

Kohtuasi C-32/03

I/S Fini H

versus

Skatteministeriet

(Højesteret'i esitatud eelotsusetaotlus)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksukohustuslase staatus – Mahaarvamisõigus – Likvideerimine – Otsene ja vahetu seos – Majandustegevusele kui tervikule omased tehingud

Kohtujurist F. G. Jacobsi ettepanek, esitatud 28. oktoobril 2004.

Euroopa Kohtu otsus (kolmas koda), 3. märts 2005

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Majandustegevus kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses – Maksukohustuslased – Mõiste – Isik, kes on lõpetanud majandustegevuse, kuid jätkab selleks otstarbeks kasutatud ruumide üüri ja kõrvalkulude tasumist üürilepingu ülesütlemise võimatuse tõttu – Hõlmamine – Mahaarvamisõiguse kasutamine – Tingimused

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 4 lõiked 1–3)

Direktiivi 77/388 kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 4 lõikeid 1–3 tuleb tõlgendada selliselt, et isik, kes on lõpetanud majandustegevuse, kuid jätkab selleks otstarbeks kasutatud ruumide üüri ja kõrvalkulude tasumist seetõttu, et üürilepingus puudub ülesütlemisklausel, on maksukohustuslane selle artikli tähenduses ja võib tasutud summadelt käibemaksu maha arvata juhul, kui maksete ja majandustegevuse vahel esineb otsene ja vahetu seos ning on leidnud tõendamist, et puudub pettuse või kuritarvituse kavatsus.

Selliseid toiminguid nagu maksete tasumine, mida isik jätkab oma tegevuse likvideerimise perioodil, tuleb käsitleda majandustegevuse ühe osana kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses. Lisaks sellele esineb kohustuse jätkata üüri ja kõrvalkulude tasumist pärast majandustegevuse lõppemist ning selle tegevuse teostamise vahel otsene ja vahetu seos, kuna üürileping sõlmiti sooviga kasutada ruume selleks tegevuseks ning neid ruume sellel otstarbel ka tegelikult kasutati. Selles osas ei avalda üüri ja nimetatud ruumiga seotud kõrvalkulude tasumise kohustuse kestus mingit mõju, tingimusel et see periood on vältimatult vajalik likvideerimistoimingute lõpuleviimiseks.

(vt punktid 24, 26, 28, 29, 35 ja resolutiivosa)

3. märts 2005(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Maksukohustuslase staatus – Mahaarvamisõigus – Likvideerimine – Otsene ja vahetu seos – Majandustegevusele kui tervikule omased tehingud

Kohtuasjas C-32/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Højesteret'i (Taani) 22. jaanuari 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 28. jaanuaril 2003, menetluses

I/S Fini H

versus

Skatteministeriet,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský ja U. Löhmus (ettekandja),

kohtujurist: F. G. Jacobs,

kohtusekretär: kohtusekretäri abi H. von Holstein,

arvestades kirjalikus menetluses ja 15. septembri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- I/S Fini H, esindajad: *advokat* S. Halling-Overgaard ja *advokat* M. Krarup,
- Skatteministeriet, esindaja: P. Biering,
- Taani valitsus, esindajad: J. Molde ja P. Biering,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Traversa ja T. Fich,

olles 28. oktoobri 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 4 lõigete 1–3 tõlgendamist.

2 See taotlus esitati usaldusühingu I/S Fini H (edaspidi „Fini H”) ja Skatteministeriet’i (maksu- ja aktsiiministerium) vahelise kohtuvaidluse raames. Viimati mainitu nõuab nimetatud äriühingult perioodil 1. oktoobrist 1993 kuni 31. märtsini 1998 tagastatud käibemaksu tagasimaksmist. Muu hulgas keeldub ministerium Fini H-le tagastamast sisendkäibemaksu perioodi eest 1. aprillist 1998 kuni 30. septembrini 1998.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi neljanda põhjenduse kohaselt tuleb tagada, et ühine kumuleerivate käibemaksude süsteem ei oleks diskrimineeriv.

4 Kuuenda direktiivi artikkel 4 sätestab:

„1. „Maksudohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.

3. Liikmesriigid võivad maksudohustuslasena käsitada ka isikut, kes aeg-ajalt teeb lõikes 2 nimetatud tegevusega seotud tehingu [...].

[...].”

5 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksudohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksudohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksudohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

[...].”

Siseriiklikud õigusnormid

6 Momsloven’i (käibemaksuseadus), mis avaldati 16. augusti 2000. aasta konsolideerimismäärusega nr 804 (edaspidi „käibemaksuseadus”), artikkel 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksudohustuslane on iga füüsiline või juriidiline isik, kes teostab iseseisvat majandustegevust.”

7 Õigus iseseisva majandustegevusega seotud kulude sisendkäibemaks maha arvata on sätestatud käibemaksuseaduse artiklis 37.

Menetlus põhikohtuasjas ja eelotsuse küsimused

8 Fini H on usaldusühing, mis asutati 1989. aastal ja mille tegevusalaks oli toitlustusteenuse osutamine. Selleks üüris Fini H alates 20. maist 1988 ruume. Kümneks aastaks sõlmitud

üürilepingut ei saanud enne 30. septembrini 1998 lõpetada ega üles öelda.

9 Fini H lõpetas toitlustusteenuse osutamise 1993. aasta lõpus, misjärel jäid üüritud ruumid kasutusest seisma. Äriühing üritas üürilepingut lõpetada, kuid üürileandja oli sellele vastu, tuginedes asjaolule, et lepingus puudus klausel lepingu ülesütlemiseks või ennetähtaegseks lõpetamiseks. Lisaks sellele ei õnnestunud Fini H-l leida kedagi, kes oleks üle võtnud kohustused, mis tulenesid üürilepingust, mis lõppes üksnes lepingulise tähtpäeva saabumisel.

10 1993. aasta lõpust kuni 30. septembrini 1998 oli Fini H endiselt käibemaksukohustuslaste registris, olgugi et ta toitlustusteenuse osutamisega enam ei tegelenud. Seega jätkas ta kõnealuse üürilepinguga seotud kulude, st nii üüri kui ka kütte-, elektri- ning telefonitasude pealt arvestatud sisendkäibemaksude mahaarvamise õiguse kasutamist. Kuna restoran oli suletud ja puudus tagantjärele deklareeritav käive, väljendus see netomaksetes Fini H-le.

11 Septembris 1998 nõudis told-og skatteregionen (kohalik maksuamet, edaspidi „maksuamet“) 1993. aasta oktoobrist kuni 1998. aasta märtsini Fini H-le sisendkäibemaksu tagastamisena üle kantud summade tagasimaksmist. Ühtlasi otsustas amet, et perioodi eest alates 1. aprillist 1998 kuni 30. septembrini 1998 veel üle kandmata käibemaksusummad tagastamisele ei kuulu. Amet väitis, et Fini H ei tegelenud ühegi käibemaksuga maksustatava tegevusega alates 1993. aasta kolmandast kvartalist.

12 Landsskatteretten (kõrgeim maksuasjadega tegelev ametiasutus) kinnitas seda seisukohta. Nimetatud ametiasutus leidis, et Fini H ei tegelenud pärast toitlustusteenuse osutamise lõpetamist enam majandustegevusega käibemaksuseaduse artikli 3 tähenduses. Kõnealune üürileping ei saanud iseenesest kaasa tuua käibemaksuga maksustamist nimetatud artikli 3 tähenduses. Landsskatteretten lisas, et asjaolu, et neid ruume kasutati teatud perioodi vältel majanduslikul eesmärgil toitlustusteenuse osutamiseks, ei saa õigustada nimetatud artikli 3 alusel Fini H käibemaksuga maksustamist pärast selle tegevuse lõppemist.

13 Fini H esitas Landsskatteretten'i otsuse peale kaebuse Vestre Landsret'ile (Taani), kes jättis selle 29. augusti 2001. aasta otsusega rahuldamata. Kohus leidis, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus eeldab, et maksustatavad kulud on seotud iseseisva majandustegevusega käibemaksuseaduse artikli 3 tähenduses. Kohus leidis veel, et pärast Fini H toitlustusteenuse osutamise lõpetamist kantud üüri- ja kõrvalkulusid, mis ei olnud tavapärase likvideerimistoimingute raames õigustatud, ei saa mõista ettevõtlikuludena, mis on seotud iseseisva majandustegevusega käibemaksuseaduse artikli 3 tähenduses.

14 Fini H esitas Vestre Landsret'i otsuse peale Højesteret'ile apellatsioonkaebuse.

15 Antud olukorras otsustas Højesteret menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas isikut võib pidada iseseisvat majandustegevust teostavaks kuuenda direktiivi artikli 4 lõigete 1–3 tähenduses olukorras, kus isik on iseseisva majandustegevuse raames, mis on käesolevaks ajaks lõpetatud, sõlminud üürilepingu, mis ülesütlemisklausli puudumise tõttu kehtis teatud ajaperioodil, kusjuures üürilepingu objekti ei ole pärast tegevuse tegelikku lõppemist kasutatud käibemaksuga maksustatavas majandustegevuses kestva tulu saamise eesmärgil?

2. Kas vastus esimesele küsimusele oleks erinev, kui kõnealune isik oleks aktiivselt üritanud ülejäänud aja jooksul, mil ta ei saanud üürilepingut lõpetada, üürilepingu objekti käibemaksuga maksustatavas majandustegevuses kestva tulu saamise eesmärgil kasutada või üürilepingut lõpetada? Kas selles osas omab tähtsust, kui pikk on periood, mille jooksul ei ole võimalik lepingut üles öelda või mille jooksul see veel kehtib?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

16 Esimese küsimusega soovib eelotsust taotlenud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 4 lõikeid 1–3 tuleb tõlgendada selliselt, et isik, kes lõpetas majandustegevuse, aga kes jätkab selleks otstarbeks kasutatud ruumide üüri ja kõrvalkulude tasumist seetõttu, et üürilepingus puudub ülesütlemisklausel, on maksukohustuslane ja võib seega tasutud summadelt käibemaksu maha arvata.

17 Fini H leiab, et tema õigus käibemaksu maha arvata põhineb asjaolul, et üürileping sõlmiti eesmärgiga alustada või jätkata majandustegevust. Kui käibemaksu mahaarvamise õigus temale ei laieneks, tuleks äriühingul taluda käibemaksu maksmist kaupadelt ja teenustelt, mis on ostetud ettevõtlusega tegelemise tarbeks.

18 Taani valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoni arvates ei kohaldu käibemaksu mahaarvamise õigus majandustegevuse lõpetanud maksukohustuslasele alates kuupäevast, mil see tegevus lõppes, või pärast mõistlikult lühikest tähtaega, mille kulgemist arvutatakse alates nimetatud kuupäevast. Maksukohustuslane ei saa käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada määramatu aja jooksul asjaolu tõttu, et ta minevikus tegeles majandustegevusega.

19 Selles osas tuleb kohe alustuseks märkida, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslase mõiste määratletud seonduvalt majandustegevusega. See tähendab, et sellise tegevuse olemasolu on aluseks maksukohustuslase staatusele, mis kuuendast direktiivist tulenevalt tagab ka käibemaksu mahaarvamise õiguse.

20 Artikli 4 lõige 2 annab loetelu sellest, mida tuleb mõista „majandustegevuse” all, sätestades, et majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Selles sättes sisalduv väljend „mis tahes tegevus” viitab, et kõnealune majandustegevus võib koosneda mitmest järjestikusest teost.

21 Samuti tuleneb kohtupraktikast, et majandustegevuse mõiste kuuenda direktiivi tähenduses ei pea koosnema üksnes ühest tegevusest, vaid võib koosneda reast järjestikustest tegevustest (vt eelkõige 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 22).

22 Majandustegevuseks kuuenda direktiivi tähenduses tuleb samuti lugeda ettevalmistavaid tegevusi. Mis tahes isikut, kes teeb ettevalmistavaid toiminguid, loetakse seega maksukohustuslaseks selle direktiivi artikli 4 tähenduses ning tal on õigus käibemaksu mahaarvamisele (eespool viidatud Rompelmani otsus, punkt 23, ja 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-110/94: INZO, EKL 1996, lk I-857, punkt 18). Mahaarvamiseõigus säilib isegi siis, kui hiljem, rentaabluuuringute tulemusi arvestades otsustatakse äritegevuse faasi edasi mitte minna ja kõnealune äriühing likvideerida, ilma et kavandatud majandustegevus oleks kaasa toonud maksustatavaid tehinguid (eespool viidatud INZO otsus, punkt 20).

23 Mis puutub varade ülekandmisesse, siis on Euroopa Kohus leidnud, et kui maksukohustuslane ei teosta ühtegi tehingut pärast selle tehingu teostamise eesmärgil osutatud teenuste kasutamist, tuleb nende teenuste maksumus lugeda selle ettevõtte majandustegevuse kui terviku juurde kuuluvaks enne varade ülekandmist ja tema õigust käibemaks maha arvata tuleb tunnustada. Mis tahes muu tõlgendus tähendaks meelevaldset eristamist ühelt poolt enne reaalselt äritegevust kantud ettevõtlikulude ja mainitud äritegevuse raames kantud kulude ning teiselt poolt selle äritegevuse lõpetamisel kantud kulude vahel (vt 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C?408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 35, ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C?137/02: Faxworld, EKL 2004, lk I?5547, punkt 39).

24 Samadest põhjendustest tuleneb, et selliseid toiminguid nagu maksete tasumine, mida Fini H oli sunnitud oma toitlustusteenuse osutamise likvideerimise perioodil jätkama, tuleb käsitleda majandustegevuse ühe osana kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses.

25 Selline tõlgendus põhineb mahaarvamiste tegemise korral, mille osas on Euroopa Kohus korduvalt leidnud, et selle eesmärk on võtta ettevõtjalt tervenisti ära majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koorem. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega majandustegevuse maksustamise täieliku neutraalsuse, olenemata selle tegevuse eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt selle kohta eespool viidatud Rompelmani otsus, punkt 19; 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C?37/95: Ghent Coal Terminal, EKL 1998, lk I-1, punkt 15; 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 44; 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C?98/98: Midland Bank, EKL 2000, lk I-4177, punkt 19, ja eespool viidatud Abbey Nationali otsus, punkt 24).

26 Vaatamata sellele peab konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamiseõigust tekitava müügitehingu vahel esinema otsene ja vahetu seos selleks, et maksukohustuslasel tekiks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja et oleks võimalik kindlaks määrata selle õiguse ulatust (eespool viidatud Midlandi otsus, punkt 24).

27 Tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas Fini H kohustust maksta toitlustusteenuse osutamiseks üüritud kinnisasja üüri ja kõrvalkulud kuni üürilepingu lõppemiseni põhjusel, et lepingus puudus ülesütlemisklausel, võib põhimõtteliselt lugeda toitlustusteenuse osutamisega otseselt ja vahetult seotuks.

28 Kuna Fini H sõlmis üürilepingu sooviga kasutada ruume restoranipidamiseks ja arvestades, et neid ruume sellel otstarbel ka tegelikult kasutati, siis tuleb tunnustada, et äriühingu kohustus jätkata üüri ja kõrvalkulude tasumist pärast selle tegevuse lõppemist tuleneb otseselt sellest majandustegevusest.

29 Antud olukorras ei avalda üüri ja ruumiga seotud kõrvalkulude tasumise kohustuse kestus mingit mõju majandustegevusele kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses, tingimusel et see periood on vältimatult vajalik likvideerimistoimingute lõpuleviimiseks.

30 Mis puutub varem toitlustusteenuse osutamiseks kasutatud ruumide üüri ja kõrvalkulude tasumisse, mis tehti ajal, mil restoran enam ei töötanud, see tähendab oktoobrist 1993 kuni septembrini 1998, siis järeldub, et maksukohustuslasel peab olema õigus käibemaksu maha arvata samal alusel, mis esines ajavahemikul toitlustusteenuse osutamise alustamisest kuni selle lõpetamiseni, sest kogu üürilepingu kehtivusaja jooksul olid ruumid otseselt ja vahetult seotud selle maksukohustuslase majandustegevusega.

31 Käibemaksu mahaarvamise õigust likvideerimismenetluse käigus tuleb tunnustada juhul, kui

ei esine pettust või kuritarvitust.

32 Selle kohta on Euroopa Kohus juba otsustanud, et ühenduse õigusnorme ei saa ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C?367/96: Kefalas jt, EKL 1998, lk I-2843, punkt 20, ja 23. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C?373/97: Diamantis, EKL 2000, lk I-1705, punkt 33). Selline oleks olukord näiteks siis, kui Fini H, kasutades õigust pärast toitlustusteenuse osutamise lõpetamist makstud üürilt ja kõrvalkuludelt käibemaks maha arvata, jätkaks restorani tarbeks üüritud ruumi kasutamist puhtalt isiklikel eesmärkidel.

33 Kui maksuamet jõuab järeldusele, et mahaarvamisõigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega, on tal õigus tagasiulatuvalt nõuda mahaarvatud summade hüvitamist (vt eelkõige eespool viidatud Rompelmani otsus, punkt 24; INZO otsus, punkt 24, ja Gabalfrisa jt otsus, punkt 46).

34 Igal juhul on siseriikliku kohtu pädevuses keelduda mahaarvamisõiguse tunnustamisest, kui objektiivselt leiab tõendamist, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega.

35 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõikeid 1–3 tuleb tõlgendada selliselt, et isik, kes on lõpetanud majandustegevuse, kuid jätkab selleks otstarbeks kasutatud ruumide üüri ja kõrvalkulude tasumist seetõttu, et üürilepingus puudub ülesütlemisklausel, on maksukohustuslane selle artikli tähenduses ja võib tasutud summadelt käibemaksu maha arvata juhul, kui maksete ja majandustegevuse vahel esineb otsene ja vahetu seos ning on leidnud tõendamist, et puudub pettuse või kuritarvituse kavatsus.

Teine küsimus

36 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

37 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 4 lõikeid 1–3 tuleb tõlgendada selliselt, et isik, kes on lõpetanud majandustegevuse, kuid jätkab selleks otstarbeks kasutatud ruumide üüri ja kõrvalkulude tasumist seetõttu, et üürilepingus puudub ülesütlemisklausel, on maksukohustuslane selle artikli tähenduses ja võib tasutud summadelt käibemaksu maha arvata juhul, kui maksete ja majandustegevuse vahel esineb otsene ja vahetu seos ning on leidnud tõendamist, et puudub pettuse või kuritarvituse kavatsus.

Allkirjad.

* Kohtumenetluse keel: taani.