

Kohtuasi C-707/18**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

13. november 2018

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunalul Timiș (Rumeenia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

30. oktoober 2018

Kaebaja:

Amărăști Land Investment SRL

Vastustajad:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

Põhikohtuasja ese

Kaebus, milles palutakse sisuliselt tühistada otsus vaide kohta, mille kaebaja esitas vastustajate maksuotsuse ja maksukontrolli aruande peale, tühistada osaliselt need dokumendid, millega kohustati kaebajat maksma täiendavat käibemaksu, ja kohustada vastustajaid see summa tagasi maksma koos vastava intressiga.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL (Euroopa Liidu toimimise lepingu) artikli 267 alusel palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikleid 24, 28 ja 167 ning artikli 168 punkti a, seoses võimalusega kvalifitseerida teatavad tehingud „investeeringuskuludeks“, millega seoses oleks maksukohustuslasel õigus käibemaksu maha arvata.

Eelotsuse küsimused

- 1) Kas direktiivi 2006/112, eriti selle artikleid 24, 28, 167 ja artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellise kinnisasja müügil, mis ei ole kantud riiklikusse kinnisasjade registrisse (kinnistusraamatusse) ja mis ei ole võõrandamise hetkel katastriüksus, osutab maksukohustuslasest ostja, kes võtab endale lepinguga kohustuse teha oma kulul vajalikud toimingud selle esmaseks kandmiseks kinnisasjade registrisse, müüjale teenuseid või ostab oma kinnisvarainvesteeringutega seotud teenuseid, mille puhul tekib tal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus?
- 2) Kas direktiivi 2006/112 ja eelkõige selle artiklit 167 ja artikli 168 punkti a, võib tõlgendada nii, et kulusid, mille maksukohustuslasest ostja on kandnud kinnisasjade registrisse esmakande tegemisel kinnisasjade kohta, millele ostjal on omandiõiguse tulevase üleandmisega seotud väljanõudeõigus ja mille on müünud müüjad, kes ei ole omandiõigust kinnisasjadele kinnistusraamatusse kandnud, võib pidada ettevalmistavaks investeerimistegevuseks, millega seoses on maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaks maha arvata?
- 3) Kas direktiivi 2006/112 sätteid, eriti selle artikleid 24, 28, 167 ja artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kuna maksukohustuslasest ostja kulud, mille ta on kandnud kinnisasjade registrisse esmakande tegemisel kinnisasjade kohta, mis on talle müüdnud ja millele ostjal on võlaõiguslepingust tulenev omandiõiguse tulevase üleandmisega seotud väljanõudeõigus müüjate suhtes, kes ei ole kinnistusraamatusse kandnud oma omandiõigust nendele kinnisasjadele, tuleb kvalifitseerida müüjatele teenuse osutamisenä olukorras, kus müüja ja ostja on omavahel kokku leppinud, et kinnisasjade hind ei sisalda kinnistusraamatuga seotud tehingute väärtust?
- 4) Kas direktiivi 2006/112 tähenduses peab kindlasti just müüja kandma halduskulud, mis on seotud kinnisasjadega, mis on müüdnud ja millele ostjal on omandiõiguse tulevase üleandmisega seotud väljanõudeõigus, sealhulgas, kuid mitte ainult kulud, mis tulenevad esmakande tegemisest kinnisasjade registrisse? Või kas pooltevahelise kokkuleppe alusel võib sellised kulud kanda ostja või muu tehingu pool, nii et sellel isikul on õigus käibemaksu maha arvata?

Viidatud liidu õigusnormid ja kohtupraktika

Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõige 1, artikli 24 lõige 1, artiklid 28 ja 167 ning artikli 168 punkt a

29. veebruari 1996. aasta otsus *Inzo vs. Belgische Staat* (C-110/94, EU:C:1996:67) ja 21. märtsi 2000. aasta otsus *Gabalfrisa jt* (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145)

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

Seadus nr 554/2004 halduskohtumenetluse kohta (Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ)

Artikli 8 lõike 1 esimene lause: „Isik, kelle seaduslikku õigust või õigupärast huvi on ühepoolse haldusaktiga rikutud, kes ei ole rahul vaidele antud vastusega või kes ei ole vastust artikli 2 lõike 1 punktis h osutatud tähtaja jooksul saanud, võib pöörduda pädeva halduskohtu poole akti täieliku või osalise tühistamise, kahju hüvitamise või olenevalt asjast ka mittevaralise kahju hüvitamise nõudes“.

Artikli 18 lõiked 1, 3 ja 6: „Artikli 8 lõikes 1 osutatud kaebuse lahendamisel võib kohus kas haldusakti täielikult või osaliselt tühistada, kohustada ametiasutust kas haldusakti andma või väljastama muud dokumenti või tegema konkreetset toimingut [...]. Kaebuse lahendamisel otsustab kohus ka varalise ja mittevaralise kahju hüvitamise üle, kui kaebaja on seda nõudnud [...]. Kõikidel juhtudel võib kohus huvitatud poole nõudel kehtestada otsuse resolutsioonis artikli 24 lõike 2 alusel kohustuse täitmise tähtaja ja sanktsiooni“.

Seadus nr 227/2015 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal)

Artikli 271 lõige 2: „Kui maksukohustuslane, kes tegutseb oma nimel, kuid kolmandate isikute arvel, osaleb teenuste osutamises, loetakse, et talle on osutatud või osutas ta selliseid teenuseid isiklikult“.

Artikli 281 lõige 6: „Asjade, sealhulgas kinnisasjade müügi puhul on kaubarnekuupäev asja omanikuna käsutamise õiguse ülemineku kuupäev. Lepingute puhul, milles on ette nähtud tasumine osamaksetena või muud liiki lepingute puhul, milles on ette nähtud, et omandiõigus läheb üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega, välja arvatud liising, on kaubarne kuupäev erandina kauba soetajale tegeliku üleandmise kuupäev“.

Artikli 297 lõige 4: „Igal maksukohustuslasel on õigus arvata maha ostudega seotud maks, kui kaupa kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks: a) maksustatavad tehingud“.

Seaduse nr 227/2015 maksuseadustiku kohta rakendussätted, mis on heaks kiidetud valitsuse otsusega nr 1/2016 (Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016)

Punkt 67 lõige 4: „Isikul, kellel on objektiivsete tõenditega kinnitatud kavatsus alustada iseseisvalt majandustegevust vastavalt maksuseadustiku artiklile 269 ja kes hakkab kandma kulusid ja/või tegema esialgseid investeeringuid, mis on vajalikud selle majandustegevuse alustamiseks, tuleb käsitada maksukohustuslasena, kes sellena tegutseb ja kellel on maksuseadustiku artikli 297 alusel õigus kohe maha arvata maks, mis kuulub tasumisele või on

tasatud seoses kulude ja/või investeeringutega, mis on tehtud seoses tehingutega, mida ta kavatses teha ja mis annavad õiguse mahaarvamisi teha, ilma et ta peaks ootama oma majandustegevuse tegelikku algust“.

Seadus nr 287/2009 tsiviilseadustiku kohta (Legea nr. 287/2009 privind Codul civil)

Artikli 885 lõige 1: „Kui seaduses ei ole sätestatud teisiti, tekivad kinnistusraamatusse kantavatele kinnisasjade suhtes asjaõigused nii poolte vahel kui ka kolmandate isikute ees ainult asja kandmisega kinnistusraamatusse kande aluseks olnud asjaõigust tõendava dokumendi või asjaolu alusel“.

Artikkel 886: „Kui seaduses ei ole sätestatud teisiti, toimub asjaõiguse muutmine asjaõiguste tekkimise ja lõppemise normide alusel“.

Artikkel 888: „Kinnistusraamatusse tehakse kanne notariaalakti, jõustunud kohtuotsuse, pärimistunnistuse või muu dokumendi alusel, mille on teinud haldusasutus, kui nii on seadusega ette nähtud“.

Artikkel 893 punkt a: „Asjaõiguse kohta võib kande teha ainult: a) isiku suhtes, kes kandeavalduse regidtreerimise kuupäevaks on sisse kantud õiguse omanikuna, mille kohta kanne tehakse; [...]“.

Artikkel 1244: „Lisaks muudele seaduses ette nähtud juhtudele tuleb kokkulepped, mis asendavad või sisaldavad kinnistusraamatusse kantavaid asjaõigusi, sõlmida tõestatud dokumendina, vastasel juhul on need tühised“.

Artikkel 1672: „Müüjal on järgmised põhikohustused: 1) anda üle asja omand või võõrandatud õiguse omand; 2) anda üle ese; 3) tagada ostjale, et teda ei tõsteta välja ja varal ei esine puudusi“.

Artikkel 1676: „Kinnisasja müümisel toimub omandiõiguse üleminek müüjalt ostjale kinnistusraamatut käsitlevate sätete alusel“.

Artikkel 1719: „Ostjal on järgmised peamised kohustused: a) võtta vastu müüdüd kaup; b) maksta müügihind“.

Asjaolude ja põhikohtuasja lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja asutati 2014. aastal eesmärgiga rajada ja käitada talu umbes 4000 hektari suurusel maaalal. Selleks majandustegevuseks ostab ettevõtja praegu põllumajandusmaad kaheetapilise tehingu kaudu. Esimeses etapis sõlmivad müüjad ja kaebaja kui ostja omavahel võlaõiguslepingud, mille alusel ostja omandab maa omandiõiguse tulevase üleandmisega seotud väljanõudeõiguse. Pärast nende lepingute sõlmimiseks vajalike seaduses ette nähtud haldusformaalsuste täitmist toimub teine etapp, nimelt ostu-müügi asjaõiguslepingute sõlmimine, millega kinnisasi omandatakse.

- 2 Investeerimistegevuse nõuetekohaseks läbiviimiseks on kaebaja kasutanud teatud spetsialistide ja maaklerite, advokaatide, notarite, katastri ja topograafiateenistuste teenuseid, et kontrollida müügis oleva maa õiguslikku olukorda ja tasunud neile kõikide toimingute eest, mis on eelnenud ostu-müügilepingute sõlmimisele.
- 3 Kaebaja põhjendas nende teenuste vajadust asjaoluga, et tema majandustegevuse geograafilises piirkonnas on maa jagatud väikesteks maatükkideks ja need ei ole kantud kinnistusraamatusse. Seadus nõuab kinnisasja ostu-müügilepingu kehtivas vormis sõlmimise tingimusena, et maatükid kantaks kinnistusraamatusse ja et isik, kes on tehingus müüja, oleks maatüki omanikuna kinnistusraamatusse kantud isik, mistõttu on kaebajal võimatu osta maad otse ja tal on vaja läbida ostumenetlus kahes eespool nimetatud etapis.
- 4 Müüjatele kõnealuste maatükkide katastrisse kandmisega seotud kulude kohta arveid ei esitata ja nemad neid kulusid ta tegelikult ei kanna. Seetõttu on maatükkide kahepoolsetesse ostu-müügi võlaõiguslepingutesse lisatud tingimus, milles müüja kinnitab, et ostja (kaebaja) kannab kõik dokumentide kogumise, koostamise, maatüki katastrisse ja kinnistusraamatusse kandmise, tõestamise ja registreerimise kulud, mis on vajalikud selleks, et maatükist saaks notariaalselt kinnitatud ostu-müügi asjaõiguslepingu ese.
- 5 Pooled lepivad eelnevalt kokku eespool nimetatud toimingute väärtuses 750 eurot hektari kohta. Lisaks kehtestavad nad leppetrahvi, mille kohaselt juhul, kui müüja ei täida ettenähtud aja jooksul lepingu sõlmimise kohustust, enda süül või muul põhjusel, välja arvatud kaebajale omistataval põhjustel, kohustub ta maksma kaebajale tema kantud kulud, mis on seotud maatüki kinnistusraamatusse kandmisega, ja kahjuhüvitise 2000 eurot hektari kohta.
- 6 Lepingus sätestatud hinna osas, nagu nähtub võlaõiguslepingutest, on lepingu pooled kokku leppinud, et kaebaja maksab võlaõiguslepingu sõlmimisel maatüki kogu hinna, mis ei sisalda maatükkide registrisse kandmisega seotud summat, mis jääb eraldiseisvaks.
- 7 23. jaanuaril 2017 esitas kaebaja maksuhaldurile sisendkäibemaksu tagastusnõude summas 73 828 Rumeenia leud (RON), millele järgnes maksukontroll, mis lõppes 15. märtsil 2017 nii kontrollaruande kui ka maksuotsuse tegemisega, millega taotletud summa tagastusnõue rahuldati. Maksuhaldur leidis siiski, et täiendavalt tuleb juurde maksta 41 911 Rumeenia leud käibemaksu maksustatavast väärtusest 209 522 Rumeenia leud, mis on kaebaja poolt müüjatele osutatud teenuse hind. See maksustatav väärtus arvutati korrutades maaala 74,43 hektarit, mille kohta olid 31. detsembriks 2016 sõlmitud lõplikud ostu-müügi asjaõiguslepingud, hinnaga 750 eurot hektari kohta.
- 8 Sellega seoses selgitas maksuhaldur, et summa 750 eurot hektari kohta on hind, mille kaebaja makstab müüjale vastutasuks asja üleminekuga seoses osutatud teenuse eest. Ta on seisukohal, et hageja maksis maatüki ostmise eest maatüki hinna, kuid ta osutas müüjatele ka teenuseid ning müüjad peavad kandma maade

registrisse kandmise ja ostu-müügilepingute notariaalse tõestamisega seotud kulud. Sisuliselt leidis maksuhaldur esiteks, et hageja osutas neid teenuseid (mis kujutavad endast käibemaksustamisele kuuluvaid tehinguid) enda nimel, kuid teiste arvel, esitamata neile arveid ja kogumata vastavat sisendkäibemaksu ning teiseks, et teenuste osutamisel on maks muutunud sissenõutavaks ostu-müügi asjaõiguslepingute notariaalse sõlmimise kuupäeval.

- 9 Kohtueelse haldusmenetluse raames esitas kaebaja täiendava käibemaksu tasumist käsitleva maksuotsuse peale vaide, kuid maksuhaldur vaidet ei rahuldanud. Selles kontekstis esitas kaebaja põhikohtuasjas menetletava kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

Poolte peamised argumendid

- 10 Kaebaja väidab sisuliselt, et tehtud toimingute ja tema kantud kulude puhul, mille suurus on 750 eurot hektari kohta, on tegemist investeeringuga seotud kuludega, mis on kantud maksustatavate tehingute tegemiseks, mille puhul tal on õigus käibemaksu mahaarvamisele.
- 11 Mis puutub *esimesse küsimusse*, siis väidab kaebaja, et alates ostu-müügi võlaõiguslepingu sõlmimise kuupäevast omandas ta kinnisasja omandiõiguse üleandmise väljanõudeõiguse. Kuna see kinnisasi on tema valduses ja tal on selle omandiõiguse tulevase üleandmisega seotud väljanõudeõigus ja see valdus tekib kaudselt asja omandi kui asjaõiguse saamiseks, kasutab ta seda asja. Kaebaja sõnul tuleb käitamise all mõista ka kinnisasja suhtes tehtud esialgseid toiminguid. Sellist ettevalmistavat tegevust, nagu kinnisasja registrisse kandmine, tuleb pidada osaks tema äritegevusest, arvestades, et asjakohase kande puudumisel kinnistusraamatus ei teki kolmandate isikute ees maa omandiõigust ja maa ei saa olla ostu-müügi asjaõiguslepingu esemeks ning kaebajal ei ole võimalik teha maksustatavaid tehinguid. Sellisel juhul on maksustatav tehing, mille kaebaja kavatses teha, just selle maa põllumajanduslik kasutamine, mille ta ostab.
- 12 Mis puutub *teise küsimusse*, siis väidab hageja, et kulused seoses kinnistusraamatusse maatüki kohta esmakande teegemisega ei kanna võlaõiguslepingu sõlminud müüjad ja need ei sisaldu ka maatüki hinnas, vaid need on eraldi kulutused, mis on kvalifitseeritavad kinnisvarainvesteeringutega seotud kuludeks. Sellega seoses viitab kaebaja kohtuotsusele kohtuasjas Inzo, milles Euroopa Kohus leidis, et kui maksuhaldur on lugenud käibemaksukohustuslaseks äriühingu, kes on teatanud oma kavatsusest läbi viia majandustegevust, mille käigus tehakse maksustatavaid tehinguid, võib kavandatava tegevuse tasuvuse kohta tellitavat uuringut pidada majandustegevuseks, kui selle uuringu eesmärk on uurida, mil määral on kavandatav tegevus kasumlik, ja Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikale, millest nähtub, et esineb olukordi, kus enne maksustatava tegevuse alustamist (investeerimisetapis) ostetud kaupadelt ja/või teenustelt tasutud sisendkäibemaksu võib maha arvata ka siis, kui seejärel neid kaupu või teenuseid selles tegevuses ei kasutata, kui tõendatud on

maksukohustuslane kavatsus ostmise ajal kasutada kaupu ja/või teenuseid järgnevas maksustatavas tegevuses.

- 13 *Kolmanda küsimuse* osas väidab kaebaja, et on vaja kindlaks teha, kas direktiivi 2006/112 tähenduses tegutseb maksukohustuslasest ostja, kes võtab lepingu alusel endale kohustuse kanda niisuguseid kulusid, nagu need, millele põhikohtuasjas viidatakse, vahendajana müüja suhtes, kelle kinnisasja kohta kanne kinnistusraamatusse tehakse.
- 14 Mis puutub *neljandasse küsimusse*, siis leiab kaebaja, et see küsimus on asjakohane poolte õiguse aspektist määrata lepingus kindlaks isik – kas ostja või müüja –, kes peab kandma kulusid, mis tekivad haldustoimingutest, mis on seotud müüdava kinnisvasjaga, mille puhul ostjal on müüja suhtes omandiõiguse tulevase üleandmisega seotud väljanõudeõigus. Direktiivi 2006/112 sätted, milles käsitletakse poolte valikuvõimalust, tuleb tõlgendada nii, et arvesse võetakse küsimust, kas selle isiku selliselt tehtud toimingutelt käibemaksu mahaarvamise õigust tunnustada või mitte.
- 15 Vastustajad leiavad omakorda, et 750 euro suurune summa hektari kohta kujutab endast tasu teenuste eest, mida kaebaja müüjale vastutasuks maa võõrandamise eest osutas. Nad väidavad, et müügihind hõlmab ka 750 eurot hektari kohta ja et hinna alandamise kaudu on vahetatud kaupu ja teenuseid, nimelt maa katastrisse ja kinnistusraamatusse kandmisega seotud kaebaja teenuste ja tema kantud kulude eest võõrandati kinnisasi vastavalt seaduses sätestatud tingimustele. Sellest tulenevalt ei ole hageja kandnud kulusid maksustatavate tehingute tarbeks, vaid müüja eest. Hageja tegutses vahendajana ja ta loetakse käibemaksu seisukohast kinnisasja katastrisse ja registrisse kandmisega seotud teenuste ostjaks ja edasimüüjaks.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 16 Võttes arvesse poolte arvamuste erinevust, mis tuleneb direktiivi 2006/112 sätete erinevast tõlgendamisest seoses kaebaja õigusega arvata maha käibemaks, mille ta maksukohustuslasest ostjana on tasunud kuluselt, mis on tekkinud kinnistusraamatusse esmakande tegemisel kinnisasja kohta, millele tal on omandiõiguse tulevase üleandmisega seotud väljanõudeõigus, märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et talle esitatud küsimuse raames on eespool nimetatud direktiivi tõlgendamisel raskusi.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kinnisasja esmase kinnisasjade registrisse kandmisega seotud toimingutest tekkinud kulude õiguslik regulatsioon liidu õiguses otseselt puudub. Direktiiv 2006/112 ega sellega seotud kohtupraktika ei täpsusta, kas selliseid kulusid võib pidada investeerimiskuludeks või müüjale teenuste osutamiseks.
- 18 Vaidluse lahendamiseks tuleb kontrollida, kas kaebaja tehtud toiminguid võib liigitada „investeerimiskuludeks“, millega seoses tekib maksukohustuslasel

käibemaksu mahaarvamise õigus. Kuid direktiivi 2006/112 tõlgendamine ja Euroopa Kohtu kohtupraktika analüüs sarnastes kohtuasjades ei näita, mil määral saab selliseid kulusid klassifitseerida investeerimist ettevalmistavateks toiminguteks, millega seoses tekib maksukohustuslasel õigus käibemaksu mahaarvamisele. Kuigi nimetatud toimingute määratlemine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ainupädevuses, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus selleks, et põhikohtuasja faktilistele asjaoludele liidu õigusnorme õigesti kohaldada, vajalikuks, et kõnealuseid sätteid tõlgendaks Euroopa Kohus.

TÖÖDOKUMENT