

# Anonüümseks muudetud versioon

Tölge

C-374/19 - 1

## Kohtuasi C-374/19

### Eelotsusetaotlus

#### Saabumise kuupäev:

13. mai 2019

#### Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

#### Eelotsusetaotluse kuupäev:

27. märts 2019

#### Kassatsioonkaebuse esitaja:

HF

#### Vastustaja kassatsioonimenetluses:

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler

---

[...]

**BUNDESFINANZHOF**

[...]

## KOHTUMÄÄRUS

Kohtuasjas

**HF**, [...],

kaebaja ja kassatsioonkaebuse esitaja,

[...]

*versus*

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, [...]

vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses,  
mis puudutab 2009.–2012. aasta eest tasuda tulevat käibemaksu,  
tegi V kolleegium (edaspidi „eelotsusetaotluse esitanud kohus“)  
[...]

27. märtsil 2019 järgmise kohtumääruse: **[lk 2]**

I. Euroopa Liidu Kohtule esitatakse järgmine eelotsuse küsimus:

Kas maksukohustuslane, kes toodab maksustatava tegevuse tarbeks kasutatava kapitalikauba, millega seoses tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus (käesolevas asjas kohviku pidamiseks ette nähtud hoone rajamine), peab mahaarvamist käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 ja artikli 187 alusel korrigeerima, kui ta mahaarvamiseõigust andva tegevuse (käesolevas asjas kohviku pidamine) lõpetab ja kapitalikaup jääb varem maksustatava tegevuse tarbeks kasutatud ulatuses kasutamata?

II. Menetlus peatatakse, kuni Euroopa Liidu Kohus on eelotsuse küsimusele vastanud.

## Põhjendused

I.

Kaebaja ja kassatsioonkaebuse esitaja on vanade- ja hooldekodu pidava osäühingu (GmbH) ühendav ettevõtja, osäühingu asjaomane tegevus on maksuvaba. 2003. aastal rajas osäühing kõrvalhoonesse kohviku, kuhu pääsesid külastajad välise sissepääsu ja hooldekodu elanikud hooldekodu söögisaali kaudu.

Kaebajal oli algselt kavas kasutada kohvikut ainult maksustatava tegevuse tarbeks. Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses Finanzamt (maksuamet, edaspidi „FA“) tegi maksukontrolli, mille aruandele viidates märkis Finanzgericht (maksukohus, edaspidi „FG“), et kohvikus ei peetud eraldi arvestust, kuna **[lk 3]** kaebaja sõnul hooldekodu elanikud kohvikus üldse ei käinud. Valdav osa neist on füüsiliselt sedavõrd nõrgad, et kohvikukülastus ei tule kõne alla. Ainult väheseid neist külastavad sugulased, sõbrad ja tuttavad. Pealegi piirduvad ka nemad viibimisega äsja ehitatud söögisaalis, kuna seda kasutatakse ka külastusruumina, kus saab tasuta kohvi ja mõnikord ka kooke. Kohvik oli iseenesest ette nähtud vaid majavälistele külalistele, kellel ei ole tingimata vaja istuda kõrvuti tuhvlires ja hommikumantlites olevate hooldekodu elanikega. Maksukontrolli aruande kohaselt on tegemist argumentidega, mida FA ei saanud jätta käibemaksu erirevisjoni raames arvesse võtmata. Sellegipoolest näis FA-le ebatõenäoline, et mitte ükski hooldekodu elanik ei läinud koos oma külalistega kohvikusse ja seda

ei kasutanud. Seepeale lepiti kokku, et eeldatakse, et kohviku kasutamisega seotud tegevus on maksuvaba 10% ulatuses. Sellele tuginedes leiti, et käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetzes, UStG) § 15a kohaselt tuleb mahaarvamist alates 2003. aastast korrigeerida.

Maksurevisjoni tulemusel lähtus FA sellest, et maksustamisaastatel 2009–2012 osahing kohvikus enam tehinguid ei teinud. 2013. aasta veebruaris kustutati asjaomane tegevusala registrist. See tõi kaasa mahaarvamise ulatuslikuma korrigeerimise UStG § 15a alusel, kuna nüüd ei kasutatud kohvikut enam üldse sellise tegevuse tarbeks, mis oleks andnud mahaarvamisõiguse.

Vaie ja FG-le esitatud kaebus jäeti rahuldamata. FG lähtus oma [...] otsuses sellest, et vaidlusalustel aastatel oli kohviku tegevus lõppenud. On tõsi, et ruumide tühjana seismine ei tekita käivet ega too kaasa olukorra [lk 4] muutumist. Lähtuda tuleb aga kasutamiskavatsustest. Need on muutunud, kuna kavatsus kasutada kohvikut maksustatavaks toitlustustegevuseks on ära langenud. Kohvik ei seisnud täiesti tühjuna, seda kasutasid nüüd üksnes hooldekodu elanikud ning nendega seotud asjaomane tegevus on maksuvaba. Kuna kohviku kasutamine majaväliste külaliste tarbeks, mis oleks olnud maksustatav tegevus, oli lõppenud, muutus paratamatult ka kasutuse protsentuaalne suhe, nimelt kasutavad hooldekodu elanikud kohvikut nüüd 100% ulatuses. Kasutamist muu tegevuse tarbeks kui maksuvabaks tegevuseks ei esine.

Selle peale esitas kaebaja kassatsioonkaebuse. Kui ettevõtte vara hulka kuuluvat eset ilma isiklikuks tarbeks kasutamise võimaluseta enam ei kasutata, ei ole tegemist kasutuse muutusega, mis tooks UStG § 15a alusel kaasa mahaarvamise korrigeerimise. Kohvik oli ebaõnnestunud investeering. Võeti arvesse, et seda võib hakata kasutama vanadekodu. Neutraalse maksustamise kaalutlustel ei või ebaõnnestunud investeering anda õigust mahaarvamise korrigeerimiseks. Tegemist on täielikult toimiva kohvikuga. Hooldekodu elanike poolne kasutamine piirdub ikka veel 10%-ga. Ulatuslikuma kasutamise eeldamine on vastuolus tegeliku olukorraga. Pääs kohvikusse suleti juba liiklusohutuse ja turvalisuse huvides. Väärtuse osalisest amortiseerimisest keeldumine tõendab, et kavatsus kohvikut kasutada on veel olemas. Selle vastu väidab FA, et kasutus on muutunud, kuna kavatus tegeleda maksustatava tegevusega on ära langenud. Seepärast kasutatakse kohvikut praegu vaid maksuvaba tegevuse tarbeks.

## II.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab Euroopa Liidu Kohtule (edaspidi „Euroopa Kohus“) resolutsioonis sõnastatud küsimuse nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi [lk 5] 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; eespool ja edaspidi „käibemaksudirektiiv“), tõlgendamise kohta ning peatab menetluse kuni Euroopa Kohtult vastuse saamiseni.

### 1. Õiguslik raamistik

#### a) Liidu õigus

Käibemaksudirektiivi 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.“

Käibemaksudirektiivi artikkel 187 on sõnastatud järgmiselt:

„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 järgnevat 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.

Korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaubad omandati või toodeti või mil seda kasutati esimest korda.“

## **b) Riigisisene õigus**

Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, eespool ja edaspidi „UStG“) § 15a lõige 1 näeb ette:

„Kui tehingute tegemiseks korduvalt kasutatava kauba puhul muutub viie aasta jooksul alates esmakordsest kasutamisest algse mahaarvamisõiguse andnud olukord, tuleb muutuse igal kalendriaastal korrigeerida soetus- või tootmiskuludelt mahaarvatava sisendkäibemaksu summat. Kinnisasjade ja nende oluliste osade puhul, [lk 6] õiguste puhul, mille suhtes kehtivad tsiviilseadustiku sätted kinnisasjade kohta, ja kolmanda isiku omanduses olevate hoonete puhul on korrigeerimisperiood viie aasta asemel kümme aastat.“

## **2. Eelotsuse küsimus**

### **a) Tahtest sõltumatu tulemusetus**

Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et küsimus, kas maksukohustuslase tahtest sõltumatu tulemusetus, mis toob kaasa pelgalt kapitalikauba kasutamata jäämise, muudab mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegureid (käibemaksudirektiivi artikli 185 lõige 1), on ebaselge ja seda peab selgitama Euroopa Kohus.

aa) Mahaarvamissüsteemiga vabastatakse ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühtne käibemaksusüsteem kindlustab seega, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus on iseenesest käibemaksuga maksustatav (Euroopa Kohtu 15. detsembri 2005. aasta otsus *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51 ja 28. veebruari 2018. aasta otsus *Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós*, C-672/16, EU: C:2018:134, punkt 38).

bb) Seejuures jääb maksu mahaarvamise õigus alles ka siis, kui maksukohustuslane ei saa hiljem kaupa või teenust, mille puhul mahaarvamisoigus tekib, tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavate tehingute raames kasutada (Euroopa Kohtu 29. veebruari 1996. aasta otsus *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 20; 15. jaanuari 1998. aasta otsus *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, punkt 19 jj ning 28. veebruari 2018. aasta otsus *Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós*, C-672/16, EU:C:2018:134, punktid 40 ja 42). Vastasel korral tehtaks neutraalsuse põhimõtet [lk 7] rikkudes ettevõtjate vahel vahet suvapõhiselt, kuna mahaarvamise lõplik lubamine sõltuks sellest, kas nende investeringute tulemusel tehakse maksustatavaid tehinguid või mitte (Euroopa Kohtu 29. veebruari 1996. aasta otsus *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 22 ja 28. veebruari 2018. aasta otsus *Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós*, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 43). Sellest tulenevalt on neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus, kui käibemaksu mahaarvamiste lõplik lubamine sõltub maksukohustuslase majandustegevuse tulemustest. Sel moel tehakse identsete kinnisvarainvesteringute maksustamisel alusetult vahet sama profiili ja tegevusalaga ettevõtjate vahel (Euroopa Kohtu 28. veebruari 2018. aasta otsus *Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós*, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 44).

**b) Maksustatavate tehingute tarbeks kasutamise kavatsuseta kasutamata jäämise ja maksustatavate tehingute tarbeks kasutamise kavatsusega kasutamata jäämise käsitamine samaväärsena**

Ettevõtja tahtest sõltumatu kasutamata jäämine, mille puhul puudub edasise kasutamise kavatsus, võib olla samaväärne kasutamata jäämisega, kuigi maksustatavate tehingute tarbeks kasutamise kavatsus on olemas, nagu oli asi kohtuotsuse *Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós* (EU:C:2018:134) aluseks olevas olukorras.

Kui ettevõtja on tootnud kauba kavatsusega kasutada seda kaupa mahaarvamisoigust andva tegevuse tarbeks ja kui ta ei saa kaupa tema tahtest sõltumatu tulemusetuse tõttu selleks tarbeks püsivalt kasutada, ei tooks sellest tulenev igasuguse kasutamise ja igasuguse kasutamiskavatsuse puudumine kaasa olukorra muutumist, mis viib mahaarvamise korrigeerimiseni. [lk 8]

**3. Eelotsuse küsimuse vajalikkus**

Vastavalt FG [...] järeldestele, mis on eelotsusetaotluse esitanud kohtule siduvad, lõpetati kohviku tegevus vaidlusalustel aastatel tasuvuse puudumise ja seega kaebaja tulemusetuse tõttu, mis iseenesest ei toonud kaasa olukorra muutumist.

Kohviku sulgemise tõttu ei tekkinud olukorda, kus kohvikut oleksid kasutanud üksnes hooldekodu elanikud, millega seotud tegevus oleks olnud maksuvaba. Nimelt ei muutunud kohviku sulgemise tõttu ulatus, milles kasutasid kohvikut hooldekodu elanikud ja millega seotud tegevus oli maksuvaba. Arvestades asjaolusid, mis andsid FG viidatud maksukontrolli aruande kohaselt alust eeldada maksuvaba kaaskasutust, jäi see pigem samaks. Kohviku kasutamine maksustatava tegevuse tarbeks lõppes täielikult, ilma et selle asemel oleks kohvikut hakanud suuremal määral kasutama hooldekodu elanikud. Seega jäi ulatus, milles kasutasid kohvikut hooldekodu elanikud, muutumatuks ning osas, milles varem kasutati kohvikut maksustatava tegevuse tarbeks, on tegevus lõppenud ning ruumid on kasutuseta. Lõppenud tegevuse tõlgendamine selliselt, et nüüd on tegemist üksnes maksuvaba tegevuse tarbeks kasutamisega, võib tähendada õigusnormide rikkumist.

Muud asjaolud, mis võivad viia mahaarvamise korrigeerimiseni, puuduvad [asjaomased lisamärkused, arvestades riigisisest õigust]

[...] [lk 9] [...]

#### **4. Eelotsusetaotluse õiguslik alus**

Eelotsusetaotlus on esitatud Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel.

[menetlusõiguslikud küsimused]

[...]