tarniti vallale kaupu ja osutati teenuseid, millelt ta tasus käibemaksu.

11 Nende tööde käigus plaanis Gmina Międzyzdroje muuta kogu kehakultuuri ja spordiga seotud valla vara, mille hulka kuulub ka spordihall, haldamissüsteemi muutmist. See muudatus pidi seisnema selles, et spordihall antakse rendile äriühingule, kes pidi haldama nii spordihoonet kui ka muid valla omandis olevaid spordiobjekte. Plaani kohaselt pidi äriühing maksma Gmina Międzyzdroje'le renti maksma ja vastutasuks oli tal õigus spordihalli kasutada ning saada sellest kasu tasude näol spordiobjekti koolile ja teistele huvitatud ühendustele ja isikutele kasutada andmise eest.

12 Minister Finansów, kellele Gmina Międzyzdroje esitas taotluse tõlgendada kaupade ja teenuste maksustamise seaduse seda redaktsiooni, mis kuulus kohaldamisele põhikohtuasjas arutusel oleva spordihalli rendileandmise kavale, leidis oma 21. septembri 2011. aasta otsuses, et selle seaduse artikli 91 lõigete 2, 3 ja 7a kohaselt tuleb valla poolt spordihalli laiendamise käigus tasutud käibemaksu mahaarvamisõigust korrigeerida kümne aasta jooksul ja korrigeerimine peab iga korrigeerimise aluseks oleva aasta kohta hõlmama 1/10 investeeringuga seotud sisendkäibemaksu summast, kuna kümnendikku sellest summast ei saa korrigeerida seetõttu, et spordihalli kasutati 2010. aastal tegevuseks, mille alusel ei teki mahaarvamisõigust.

13 12. aprilli 2012. aastal jättis Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (Szczecin'i vojevoodkonna halduskohus) rahuldamata Gmina Międzyzdroje poolt Minister Finansów'i kõnealuse otsuse peale esitatud kaebuse. See kohus leidis muu hulgas, et vald ei saa teha kõigi mahaarvamiste ühekordset korrigeerimist ainult ühe maksustamisaasta osas, kuna siseriiklik seadusandja oli kooskõlas direktiivi 2006/112 artikliga 187 ette näinud, et korrigeerimisperiood on kümme aastat.

14 Gmina Międzyzdroje esitatud apellatsioonkaebuse menetlemisel on Naczelny Sąd Administracyjny'l (kõrgeim halduskohus) kahtlusi selles, kuidas tõlgendada direktiivi 2006/112 artikleid 187 ja 189. Eeskätt soovib see kohus teada, kas põhikohtuasjas arutusel olevad siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette kümneaastase korrigeerimisperioodi, on kooskõlas direktiiviga kehtestatud käibemaksu neutraalsuse põhimõttega, kuna Euroopa Kohtu praktikast lähtudes nõuab see põhimõte, et maksukohustuslasel peab olema võimalik enammakstud käibemaks mõistliku aja jooksul tagasi saada.

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates tekib ka küsimus, kas sellises olukorras, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, kus kapitalikauba kasutusotstarvet muudetakse, nii et kõigepealt kasutatakse seda tegevuses, mis ei anna käibemaksu mahaarvamise õigust, ja edaspidi tegevuses, mis mahaarvamisõiguse annab, on direktiivi 2006/112 artikliga 189 vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette

korrigeerimisperioodi pikendamise kuni kümne aastani. See kohus lisab, et antud küsimusele on võimalik eitavalt vastata, kuna nende õigusnormide eesmärk näib olevat ära hoida seda, et korrigeerimine toob kaasa põhjendamatuid soodustusi. Seevastu tuleb nimetatud kohtu arvates välja selgitada, kas ühekordse korrigeerimise tegemise õigust, mida taotleb Gmina Międzyzdroje, saab pidada niisuguse põhjendamatu soodustuse andmiseks.

16 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas võttes arvesse [direktiivi 2006/112] artikleid 167, 187 ja 189 ning neutraalsuse põhimõtet, on lubatud sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu [on arutusel põhikohtuasjas], mis toovad endaga kaasa selle, et kui kapitalikauba kasutusotstarvet muudetakse nii, et tehingute asemel, mis ei andnud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kasutatakse seda edaspidi tehingute tegemiseks, mis annavad õiguse sisendkäibemaks maha arvata, siis ei ole ühekordne korrigeerimine enam võimalik, vaid korrigeerimine tuleb teha hoopis 5 üksteisele järgneva aasta jooksul ning kinnisasja puhul 10 aasta jooksul alates kapitalikaupade kasutuselevõtmise aastast?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

17 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 99 kohaselt võib Euroopa Kohus, kui küsimusele võib vastuse selgelt tuletada kohtupraktikast või kui esitatud küsimusele antav vastus ei tekita põhjendatud kahtlust, igal ajal ettekandja-kohtuniku ettepanekul ja pärast kohtujuristi ärakuulamist lahendada kohtuasja põhistatud määrusega.

18 Käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotlusega seoses tuleb seda sätet kohaldada.

19 Olgu meenutatud, et direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemi loogika kohaselt võib maha arvata maksukohustuslase poolt maksustatavate tehingute jaoks kasutatavate kaupade või teenuste suhtes kehtestatud makse. Maksude mahaarvamine on seotud maksu sissenõudmisega. Kui maksukohustuslase poolt omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvates tehingutes, ei või maksu sisse nõuda ega maha arvata. Seevastu juhul, kui kaupu või teenuseid kasutatakse maksustatavates tehingutes, võib neile kehtestatud maksu topeltmaksustamise vältimiseks maha arvata (vt selle kohta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24).

20 Direktiivi 2006/112 artiklis 187 ette nähtud mahaarvamise korrigeerimisperiood võimaldab vältida mahaarvamise arvutamisel ebatäpsusi ja maksukohustuslasele põhjendamatute soodustuste andmist või neile ebasoodsa olukorra tekkimist juhul, kui mahaarvamise summa kindlaksmääramisel algselt arvesse võetud asjaolud pärast deklaratsiooni esitamist muutuvad. Taoliste muudatuste tõenäosus on eriti oluline kapitalikaupade puhul, mida kasutatakse sageli mitme aasta kestel, mille käigus võib nende kasutusotstarve muutuda (vt selle kohta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punkt 25).

21 Seetõttu näeb direktiivi 2006/112 artikli 187 lõige 1 ette viieaastase korrigeerimisperioodi, mida võib kinnisvara puhul pikendada kahekümne aastani, mille jooksul võib toimuda üksteisele järgnevaid erineva suurusega mahaarvamisi. See säte lubab liikmesriikidel võtta korrigeerimise aluseks perioodi, mis algab kaupade esmasest kasutuselevõtust.

22 Nimetatud direktiivi artikli 187 lõige 2 sätestab, et korrigeerimisperioodi pikendamisel üle viie aasta hõlmab korrigeerimine üksnes vastavat osa kapitalikaupadele kehtestatud käibemaksust. See säte näeb veel ette, et korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaubad omandati või toodeti või mil seda kasutati esimest korda.

23 Direktiivi 2006/112 artikli 187 sätted reguleerivad niisugust mahaarvamise korrigeerimist nagu põhikohtuasjas, kus kapitalikaupa, mille kasutamisest mahaarvamisõigust ei teki, kasutatakse seejärel nii, et sellest tekib mahaarvamisõigus (vt selle kohta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punkt 30).

24 Mahaarvamise korrigeerimissüsteem on direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemi oluline osa, kuna selle eesmärk on tagada mahaarvamise täpsus ja seega maksukoormuse neutraalsus. Pealegi on selle direktiivi artikkel 187, mis puudutab selliseid kapitalikaupu nagu põhikohtuasjas käsitletavad, koostatud sõnastuses, mis ei jäta selle sisu kohustuslikkuse osas mingit kahtlust (vt selle kohta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punkt 26).

25 Käesolevas asjas näevad põhikohtuasjas kohaldamisele kuuluvad siseriiklikud õigusnormid kapitalikauba osas korrigeerimisperioodina ette kümme aastat alates asjaomase kauba kasutamisega alustamisest. Nende õigusnormide kohaselt puudutab iga-aastane korrigeerimine selliste kaupade korral ühte kümnendikku nende soetamisel või tootmisel arvutatud maksusummast.

26 Olgu märgitud, et kõnealuste siseriiklike õigusnormidega ette nähtud eeskirjad kujutavad endast selgelt direktiivi 2006/112 artikli 187 nende sätete, mida on meenutatud käesoleva määruse punktides 21 ja 22, nõuetekohast ülevõtmist ja seetõttu ei saa kahtluse alla seada nende eeskirjade kooskõla nimetatud sätetega.

27 Seevastu on artikliga 187, kuna sellel on selgelt kohustuslik iseloom, nagu on meenutatud käesoleva määruse punktis 24, vastuolus kord, mis lubab teha mahaarvamiste korrigeerimist vähem kui viie aasta jooksul, ning seetõttu ka kord – sarnaselt ühekordset korrigeerimist ette nägeva korraga –, millele tugineb Gmina Międzyzdroje, mis lubab korrigeerimist teha ainult ühe maksustamisaasta jooksul.

28 Põhikohtuasjas kohaldamisele kuuluvaid siseriiklikke õigusnorme ei saa selle alusel, et need näevad kapitalikauba osas korrigeerimisperioodina ette kümme aastat alates asjaomase kauba kasutamisega alustamisest, vaidlustada ka neutraalsuspõhimõttest lähtudes.

29 Nimelt, nagu on meenutatud käesoleva määruse punktides 20 ja 24, kujutab nõue, mille kohaselt peab kapitalikaupade puhul korrigeerimisperiood olema vähemalt viis aastat, endast direktiiviga 2006/112 kehtestatud korrigeerimissüsteemi olulist tegurit, kuna see võimaldab vältida mahaarvamise arvutamisel ebatäpsusi ja maksukohustuslasele põhjendamatute soodustuste andmist või neile ebasoodsa olukorra tekkimist ning tagab seega neutraalse maksustamise.

30 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikleid 167, 187 ja 189 ning neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis sellises olukorras, kus kapitalikauba kasutusotstarvet muudetakse nii, et kõigepealt kasutatakse seda tegevuses, mis ei anna käibemaksu mahaarvamise õigust, ja edaspidi tegevuses, mis mahaarvamisõiguse annab, näevad ette korrigeerimisperioodina ette kümme aastat alates asjaomase kauba kasutamisega alustamisest ja seega välistavad ühekordse korrigeerimise ühe maksustamisaasta jooksul.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 167, 187 ja 189 ning neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis sellises olukorras, kus kapitalikauba kasutusotstarvet muudetakse nii, et kõigepealt kasutatakse seda tegevuses, mis ei anna käibemaksu mahaarvamise õigust, ja edaspidi tegevuses, mis mahaarvamisõiguse annab, näevad ette korrigeerimisperioodina ette kümme aastat alates asjaomase kauba kasutamisega alustamisest ja seega välistavad ühekordse korrigeerimise ühe maksustamisaasta jooksul.

Allkirjad