

Kohtuasi C-405/19**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

24. mai 2019

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Hof van Cassatie (Belgia kassatsioonikohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

26. aprill 2019

Kassatsioonkaebuse esitaja:

Vos Aannemingen BVBA

Vastustaja kassatsioonimenetluses:

Belgische Staat

Põhikohtuasja ese

Kassatsioonkaebus on esitatud kohtuasjas, mille pooled on Vos Aannemingen BVBA (kassatsioonkaebuse esitaja) ja maksuhaldur (Belgia riik, vastustaja kassatsioonimenetluses) ning mis puudutab reklaami- ja halduskuludelt ning maakleritasudelt tasutud käibemaksu mahaarvatavust. Kassatsioonkaebus on esitatud Hof van beroep Gent'i (Genti apellatsioonikohus, Belgia) otsuse peale, millega rahuldati kassatsioonimenetluses vastustaja apellatsioonkaebus ja tunnistati kassatsioonkaebuse esitaja algne kaebus põhjendatuks vaid osaliselt, nimelt vaid määratud haldustrahvi tagastamist puudutavas osas. Esimese astme kohtus oli kassatsioonkaebuse esitaja kasuks välja mõistetud ka tema poolt tasutud käibemaks summas 92 313,99 eurot ning viivis.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, millega palutakse tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine

käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artiklit 17

Eelotsuse küsimused

1. Kas direktiivi 77/388/EMÜ artiklit 17 tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et kantud kuludest saab kasu ka kolmas isik – nagu see on juhul, kui arendaja kannab kortereid müües reklaami- ja halduskulud ning maakleritasud, millest saavad kasu ka kinnistute omanikud –, ei takista nendelt kuludelt tasutud käibemaksu täies ulatuses maha arvamast, kui tuvastatakse, et maksukohustuslase kulude ja majandustegevuse vahel on otsene ja vahetu seos ning kolmandal isikul tekkinud eelis on maksukohustuslase ettevõtte vajadusega võrreldes kõrvaline?
2. Kas kõnealune põhimõte kehtib ka juhul, kui tegemist ei ole mitte üldkuludega, vaid kuludega, mis on seotud kindlate käibemaksuga maksustatavate või mittemaksustatavate müügit tehingutega, nagu käesoleval juhul ühelt poolt korterite ja teiselt poolt kinnistute müük?
3. Kas asjaolu, et maksukohustuslasel on võimalus/õigus nõuda osa kuludest sisse nendest kuludest kasu saavalt kolmandalt isikult, kuid ta ei tee seda, mõjutab nendelt kuludelt tasutud käibemaksu mahaarvatavuse küsimust?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv 77/388/EMÜ“) artikkel 17

Viidatud riigisisised õigusnormid

Põhiseaduse (Grondwet) artikkel 149;

Tsiviilseadustiku (Burgerlijk Wetboek) artiklid 1319, 1320 ja 1322;

Kohtukorralduse seadustiku (Gerechtigd Wetboek) artikli 19 lõiked 1 ja 2, artikli 1068 lõige 1 ja artikli 1138 punkt 3;

3. juuli 1969. aasta käibemaksuseadustiku rakendamise seaduse (Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, edaspidi „käibemaksuseadustik“) artikli 45 § 1;

10. detsembri 1969. aasta kuningliku dekreeidi nr 3, mis reguleerib sisendkäibemaksu mahaarvamist käibemaksu kohaldamisel (Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de

belasting over de toegevoegde waarde), redaktsioonis, mis eelnes 24. jaanuari 2015. aasta muudetud redaktsioonile, artikli 1 § 2

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kassatsioonkaebuse esitaja majandustegevus piirdub korterelamute ehitamise ja müümisega. Ta ehitab kolmandatele isikutele kuuluvatele kinnistutele kortereid ja pakub neid siis müügiks. Sellega seoses tekivad tal reklaami- ja halduskulud ning ta maksab tasu maakleritele. Korterite müüki tõendaval dokumendil on kassatsioonkaebuse esitaja märgitud hoone müüjaks, kinnistu omanik on kinnistu müüja staatuses.
- 2 Kassatsioonkaebuse esitaja arvas reklaami- ja halduskuludelt ning maakleritasudelt tasutud käibemaksu täies ulatuses maha.
- 3 Revisjoni põhjal asus maksuhaldur seisukohale, et ajavahemikul 1. jaanuar 1999 kuni 30. september 2001 on käibemaks mahaarvatav vaid osas, milles see puudutab hoonete müüki, kuid ei ole mahaarvatav kinnistute müüki puudutavas osas. Mahaarvamiseõigus on vaid selle protsendimäära ulatuses, mis tuleneb murrust, mille lugejaks on hoone hind ja nimetajaks hoone hinna ja kinnistu hinna summa.
- 4 Maksuhaldur tegi maksuotsuse, mille alusel tasus kassatsioonkaebuse esitaja kõikide õiguste reservatsiooni kohaldades käibemaksu summas 92 313,99 eurot, millele lisandus viivis ja trahv.
- 5 Seejärel esitas kassatsioonkaebuse esitaja maksuotsuse peale vaide ja nõudis tasutud summade tagasimaksmist.

Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent'i (Ida-Flandria esimese astme kohtu Genti kohtumaja) rahuldas 21. märtsi 2016. aasta otsusega kassatsioonkaebuse esitaja nõude. Kohus märkis selle kohta sisuliselt, et hoone müük ja kinnistu müük on üks ja sama võõrandamistehing, millest tulenevalt kuuluvad kassatsioonkaebuse esitaja makstud reklaami- ja maakleritasud täies ulatuses tema ainukese majandustegevuse üldkulude hulka. Asjaolu, et reklaami- ja maakleritasudest võib tekkida eelis ka kinnistu omanikule, on kassatsioonkaebuse esitaja vajadusega võrreldes kõrvaline.

- 6 Maksuhaldur esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Hof van beroep Gentile (Genti apellatsioonikohus, Belgia). Viimane rahuldas 28. novembri 2017. aasta otsusega apellatsioonkaebuse ja tunnistas kassatsioonkaebuse esitaja algse kaebuse põhjendatuks vaid osaliselt, nimelt haldustrahvi puudutavas osas.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 7 Kassatsioonkaebuse esitaja hinnangul on reklaami- ja halduskulud ning maakleritasud otseselt ja vahetult seotud tema majandustegevusega, millest tulenevalt on sisendkäibemaksu täies ulatuses mahaarvamine põhjendatud.

Kassatsioonkaebuse esitaja märgib, et apellatsioonikohus ei oleks tohtinud teda viidatud kuludelt tasutud käibemaksu täies ulatuses mahaarvamise õigusest ilma jätta põhjendusega, et tema väide, mille kohaselt piisab sisendkäibemaksu mahaarvamiseks otsesest ja vahetust seosest tema maksustatavate tehingutega, ei ole õige, et ta jätab seejuures tähelepanuta, et õiguslikult on võimalik müüa kinnistut ja hoonet eraldi ja et kuigi hoonete müügi ja kinnistute müügi vahel esineb teatav seos, ei ole tegemist nimetatud otsese ja vahetu seosega.

- 8 Peale selle väidab kassatsioonkaebuse esitaja, et kui ostutehing on sisuliselt tehtud teatava või kogu tema maksustatava tegevuse hilisema teostamise huvides, võib maksukohustuslane sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata, isegi kui tehingust saab kasu kolmas isik, kes oleks üldjuhul pidanud kandma ühe osa kuludest, eeldusel et kolmanda isiku saadud isiklik eelis on maksukohustuslase ettevõtte vajadusega võrreldes kõrvaline.

Apellatsioonikohus jättis käsitlemata tema väite, et kinnistu omanikel kaudselt tekkinud eelis on tema ettevõtte vajadusega võrreldes kõrvaline, millest tulenevalt ei saa kohus oma otsust põhjendada ka pelgalt kaalutlusega, et kassatsioonkaebuse esitaja saab ühe osa kuludest sisse nõuda kinnistute omanikelt, nimelt selle osa kuludest, mida kõnealused kinnistute omanikud oleksid pidanud üldjuhul kandma.

- 9 Lõpuks märgib kassatsioonkaebuse esitaja, et maksukohustuslane, kes teenuse saamise ajal sellena tegutseb ja seda teenust oma majandustegevusega seotud tehingute tarbeks kasutab, võib sellelt teenuselt tasuda tuleva või tasutud käibemaksu maha arvata ka siis, kui tegemist ei ole üldkulude, vaid erikuludega.

Seega ei oleks apellatsioonikohus tohtinud keelata kõnealustelt kuludelt tasutud käibemaksu täies ulatuses maha arvamast põhjendusega, et tegemist on kuludega, mis on tekkinud eriomaste hoonete või kinnistute müümisel.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 10 Vastavalt käibemaksuseadustiku artikli 45 § 1 lõikele 1, millega võeti üle kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõige 2, on maksukohustuslasel, juhul kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata talle tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt tasutud käibemaks.
- 11 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on vajalik, et konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamiseõigust tekitava müügitehingu vahel esineb otsene ja vahetu seos selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu

mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatus. Käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamine kaupade või teenuste eelnevale omandamisele eeldab, et viimaste eest kantud kulud kuuluksid osana mahaarvamisõiguse andnud maksustatavate tehingute hinna sisse (vt nt 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57).

Siiski tunnustatakse ka maksukohustuslase mahaarvamisõigust, isegi kui puudub otsene ja vahetu seos ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel, mille puhul võib maksu maha arvata, kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ning moodustavad sellistena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa. Need kulud on otseselt ja vahetult seotud maksukohustuslase kogu majandustegevusega (vt nt 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 58).

- 12 18. juuli 2013. aasta otsuses AES-3C (C-124/12, EU:C:2013:488) märkis Euroopa Kohus 16. oktoobri 1996. aasta otsusele Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491) viidates, et kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ tuleb tõlgendada nii, et töötajate tasuta transport nende elukohast töökohta ja tagasi, mille tööandja kindlustab ettevõtte vara hulka arvatud sõidukiga, toimub põhimõtteliselt töötajate isiklikuks tarbeks ja seega muul kui majandustegevuse eesmärgil, millest tulenevalt on põhimõtteliselt keelatud kõnealustelt veoteenustelt tasutavat käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Ent juhul, kui ettevõtte vajadused nõuavad teatud erilistel asjaoludel – nagu näiteks muude sobivate transpordivahendite kasutamise keerukus või vahelduvad töökohad –, et tööandja korraldaks töötajate transpordi, siis ei saa seda teenust pidada osutatuks muul kui majandustegevuse eesmärgil, millest tulenevalt võib nendelt veoteenustelt tasutud käibemaksu maha arvata (punkt 29). Peale selle tuletas Euroopa Kohus meelde, et kuigi töötajad võivad saada soodustuse teenuse osutamisest, mida tööandja pakub, kuid mis on ettevõtluse huvides, tuleb seda asjaolu pidada majandustegevuse eesmärgi suhtes kõrvaliseks (punkt 33).
- 13 14. septembri 2017. aasta otsuses Iberdrola (C-132/16, EU:C:2017:683) märkis Euroopa Kohus, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punkti a, mis vastab kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 2 punktile a, tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on õigus maha arvata sisendkäibemaks, mida tasuti niisuguse kinnisasja ehitamises või parendamises seisnevate teenuste osutamise eest, mille omanik on kolmas isik, kui viimane saab nende teenuste tulemusi kasutada tasuta ning kui neid teenuseid kasutavad nii vastav maksukohustuslane kui ka kolmas isik oma majandustegevuse raames, tingimusel et need teenused ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik selleks, et nimetatud maksukohustuslane saaks sooritada maksustatavaid müügitehinguid, ning nende teenuste kulu sisaldub nende tehingute hinnas.
- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kuigi viidatud kohtuotsused puudutavad ka juhtumeid, mil ostutehingust saab eelise kolmas isik, ei luba need siiski täie kindlusega otsustada, kas kassatsioonkaebuse esitaja õiguslik arusaam on sellises

olukorras, nagu on kujunenud põhikohtuasjas, õige ja kas tema poolt korterite müügi raames kantud reklaami- ja halduskuludelt ning tasutud maakleritasudelt makstud käibemaksu saab täies ulatuses maha arvata ka siis, kui kõnealustest kuludest saavad kasu ka kinnistute omanikud ja osa nendest kuludest saab viimastelt sisse nõuda, kui tuvastatakse, et nimetatud kolmandatel isikutel tekkinud eelis on võrreldes kassatsioonkaebuse esitaja ettevõtte eesmärkidega kõrvaline.

- 15 Seepärast peab eelotsusetaotluse esitanud kohus vajalikuks esitada Euroopa Kohtule eespool sõnastatud eelotsuse küsimused.

TÖÖDOKUMENT