

Downloaded via the EU tax law app / web

Eisialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

28. veebruar 2018(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Käibemaksudirektiiv – Kinnisvara rendile ja üürile andmise tehingute maksuvabastus – Maksukohustuslaste kasuks rakendatav valikuõigus – Rakendamine liikmesriikides – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kasutamine maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks – Esialgse mahaarvamise korrigeerimine – Lubamatus

Kohtuasjas C-672/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal) 16. detsembri 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. detsembril 2016, menetluses

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president A. Rosas (ettekandja), kohtunikud C. Toader ja E. Jarašinas,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA, esindajad: *advogada* S. Neto ja *advogado* J. Magalhães Ramalho,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ja R. Campos Laires,
- Euroopa Komisjon, esindajad: F. Clotuche-Duvieusart ja B. Rechena,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite

137, 167, 168, 184, 185 ja 187 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud äriühingu Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (edaspidi „Imofloresmira“) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet, Portugal) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab Imofloresmira poolt kinnisvara ostu, müügi, üürileandmise ja haldamise raames tehtud käibemaksu mahaarvamiste korrigeerimist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 18, mis asub IV jaotise „Maksustatavad tehingud“ 1. peatükis „Kaubatarne“, on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad kaubatarnena tasu eest käsitada järgmisi tehinguid:

a) maksukohustuslase poolt selliste kaupade oma ettevõtluse eesmärgil kasutamine, mis on nimetatud ettevõtluse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud, ostetud või imporditud, tingimusel et nimetatud kaupadelt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui see oleks soetatud teiselt maksukohustuslaselt;

[...]“.

4 Direktiivi IV jaotise 3. peatükis „Teenuste osutamine“ asuvas artiklis 27 on ette nähtud:

„Konkurentsi moonutamise vältimiseks ning pärast konsulteerimist käibemaksukomiteega võivad liikmesriigid teenuste osutamise tasu eest käsitada maksukohustuslase teenuse osutamist oma ettevõtluse eesmärgil, tingimusel et selliselt teenuselt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui selle osutaks teine maksukohustuslane.“

5 Vastavalt käibemaksudirektiivi IX jaotise „Maksuvabastused“ 3. peatükis „Muude tegevuste maksuvabastused“ asuva artikli 135 lõike 1 punktile I vabastavad liikmesriigid käibemaksust „kinnisasja rendile- ja üürileandmise“.

6 Direktiivi samasse peatükki kuuluva artikli 137 lõikes 1 on liikmesriikidel lubatud anda maksumaksjatele maksustamise suhtes teatud juhtudel valikuõigus, sealhulgas direktiivi artikli 135 lõike 1 punktis I nimetatud juhtudel. Direktiivi artikli 137 lõikes 2 on täpsustatud, et liikmesriigid kehtestavad selle artikli lõikes 1 ette nähtud valikuõiguse kasutamise üksikasjalikud eeskirjad ning et nad võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala.

7 Käibemaksudirektiivi X jaotise „Mahaarvamine“ 1. peatükis „Mahaarvamiseõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ asuva artikli 167 kohaselt „[tekib] [m]ahaarvamiseõigus [...] mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal“.

8 Direktiivi samas peatükis asuvas artiklis 168 on sätestatud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

b) artikli 18 punkti a ja artikli 27 kohaselt kaubatarnete ja teenuste osutamisenä käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

[...].

9 Kõnealuse X jaotise 3. peatükis „Mahaarvamisõiguse piirangud“ asuvas artiklis 176 on sätestatud:

„Nõukogu otsustab komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, milliste kulude puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

[...].

10 Käibemaksudirektiivi X jaotise 5. peatükis „Mahaarvamise korrigeerimine“ asuvas artiklis 184 on sätestatud, et „[e]sialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud“.

11 Direktiivi 5. peatükis asuva artikli 185 lõikes 1 on sätestatud:

„Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.“

12 Direktiivi samasse peatükki kuuluv 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.“

Portugali õigus

13 Käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, edaspidi „CIVA“) artikli 12 „Maksuvabastusest loobumine“ lõigetes 4, 6 ja 7 on sätestatud:

„4 – Artikli 9 punktis 29 ette nähtud maksuvabastusest võivad loobuda maksukohustuslased, kes annavad üürile linnahoone või linnahoone iseseisvad reaalosad teistele maksukohustuslastele, kes kasutavad neid täielikult või valdavalt majandustegevuses, mis annab mahaarvamisõiguse.

[...]

6 – Lõigetes 4 ja 5 ette nähtud maksuvabastusest loobumise tingimused sätestatakse erinormides.

7 – Maksu mahaarvamise õigusele kohaldatakse neil juhtudel artiklis 19 ja sellele järgnevatel artiklites sätestatud eeskirju, kui võimalikest erinormidest ei tulene teisiti.“

14 CIVA artikli 24 „Põhivara hulka kuuluva varaga seonduvate mahaarvamiste korrigeerimised“ lõigetes 2, 3, 5 ja 6 on sätestatud:

„2 – Igal aastal tuleb korrigeerida ka kinnisvarainvesteeringutega seotud mahaarvamisi, kui positiivne või negatiivne vahe eelmises artiklis viidatud lõpliku protsendi, mida kohaldatakse kinnisasja kasutuselevõtu aastal ja igal järgmisel 19 kalendriaastal, ning kinnisasja omandamise või ehituse lõppemise aastal määratud väärtuse vahel on vähemalt 5%.

3 – Põhivara hulka kuuluva varaga seonduvaid mahaarvamisi korrigeeritakse eelnevate lõigete alusel järgmiselt:

- a) Selle aasta lõpus, mil algas vara kasutamine, samuti igal neljal või vastavalt igal järgneval 19 kalendriaastal tuleb selle aasta lõppprotsendi alusel arvutada mahaarvatav summa, mida kohaldatakse, kui kinnisasja omandamine või ehitustööde lõpp toimuks asjaomasel aastal;
- b) selliselt saadud summa lahutatakse kinnisasja omandamise aastal tehtud mahaarvamistest või kuni ehitustööde lõppemise aastani tehtud mahaarvamiste summast;
- c) positiivne või negatiivne vahe jagatakse vastavalt 5%ga või 20%ga ning selliselt saadud tulemus vastab summale, mis tuleb maksta või mille saab kõnealusel aastal täiendavalt maha arvata.

[...]

5 – Põhivara hulka kuuluva vara üleandmise korral korrigeerimisperioodi ajal tehakse veel lõppemata perioodi kohta üksainus korrigeerimine, ning loetakse, et vara oli selle üleandmise aastal ja ülejäänud aastatel kuni korrigeerimisperioodi lõpuni kasutatud ainult täielikult maksustatava tegevuse tarbeks. Kui aga vara üleandmine on artikli 9 punktide 30 või 32 alusel maksuvaba, loetakse, et vara kasutati maksuvaba tegevuse tarbeks, ning esimesel juhul tuleb teha vastav korrigeerimine.

6 – Eelmises lõikes ette nähtud korrigeerimine tehakse ning loetakse, et vara on mõeldud maksuvaba tegevuse tarbeks ka kinnisvara puhul, mille pealt on maks, millega maksustati nende ehitamist, omandamist ja muid nendega seonduvaid investeeringukuluseid, algul täielikult või osaliselt maha arvatud, kui:

- a) maksukohustuslane on oma tegevusala muutmise tõttu või seadusest tulenevalt hakanud tegema ainult maksuvabasid tehinguid, ilma et tal oleks mahaarvamisõigust;
- b) maksukohustuslane on hakanud tegema ainult maksuvabasid tehinguid, ilma et tal oleks mahaarvamisõigust artikli 12 lõike 3 või artikli 55 lõigete 3 ja 4 kohaselt;
- c) kinnisasi on antud üürile, mis on artikli 9 punkti 29 kohaselt maksuvaba.“

15 CIVA artikli 26 „Mahaarvamiste korrigeerimine kinnisvara puhul, mida ei kasutata ärilisel eesmärgil“, lõikes 1 on sätestatud:

„Kui kinnisasja, mille pealt on maks maha arvatud ühe või mitme täis kalendriaasta jooksul pärast

artikli 24 lõikes 2 nimetatud 19-aastase perioodi algust, ei võeta ettevõtluse eesmärgil kasutusele, tuleb teha tehtud mahaarvamise kohta iga-aastane korrigeerimine 1/20 ulatuses, mis kajastatakse asjaomase aasta viimase perioodi deklaratsioonis.“

16 CIVA artiklis 12 ette nähtud maksuvabastusest loobumise õigusele kohaldatavaid tingimusi on täpsustatud dekreetseaduses nr 241/86 (*Diário da República*, 1. seeria, nr 190, 20.8.1986), mida on muudetud dekreetseadusega nr 21/2007 (*Diário da República*, 1. seeria, nr 20, 29.1.2007) (edaspidi „maksuvabastusest loobumise kord“).

17 Selle korra põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artiklis 10 „Mahaarvatud maksu korrigeerimine“ on sätestatud:

„1 – Ilma et see piiraks [CIVA] artikli 25 lõike 1 kohaldamist, teevad maksukohustuslased, kes kasutavad kinnisasja, mis annab õiguse arvata nende omandamisel tasutud maksu täielikult või osaliselt maha, vastavalt [CIVA] artikli 24 lõikele 5 tehtud mahaarvamise kohta üheainsa korrigeerimise, kusjuures lähtutakse sellest, et kinnisasju kasutatakse maksuvaba tegevuse tarbeks, kui:

- a) kinnisasja kasutatakse muul otstarbel kui maksukohustuslase tegevuseks;
- b) isegi kui kinnisasja ei kasutata muul otstarbel kui maksukohustuslase tegevuseks, ei kasutata seda tegelikult ettevõtluse eesmärgil kauem kui kahel järjestikusel aastal.“

18 Eelmises punktis viidatud maksuvabastusest loobumise korras osundatud CIVA artikli 25 lõige 1 on identne käesoleva kohtuotsuse punktis 15 viidatud CIVA põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikli 26 lõikega 1.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19 Imofloresmira tegeleb talle või kolmandatele isikutele kuuluvate elamute, ärihoonete ja segatüüpi kinnisasjade ostu, müügi, üürileandmise ja haldamisega.

20 Aastatel 2015 ja 2016 toimunud kontrolli tagajärjel tuvastas maksu- ja tolliamet, et Imofloresmirale kuuluva kahe kinnisasja teatud reaalosad, mille puhul Imofloresmira on valinud maksustamisvõimaluse, on üle kahe aasta seisnud kasutuseta ning et sellest mittekasutamisest hoolimata ei ole Imofloresmira mahaarvatud maksu CIVA artikli 26 lõike 1 ja maksuvabastusest loobumise korra artikli 10 lõike 1 punkti b kohaselt korrigeerinud.

21 Sellest lähtuvalt väitis maksu- ja tolliamet, et Imofloresmira oleks pidanud talle kuuluvate kinnisasjade kasutuseta seisvate osade eest mahaarvatud maksu mõnel juhul korrigeerima igal aastal või olenevalt olukorrast lõplikult, ning maksu- ja tolliamet teatas äriühingule, et kuna sellist korrigeerimist ei toimunud, siis tuleb majandusaastatel 2011, 2012 ja 2013 tasumata jäänud maksu kohta teha kokku 1 375 954,71 euro suurune korrigeerimine. Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub lisaks, et 2013. aastat puudutav korrigeerimine mõjutab ka aastal 2014 maha arvatud maksu.

22 Kuna Imofloresmira ei olnud maksu- ja tolliameti korrigeerimiseotsusega nõus, esitas ta kaebuse Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohtus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal) ja taotles täiendava käibemaksu sissenõudmise tühistamist.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul reklaamis Imofloresmira nende kinnisasjade kasutamata osi pidevalt eesmärgiga need välja üürida.

24 Sellega seoses täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus eelkõige, et aastatel 2011 kuni 2013 sõlmis Imofloresmira palju lepinguid kinnisvaraagentuuridega ning viimaste nõuandel võttis ta ka mitmesuguseid turundus- ja reklaamimeetmeid, nagu voldiku koostamine, postiloendi koostamine, veebisaidi loomine, kuulutuste koostamine ja avaldamine suure leviga ajakirjanduses ning reklaamplakatite paigaldamine asjaomastele hoonetele. Kohus selgitab lisaks, et Imofloresmira kohandas ka oma pakkumust, muutes ühelt poolt üüripindade hindu konkurentsivõimelisemaks ja teiselt poolt pakkudes võimalust kaubelda tasuta perioode üürnike sisseseadmise ajaks.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul kajastuvad Imofloresmirale kuuluvate kinnisasjade reklaamikulud majandusaastate 2011–2013 bilanssides.

26 Imofloresmira väidab eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et käesoleva kohtuotsuse punktis 21 nimetatud korrektsioonid on ebaseaduslikud, kuna maksu- ja tolliamet tõlgendas põhikohtuasjas kohaldatavat liikmesriigi õigust vastuolus liidu õigusega, eelkõige käibemaksudirektiiviga, samuti CIVA artikli 26 lõikega 1 ja maksuvabastusest loobumise korra artikli 10 lõikega 1.

27 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas põhikohtuasjas kohaldatav liikmesriigi õigus, eelkõige CIVA artikli 26 lõige 1 ja maksuvabastusest loobumise korra artikli 10 lõige 1, täpsemalt maksu- ja tolliameti poolt neile antud tõlgendus on kooskõlas liidu õigusega, leiab ta, et käibemaksudirektiivi artiklid 137, 167, 168, 184, 185 ja 187 vajavad tõlgendamist.

28 Nendel asjaoludel otsustas Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kui kinnisasja vaatamata sellele, et see on seisnud kaks aastat või kauem kasutuseta, turustatakse, st pakutakse turul üürimiseks või *office centre*'i tüüpi teenuste osutamiseks, ja tõendatakse, et omanikul on kavatsus see üürile anda käibemaksuga maksustatult ja ta on teinud kõik vajaliku, et seda kavatsust teoks teha, siis kas [käibemaksudirektiivi] artiklitega 167, 168, 184, 185 ja 187 on kooskõlas lugeda, et „kinnisasja ei kasutata tegelikult ettevõtluse eesmärgil“ ja/või et „kinnisasja ei kasutata tegelikult maksustatavates tehingutes“ käibemaksuseadustiku artikli 26 lõike 1 ja dekreetseadusega nr 21/2007 heaks kiidetud kinnisvaratehingutes käibemaksuvabastusest loobumise korra artikli 10 lõike 1 punkti b (nende varasemates redaktsioonides) tähenduses ja kohaldamiseks, ja järelikult leida, et algul tehtud mahaarvamist tuleb korrigeerida, kuna see on suurem, kui maksukohustuslasel oli õigus teha?

2. Kui vastus on jaatav, siis kas [käibemaksudirektiivi] artiklite 137, 167, 168, 184, 185 ja 187 õiget tõlgendust silmas pidades võib esineda kohustus teha seda korrektsiooni ühekorruga kogu perioodi lõpuni jäänud aja kohta, nagu on sätestatud Portugali õigusnormides – dekreetseadusega heaks kiidetud kinnisvaratehingutes käibemaksuvabastusest loobumise korra artikli 10 lõike 1 punktides b ja c (nende varasemas redaktsioonis) –, kui kinnisasi seisab üle kahe aasta kasutuseta, kuid seda turustatakse jätkuvalt selle üürile andmiseks (võimalusega loobuda maksuvabastusest) ja/või teenuste osutamiseks (maksustatult), ja nähakse ette selle kasutamine järgnevatel aastatel maksustatava tegevuse tarbeks, mis annab mahaarvamisõiguse?

3. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklitega 137, 167, 168 ja 184 on kooskõlas dekreetseadusega heaks kiidetud kinnisvaratehingutes käibemaksuvabastusest loobumise korra artikli 2 lõike 2 punkt c koostoimes sama korra artikli 10 lõike 1 punktiga b, millest tulenevalt ei ole käibemaksukohustuslasel pärast ühteainsat käibemaksu korrigeerimist uute üürilepingute sõlmimisel võimalik käibemaksuvabastusest loobuda, ja mis takistavad järgnevat mahaarvamist

korrigeerimisperioodil?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

29 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 167, 168, 184, 185 ja 187 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt tuleb esialgu maha arvatud käibemaksu korrigeerida, kuna sel juhul kui kinnisasi, mille puhul on kasutatud õigust valida maksustamine, on üle kahe aasta seisnud kasutuseta, loetakse, et maksumaksja ei kasuta seda enam enda maksustatavate tehingute tarbeks, isegi kui on tõendatud, et maksumaksjal oli sel ajal kinnisasja üürileandmise kavatsus.

30 Kõigepealt tuleb meenutada, et käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemi loogika kohaselt võib maha arvata maksukohustuslase poolt maksustatavate tehingute jaoks kasutatavate kaupade või teenuste suhtes kehtestatud makse. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on seotud arvestatud käibemaksu saamisega. Kui maksukohustuslase poolt omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud või ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või käibemaksu arvestada ega sisendkäibemaksu maha arvata (vt selle kohta 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24).

31 Rendile ja üürile andmise tehingute maksustamine on võimalus, mille liidu seadusandja on liikmesriikidele andnud erandina käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis I toodud üldreeglist, mille kohaselt on rendile- ja üürileandmise tehingud üldjuhul käibemaksust vabastatud. Õigus mahaarvamistele ei teki niisiis automaatselt, vaid üksnes juhul, kui liikmesriigid on kasutanud käibemaksudirektiivi artikli 137 lõike 1 punktis d sätestatud võimalust ja kui maksukohustuslased kasutavad neile antud valikuõigust (12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Portugali Vabariik on vaieldamatult seda võimalust kasutanud. Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et olles enne vaidlusalust mittekasutamise aega sõlminud põhikohtuasjas kõne all olevate kinnisasjade üürilepingud, on Imofloresmira valinud nende kinnisasjade üürileandmise maksustamise.

33 Pealegi tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 168 sõnastusest, et selleks, et isik võiks mahaarvamisõigust kasutada, peab ta esiteks olema „maksukohustuslane“ selle direktiivi mõttes ning teiseks peab asjaomaseid kaupu ja teenuseid kasutatama maksustatavate tehingutega seoses (15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 52).

34 Käesoleval juhul puudub vaidlus selles, et Imofloresmira on maksukohustuslane. Maksu- ja tolliamet nõudis aga, et ta korrigeeriks käibemaksu mahaarvamisi, kuna kõnealused kinnisasjad on üle kahe aasta kasutuseta seisnud ning neid ei saa seega lugeda kinnisasjadeks, mida ta kasutab oma maksustatavate tehingute tarbeks, olgugi et on selge, et äriühingul oli sel ajavahemikul pidevalt kavatsus kinnisasjad käibemaksukohustusega üürile anda ja ta astus selleks vajalikke samme.

35 Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Järelikult võib mahaarvamisõiguse olemasolu kindlaks määrata üksnes selle põhjal, kellena isik sel hetkel tegutses (vt selle kohta 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus, Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, punkt 8, ja 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, punkt 38).

36 Hetkest, kui maksuhaldur otsustab ettevõtja esitatud andmete põhjal anda talle maksukohustuslase staatuse, ei saa seda staatust üldjuhul viimaselt hiljem tagasiulatuvalt ära võtta teatavate sündmuste esinemise või puudumise tõttu (vt selle kohta 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, punkt 21), välja arvatud pettuse või kuritarvitamise korral.

37 Olgu meenutatud, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artiklites 167–172 sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning üldjuhul ei või seda piirata. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Mahaarvamisüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühtne käibemaksusüsteem kindlustab seega, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus on iseenesest käibemaksuga maksustatav (15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Oluline on samuti meenutada, et kauba või teenuse soetamine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, on määrav asjaolu käibemaksusüsteemi ja seega käibemaksu mahaarvamise mehhanismi kohaldamiseks. Kauba või teenuse kasutamine või kasutamise kavatsus määrab vaid kindlaks esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on käibemaksudirektiivi artikli 168 kohaselt õigus, ning võimaliku korrigeerimise ulatuse järgnevatel perioodidel, kuid ei mõjuta mahaarvamisõiguse tekkimist (vt selle kohta 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus, Lennartz, C?97/90, EU:C:1991:315, punkt 15).

40 Sellest tulenevalt jääb maksu mahaarvamise õigus üldjuhul alles, isegi kui maksukohustuslane ei saa hiljem kaupa või teenust, mille puhul mahaarvamisõigus tekib, tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavate tehingute raames kasutada (vt selle kohta 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, punkt 20, ja 15. jaanuari 1998. aasta kohtuotsus, Ghent Coal Terminal, C?37/95, EU:C:1998:1, punktid 19 ja 20).

41 Käesolevas asjas katkeb maksu- ja tolliameti tõlgenduse kohaselt kinnisasja kasutamine ettevõtluse eesmärgil, kui kinnisasi seisab teatud ajavahemiku vältel kasutuseta, mistõttu maksukohustuslasel tekib kohustus mahaarvatud käibemaksu korrigeerida, isegi kui on tõendatud, et tal oli kogu aeg kavatsus maksustatavat tegevust jätkata.

42 Käesoleva kohtuotsuse punktides 39 ja 40 viidatud kohtupraktikast tuleneb aga, et niipea kui mahaarvamise õigus on tekkinud, jääb see maksukohustuslasele alles, isegi kui viimane ei saanud kaupu või teenuseid, mille kohta mahaarvamisõigus tekib, tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu maksustatavate tehingute raames kasutada.

43 Käibemaksudirektiivi teistsugune tõlgendus oleks vastuolus käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõttega ettevõtja maksukoormuse puhul. Sarnaste investeeringute maksustamisel võidakse sel moel põhjendamatult eristada ettevõtjaid, kes juba teevad

maksustatavaid tehinguid, ning ettevõtjaid, kes kavatsesid investeringute abil alustada tegevusega, mis viiks maksustatavate tehinguteni. Samuti tehakse nende ettevõtjate vahel vahet suvapõhiselt, kuna mahaarvamise lõplik lubamine sõltub sellest, kas nende investeringute tulemusel tehakse maksustatavaid tehinguid või mitte (29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, punkt 22).

44 Sellest tulenevalt on neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt käibemaksu mahaarvamiste lõplik lubamine sõltub maksukohustuslase majandustegevuse tulemustest, kuna sel moel tehakse identsete kinnisvarainvesteeringute maksustamisel alusetult vahet sama profiili ja tegevusalaga ettevõtjate vahel.

45 Seda järeldust ei saa kummutada ka Portugali valitsuse argumendiga, et varem sõlmitud üürilepingute lõppemisega on muutunud „mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid“ käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 tähenduses, mistõttu mahaarvatud maksu tuleb proportsionaalselt korrigeerida.

46 Esiteks on küll õige, et mahaarvatud maksu korrigeerimise vajadus võib esineda ka maksukohustuslase tahtest sõltumatutel asjaoludel (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus, Gemeente Leusden ja Holin Groep, C?487/01 ja C?7/02, EU:C:2004:263, punkt 55), kuid see säte ei saa siiski kahjustada käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemi aluspõhimõtteid, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet.

47 Vastupidi Portugali valitsuse väidetele piiratakse mahaarvamiseõigust korrigeerimist reguleerivate sätete kaudu, kui eeldada, et „muutumise“ käibemaksudirektiivi artikli 185 tähenduses tõendamiseks piisab, kui kinnisasi seisab pärast selle kinnisasja üürilepingu lõppemist kasutuseta omaniku tahtest sõltumatutel asjaoludel, isegi kui on tõendatud, et viimasel oli kogu aeg kavatsus tegelda maksustatava tegevusega ja ta astus selleks vajalikke samme.

48 Teiseks, kuigi käibemaksudirektiivi artikli 137 lõige 2 annab liikmesriikidele laia kaalutusruumi, võimaldades neil määrata kindlaks maksuvabastusest loobumise õiguse kasutamise tingimused või see õigus koguni kaotada (vt selle kohta 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, punktid 27–30), ei või liikmesriigid siiski kasutada seda kaalutusruumi direktiivi artiklite 167 ja 168 rikkumiseks, võttes ära juba omandatud mahaarvamiseõiguse.

49 Pärast maksuvabastusest loobumise õiguse kasutamist puudutaks maksustatavate tehingutega seotud käibemaksu mahaarvamise piiramine nimelt mitte valikuõiguse „ulatust“, mida liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi artikli 137 lõike 2 kohaselt piirata, vaid selle õiguse kasutamise tagajärgi (vt selle kohta 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, punkt 46).

50 Lõpuks tuleb rõhutada, et maksukohustuslane saab kindlasti selle staatuse ainult siis, kui ta oli tahteavalduse alustada kavandatud majandustegevust teinud heas usus. Pettuse või kuritarvitamise korral, kui maksukohustuslane, tuues ettekäändeks soovi tegeleda teatud majandustegevusega, tahtis tegelikult arvata isikliku vara hulka kaubad, millelt võis maksu maha arvata, võib maksuhaldur nõuda summade tagasimaksmist tagasiulatuvalt põhjendusel, et mahaarvamised tehti ebaõigete avalduste põhjal (21. märtsi 2000. aasta kohtuotsus, Gabalfrisa jt, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 46).

51 Sellega seoses tuleb meenutada, et maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on eesmärk, mida käibemaksudirektiiv tunnustab ja edendab, nagu on märgitud ka direktiivi artiklis 131 (29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus, Gemeente Leusden ja Holin Groep, C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 76).

52 Seega, kui maksuamet jõuab järeldusele, et mahaarvamise õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kontrollima, on tal õigus tagasiulatavalt nõuda mahaarvatud summade hüvitamist (3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Eeltoodust lähtudes tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 167, 168, 184, 185 ja 187 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt tuleb esialgu maha arvatud käibemaksu korrigeerida, kuna sel juhul kui kinnisasi, mille puhul on kasutatud õigust valida maksustamine, on üle kahe aasta seisnud kasutuseta, loetakse, et maksumaksja ei kasuta seda enam enda maksustatavate tehingute tarbeks, isegi kui on tõendatud, et maksumaksjal oli sel ajal kinnisasja üürileandmise kavatsus.

Teine ja kolmas küsimus

54 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele ja kolmandale küsimusele vaja vastata.

Käesoleva kohtuotsuse ajalise mõju piiramine

55 Juhuks kui Euroopa Kohus otsustab, et selline liikmesriigi õigusnorm, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on vastuolus Euroopa Liidu õigusega, palub Portugali valitsus Euroopa Kohtul piirata kohtuotsuse ajalist mõju.

56 Oma taotluse põhjendamiseks väidab Portugali valitsus esiteks, kui iga juhtumi puhul tuleks eraldi kontrollida, kas üürileandjast maksukohustuslased on korrigeeritud käibemaksusummad õigesti arvanud ning asjaomasele liikmesriigile tasunud, nõuaks see haldus- ja kohtusüsteemilt „ülemääraseid“ ja olematuid ressursse, ning kui seda kontrolli ei toimu, tooks see kaasa kuritarvitamise ning maksutulu veelgi suurema saamata jäämise.

57 Teiseks väidab Portugali valitsus, et sellisel juhul tähendaks juba korrigeeritud või juba makstud maksu saamata jäämine olulist summat ning viiks eelarve lubamatul moel tasakaalust välja.

58 Kolmandaks on põhikohtuasjas kõne all oleva liikmesriigi õigusnormi eesmärk Portugali valitsuse sõnul tagada, et mahaarvatav käibemaks oleks otse ja proportsionaalselt seotud eelnevalt toimunud maksustamisega, mis annab tunnistust Portugali riigi ja tema maksuhalduri heast usust.

59 Sellega seoses tuleb meenutada, et kohtuotsuse ajalise mõju piiramine kujutab endast erakorralist meetet ja see eeldab, et olemas on tõsiste majanduslike tagasilöövide tekkimise oht, mis tuleneb eelkõige seaduslikult kehtivate õigusnormide baasil heas usus loodud õigussuhete suurest arvust, ning kui ilmneb, et isikuid ja liikmesriigi ametivõime oli liidu õigusnormidele mittevastava käitumiseni viinud objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus liidu õigusnormide reguleerimisala suhtes, mis võis olla tingitud ka teiste liikmesriikide või komisjoni sarnasest tegevusest (vt eelkõige 19. detsembri 2013. aasta kohtuotsus, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Käibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine maksukohustuslaste suhtes kujutab aga

endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtte erandit, mis tunnistatakse väljakujunenud kohtupraktika kohaselt õiguspäraseks ainult erandlikel asjaoludel (vt selle kohta 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 67).

61 Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et puudub objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus liidu õiguse, eelkõige käibemaksudirektiivi nende sätete reguleerimisala suhtes, mis puudutavad mahaarvamisoiguse ulatust ning selle rolli direktiiviga kehtestatud süsteemis (vt selle kohta 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 68).

62 Portugali ametiasutused ei saa seega tugineda objektiivsele ja märkimisväärsele ebakindlusele liidu õigusnormide reguleerimisala suhtes. Kuna see kriteerium ei ole täidetud, puudub vajadus kontrollida tõsiste majanduslike tagasilöökide olemasolu.

63 Nendest kaalutlustest tuleneb, et käesoleva kohtuotsuse ajalist mõju ei ole vaja piirata.

Kohtukulud

64 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 167, 168, 184, 185 ja 187 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm, mille kohaselt tuleb esialgu maha arvatud käibemaksu korrigeerida, kuna sel juhul kui kinnisasi, mille puhul on kasutatud õigust valida maksustamine, on üle kahe aasta seisnud kasutuseta, loetakse, et maksumaksja ei kasuta seda enam enda maksustatavate tehingute tarbeks, isegi kui on tõendatud, et maksumaksjal oli sel ajal kinnisasja üürileandmise kavatsus.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: portugali.