

Kohtuasi C-243/23 [Drebers]¹**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

18. aprill 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Hof van Beroep te Gent (Genti apellatsioonikohus, Belgia)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

28. juuni 2022

Apellant:

Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën

Vastustaja apellatsioonimenetluses:

L BV

Põhikohtuasja ese

Põhikohtuasjas on küsimus selles, kas äriühingul L BV on õigus maha arvata sisendkäibemaks ümberehitustööde eest sellises hoones, mida kasutatakse osaliselt kutsetegevuse raames.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklitega 187 ja 189 on vastuolus sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas (nimelt WBTW artikli 48 § 2 ja artikkel 49 koostoimes KB nr 3 artikliga 9), mille kohaselt kohaldatakse 15-aastast pikendatud korrigeerimisperioodi olemasoleva ehitise ümberkujundamisel ainult siis, kui pärast tööde lõppu on tegemist „uue ehitisega“ käibemaksudirektiivi artikli 12 tähenduses, kuigi olulisel määral ümberkujundatud

¹ Käesoleva kohtuasja nimi on väljamõeldud nimi. See ei vasta ühegi menetluspoole tegelikule nimele.

ehitise, mida riigisiseses õiguses sätestatud halduskriteeriumide kohaselt ei loeta siiski „uueks ehitiseks“, majanduslik eluiga on identne uue ehitise majandusliku elueaga, mis on oluliselt pikem kui käibemaksudirektiivi artiklis 187 ette nähtud viieaastane periood, ning kas nimetatud artiklil 187 on vahetu õigusmõju.

Eelotsuse küsimused

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklitega 187 ja 189 on vastuolus sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas (nimelt WBTW artikli 48 § 2 ja artikkel 49 koostoimes 10. detsembri 1969. aasta kuningliku dekreediga nr 3, mis reguleerib sisendkäibemaksu mahaarvamist käibemaksu kohaldamisel (KB nr 3 van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde), artikliga 9, mille kohaselt kohaldatakse pikendatud (15-aastast) korrigeerimisperioodi olemasoleva ehitise ümberkujundamisel ainult siis, kui pärast tööde lõppu on riigisisese õiguse kriteeriumide alusel tegemist „uue ehitisega“ käibemaksudirektiivi artikli 12 tähenduses, kuigi olulisel määral ümberkujundatud ehitise (mida riigisiseses õiguses sätestatud halduskriteeriumide kohaselt ei loeta siiski „uueks ehitiseks“ artikli 12 tähenduses) majanduslik eluiga on identne uue ehitise majandusliku elueaga, mis on oluliselt pikem kui käibemaksudirektiivi artiklis 187 ette nähtud viieaastane periood, mis nähtub muu hulgas sellest, et tehtud ehitustöid on võimalik amortiseerida 33 aasta jooksul, mis vastab uue ehitise amortisatsiooniperioodile?

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklil 187 on vahetu õigusmõju, nii et 15-aastase korrigeerimisperioodi kohaldamisele saab tugineda maksukohustuslane, kes tegi ehitises töid, ilma et nende tööde tulemusel tuleks ümberkujundatud ehitist riigisisese õiguse kriteeriumide alusel lugeda „uueks ehitiseks“ käibemaksudirektiivi artikli 12 tähenduses, kusjuures need tööd on siiski seotud sellise majandusliku elueaga, mis on identne uue ehitise, millele kohaldatakse 15-aastast korrigeerimisperioodi, majandusliku elueaga?

Viidatud liidu õigusnormid

Käibemaksudirektiivi artiklid 12, 187 ja 189

ELL artikli 4 lõige 3

Viidatud riigisisese õigusnormid

Käibemaksuseadustiku (Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde; edaspidi „WBTW“) artikli 1 § 9 lõike 1 punkt 1, artikli 48 § 2 ja artikkel 49

Kuningliku dekreeidi nr 3, mis reguleerib sisendkäibemaksu mahaarvamist käibemaksu kohaldamisel (Koninklijk besluit nr.3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde; edaspidi „KB nr 3“), artikkel 9

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 L BV on äriühing, milles tegutsetakse advokaadi kutsealal. Talle kuulub juba aastaid kinnisvara, mida kasutatakse osaliselt isiklikuks tarbeks ja osaliselt majandustegevuseks.
- 2 Aastatel 2007–2015 tehti selle hoones väga mahukaid ehitustöid: esimeses etapis, mis kestis 2010. aasta juulini, tehti töid kolmes tagumises osas (vahehoones, klaasist kõrvalhoones ja liftišahtis) ning põhihoones. Teises etapis jätkati muu hulgas käimasolevaid töid kolmes tagumises osas, kusjuures osa töid tuli uuesti teha, ning kolmandas etapis lõpetati tööd põhihoones. Pärast tööde tegemist hinnati ehitise turuväärtuseks 2 750 000 eurot, eeldades seejuures, et seda kasutatakse 40% ulatuses isikliku eluasemena ja 60% ulatuses kutsealaseks tegevuseks.
- 3 2014. aasta jaanuaris kaotati advokaadi kutsealaga seotud majandustegevuse käibemaksuvabastus, mistõttu on L BV sellest ajast saadik registreeritud käibemaksukohustuslasena.
- 4 Alates 2015. aasta augustist tegi Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (maksude eriinspeksiooni üldosakond) L BV registrijärgses asukohas ette teatamata maksukontrolli ajavahemiku 1. jaanuarist 2014 kuni 30. septembrini 2015 kohta. Kontrolli tulemusena leidis FOD Financiën (föderaalne maksuasutus), et L BV pani sel ajavahemikul toime mitu käibemaksualaste õigusnormide rikkumist.

FOD Financiëni (föderaalne maksuasutus) 21. septembri 2017. aasta lõpliku otsusega tuvastati 163 756,24 euro suurune käibemaksuvõlg ning äriühingule L BV heideti muu hulgas ette, et ta kohaldas korrigeerimisperioodi vääralt. L BV oli eespool nimetatud ehitustööde kulude puhul lähtunud 15–aastasest korrigeerimisperioodist, kuid FOD Financiën (föderaalne maksuasutus) leidis, et tegemist ei ole hoone ehitamise töödega, mistõttu piirati korrigeerimisperioodi viie aastaga.
- 5 2017. aasta oktoobris toimetati L BV-le kätte maksekäsk muu hulgas 163 756,24 euro suuruse käibemaksu ja 16 375,63 euro suuruse maksualase trahvi tasumiseks sisendkäibemaksu õigusvastase mahaarvamise eest.
- 6 L BV esitas selle otsuse peale 2018. aasta oktoobris kaebuse Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent'ile (Ida-Flandria esimese astme kohus, Genti kohtumaja). See kohus tunnistas 10. märtsi 2020. aasta otsusega selle kaebuse vastuvõetavaks ja osaliselt põhjendatuks.

- 7 FOD Financiën (föderaalne maksuasutus) esitas 2020. aasta juunis selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. FOD Financiën (föderaalne maksuasutus) palub muu hulgas tuvastada, et KB nr 3 artikli 9 § 1 lõige 1 on kohaldatav, mistõttu korrigeerimisperiood on kapitalikaupadelt kogutava käibemaksu puhul viis aastat, ning mõista nõutud summad välja. L BV, kes esitas vastuapellatsioonkaebuse, palub eelkõige jätta FOD Financiëni (föderaalne maksuasutus) apellatsioonkaebus põhjendamatusesse tõttu rahuldamata.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 8 FOD Financiën (föderaalne maksuasutus) ei nõustunud 15-aastase korrigeerimisperioodiga, kuna ehitustööde tulemusel „ei ehitatud hoonet“, vaid parendati ja remonditi olemasolevat hoonet. Õigus- ja haldusnormid ei luba seega nende konkreetsete asjaolude puhul 15-aastast korrigeerimisperioodi kohaldada.
- 9 L BV vaidleb vastu sellele, et on alus kohaldada üksnes viieaastast korrigeerimisperioodi. Tema sõnul on Belgia õigusnormid vastuolus käibemaksudirektiiviga ja selle aluseks oleva ideega, et käibemaksu korrigeerimisele võib kohaldada pikemat perioodi, kui tegemist on kinnisasjadega, mida tavaliselt kasutatakse ja amortiseeritakse pikema aja jooksul ning mille majanduslik eluiga on (oluliselt) pikem.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 10 Käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 1 esimese ja teise lõigu kohaselt on kapitalikaupade puhul korrigeerimisperiood põhimõtteliselt viis aastat. Artikli 187 lõike 1 kolmas lõik lubab liikmesriikidel siiski pikendada „kapitalikaubana soetatud kinnisvara“ puhul korrigeerimisperioodi kahekümne aastani. Käibemaksudirektiivi artikkel 189 lubab liikmesriikidel muu hulgas määratleda kapitalikauba mõiste ja määrata kindlaks korrigeerimisel arvesse võetava käibemaksusumma. Lisaks täpsustab see artikkel, et liikmesriigid „võtavad kõik vajalikud meetmed tagamaks, et korrigeerimine ei tooks kaasa põhjendamatuid soodustusi“, mis tähendab, et käibemaksudirektiiv annab neile teatava kaalutusõiguse.

L BV väidab õigusega, et see kaalutusõigus ei ole absoluutne ja et liikmesriigid ei või ületada oma kaalutusõiguse piire, mis tähendab, et nad peavad järgima käibemaksudirektiivis kasutatud mõisteid.

- 11 ELL artikli 4 lõike 3 kohaselt peavad liikmesriigid võtma kõik vajalikud meetmed, et tagada liidu õigusest tulenevate kohustuste täitmine, ja hoiduma kõigist meetmetest, mis võiksid ohustada liidu eesmärkide saavutamist.
- 12 Lisaks peavad liikmesriigid oma pädevuse teostamisel arvestama nii käibemaksudirektiivi eesmärke kui ka ühise käibemaksusüsteemi lahutamatuks

osaks olevat neutraalse maksustamise põhimõtet. L BV-ga tuleb nõustuda osas, milles ta väidab, et sellega on silmas peetud neutraalsuse põhimõtet kui võrdse kohtlemise põhimõtte konkreetset väljendust, mille kohaselt võrreldavaid ja seega omavahel konkureerivaid kaupu või teenuseid tuleb käibemaksuga maksustamisel kohelda ühtemoodi, ning et maksukohustuslane võib tugineda käibemaksudirektiivile, et vaidlustada liikmesriigi õigusnormid, mis on vastuolus kõnealuse direktiivi ja selle aluseks olevate põhimõtetega.

- 13 Belgia seadusandja on kehtestanud õigusnormid korrigeerimise kohta kinnisasjade ja muu vara puhul muu hulgas WBTW artikli 1 § 9 lõike 1 punktis 1, artikli 48 §-s 2 ja artiklis 49 ning KB nr 3-s.

Hof van Cassatie (kassatsioonikohus) järeldas nendest sätetest 30. aprilli 2021. aasta kohtuotsuses, et tehingutele, mille eesmärk on ehitise või selle osa ümberkujundamine või parendamine, või mis sellele kaasa aitavad, kohaldatakse viieaastast korrigeerimisperioodi, samas kui tehingutele, mille eesmärk on ehitise või selle osa ehitamine, või mis sellele kaasa aitavad, kohaldatakse 15-aastast korrigeerimisperioodi.

Samuti kinnitas Minister van Financiën (rahandusminister) vastuseks parlamendi 2017. aasta mai küsimusele, et ehitise ümberkujundamisel või parendamisel on korrigeerimistähtaeg põhimõtteliselt viis aastat, välja arvatud juhul, kui tehtud tööd on nii olulised, et tegelikult tekib uus ehitis.

Seega on Belgia õiguses ette nähtud, et olemasoleva ehitise ümberkujundamise korral kohaldatakse nendelt töödelt tasutud käibemaksu puhul 15-aastast korrigeerimistähtaega, kui pärast tööde tegemist on käibemaksu seisukohalt tegemist „uue ehitisega“.

- 14 L BV väidab õigusega, et Belgia õigusnormide kohaselt ei kohaldata 15-aastast korrigeerimistähtaega ehitistes tehtavatele olulistele töödele, kui neid ehitisi ei saa käibemaksu seisukohalt lugeda „uueks ehitiseks“, isegi kui tehtud tööde tulemusel on nende majanduslik eluiga sama pikk nagu uutel ehitistel, mis tuleneb muu hulgas nende tööde puhul ettenähtud amortisatsiooniperioodist, mis vastab uute ehitiste amortisatsiooniperioodile ning seda sõltumata tehtud tööde laadist ja mõjust ehitise kui majandusliku tootmisvahendi elueale.
- 15 L BV leiab, et kuna KB nr 3 artikkel 9 võtab käibemaksudirektiivis kasutatud mõiste „kapitalikaubana soetatud kinnisasjad“ riigisisesse õigusesse üle nii kitsalt (15-aastast korrigeerimisperioodi kohaldatakse üksnes töödele, mille tulemusel tekib ehitis, mida saab müüa käibemaksuga, kuid töödele, mille tulemusel on ehitise majanduslik eluiga võrreldav uue ehitise majandusliku elueaga, sama perioodi ei kohaldata ja seda ainuüksi seetõttu, et FOD Financiëni (föderaalne maksuasutus) hinnangul ei saa ümberkujundatud ehitist käibemaksuga müüa), on vastuolus käibemaksudirektiiviga, ning et kuningas ei ole talle WBTW artikli 48 §-s 2 antud pädevust kasutanud koosõlas direktiiviga.

- 16 L BV väidab, et eeskätt tuleb tuvastada, käibemaksudirektiivi artiklis 187 ega artiklis 189 ei ole ühtegi viidet „uutele ehitistele“ ja/või käibemaksudirektiivi artiklile 12, mis reguleerib seda, mida tuleb käibemaksualaste õigusnormide tähenduses pidada „uueks ehitiseks“, mille võõrandamisel saab arvele lisada käibemaksu.
- 17 Seevastu hõlmab mõiste „kapitalikaup“ L BV sõnul vaieldamatult kaupa, mida kasutatakse pikema aja jooksul ja mis üldjuhul amortiseeritakse. Tema arvates tuleb „kapitalikaubana soetatud kinnisasjade“ all mõista kinnisvara, mille majanduslik eluiga on (oluliselt) pikem kui tavaline viieaastane korrigeerimistähtaeg, mida tõendab muu hulgas asjaolu, et need amortiseeritakse palju pikema perioodi jooksul.
- Selleks et kinnisvaraga tehtavaid töid saaks käsitada „kapitalikaubana soetatud kinnisasjadega“ tehtavate töödena käibemaksudirektiivi tähenduses, on L BV sõnul oluline eelkõige selle kinnisasjaga tehtud tööde või ümberehituse tulemusel kujunenud majanduslik eluiga ja mitte niivõrd vara esmase kasutuselevõtu aeg. Ta leiab, et see on loogiline, sest korrigeerimisperioodi eesmärk on kontrollida ja korrigeerida tootmisvahendi tootmiselt või tekkimiselt tasutava sisendkäibemaksu mahaarvamist.
- 18 L BV viitab neutraalse maksustamise põhimõttele, mis nõuab tema arvates, et kõiki kapitalikaubana soetatud kinnisasju, millel on sama või võrreldav majanduslik eluiga, koheldaks käibemaksuga maksustamisel ühtemoodi, mis tähendab, et nende suhtes kehtib üks ja sama käibemaksu korrigeerimise periood. Ta väidab, et kui ehitist on – nagu käesolevas asjas – oluliselt ümber kujundatud ja selle majanduslik eluiga on seetõttu sama pikk kui uutel ehitistel, mida tõendab asjaolu, et töid amortiseeritakse 33 aasta jooksul, on see ehitist kui tootmisvahend, mis nende tööde tulemusel tekkis, võrreldav uue ehitisega, ning neid tuleks käibemaksuga maksustamisel võrdselt kohelda.
- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kuna L BV palub tal tõlgendada direktiivi teistmoodi kui see, mida lubavad Belgia õigus- ja haldusnormid, ning kuna esineb põhjendatud kahtlus, kas Belgia õigus on kooskõlas liidu õigusega, tuleb selle kohta esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimused.