Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PEDRO CRUZ VILLALÓN
esitatud 15. septembril 2011 [1]

Kohtuasi C-280/10

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, spółka jawna
versus
Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelny Sąd Administracyjny (Poola Vabariik))

Maksustamine — Käibemaks — Tulevase majandustegevuse jaoks tehtud toimingute eest tasutud maksu tagasinõudmine — Enne majandustegevust teostava täisühingu asutamist maksustatav toiming — Arvete väljastamine tulevasele täisühingule ja „tulevastele osanikele” — „Tulevaste osanike” kulul maatükkide ostmine, mis antakse täisühingu asutamisel äriühingusse mitterahaliseks sissemakseks

I. Sissejuhatus

1. Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgem halduskohus) esitab kaks eelotsuse küsimust sisendkäibemaksu tagasinõudmise õiguse ulatuse kohta tingimustes, kus toimub formaalne maksukohustuslaste vahetus. Täpsemalt küsitakse Euroopa Kohtult, kas direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,[2] võimaldab isikuühingul teostada kinnisvara ostmisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kui ostutehingut ei teostanud äriühing, vaid isikud, kes hiljem asutavad äriühingu selle osanikena.

2. Kuigi Euroopa Kohtul on juba juhust olnud otsustada tõlgendamisprobleemide üle, mida tekitab sisendkäibemaksu tagasinõudmine majandustegevuse alustamise ja ettevalmistamise kontekstis, on meil käesolevas kohtuasjas tegemist konkreetse probleemiga, mille tõstatasid kaks füüsilist isikut, keda ma nimetan edaspidi „tulevasteks osanikeks”. Kõnealused isikud stimuleerivad ja teevad vajalikke investeeringuid, et alustada tootmisprotsessi, mida ei teosta nemad, vaid isikuühing, milles nad hakkavad ainsateks liikmeteks. See eripära „tulevaste osanike” puhul, kes tegutsevad selles staatuses ja enne majandustegevuse alustamist, raskendab esiteks äriühingu maksu mahaarvamise õiguse tunnustamist, sest käibemaksu ei ole tasunud see äriühing. Teiseks ei saa ka anda tingimusteta õigust tagastada sisendkäibemaks „tulevastele osanikele”, sest tegelikku majandustegevust ei teosta tulevikus nemad ja seega ei saa nad ka maksu edasi kanda tootmisahela järgmisele lülile.

3. Mõlemad takistused sunnivad analüüsima teatava ettevaatusega Euroopa Kohtu sellealast praktikat, aga ka vältima direktiivi 2006/112 sellist tõlgendamist, mis teatava formaalsuse huvides läheb lõpuks vastuollu oma aluspõhimõtetega.

1 — Algkeel: hispaania.

2 — 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT L 347, lk 1).

II. Õiguslik raamistik

A. *Euroopa Liidu õigus*

4. Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 määratletakse käibemaksukohustuslase mõiste järgmiselt:

„„Maksukohustuslane" on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus" on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil."

5. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust käsitletakse kõnealuse direktiivi artiklites 167 jj, millest tuleks käesoleva menetluse puhul nimetada artiklit 168, mis näeb ette:

„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 osutamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

c) artikli 2 lõike 1 punkti b esimese alapunkti kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;

d) artiklite 21 ja 22 kohaselt kaupade ühendusesisese soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks."

6. Direktiivi 2006/112 artiklis 178 on määratletud mahaarvamise õiguse formaalsed tingimused, millest võib välja tuua punktis a ette nähtud tingimuse:

„artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve."

B. *Siseriiklik õigus*

7. 11. märtsi 2004. aasta Ustawa o podatku i towarów i usług'i (*Dziennik Ustaw*, edaspidi „*Dz. U.*", nr 54, punkt 535 ja selle muudatused, edaspidi „käibemaksuseadus") artikli 15 lõige 1 sätestab:

„Maksukohustuslased on juriidilised isikud, õigusvõimeta organisatsiooniüksused ja füüsilised isikud, kes teostavad iseseisvalt lõikes 2 nimetatud majandustegevust, olenemata selle tegevuse eesmärgist või tulemustest."

8. Käibemaksuseaduse artikli 15 lõikes 2 määratletakse majandustegevuse mõiste käibemaksu seisukohast järgmiselt:

„Majandustegevus on tootja, turustaja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandajate ja põllumajandusega tegelevate isikute tegevus ning kutsealane tegevus, ka siis, kui tehinguid teostati ühekordselt ning asjaoludel, mis viitavad tehingute jätkuva teostamise kavatsusele. Majandustegevusena käsitatakse ka tehinguid, mis seisnevad materiaalse või immateriaalse vara kestvas kasutamises tulu saamise eesmärgil."

9. Käibemaksuseaduse artikli 86 lõige 1, mis käsitleb mahaarvamisõigust, sätestab:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on artiklis 15 nimetatud maksukohustuslastel õigus, välja arvatud artiklis 114, artikli 119 lõikes 4, artikli 120 lõigetes 17 ja 19 ning artiklis 124 sätestatud juhtudel, teha mahaarvamisi käibemaksust, mida nad on kohustatud tasuma."

10. Käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10 punkt 10 keskendub mahaarvamisõiguse tekkimisele:

„Mahaarvamisõigus tekib

1) deklaratsiooni alusel perioodi eest, mil maksukohustuslane sai arve või tollidokumendi, välja arvatud punktides 2–4 ning lõigetes 11, 12, 16 ja 18 sätestatud juhtudel."

11. Käibemaksuseaduse artikli 106 lõige 1 kehtestab:

„Artiklis 15 nimetatud maksukohustuslased peavad, välja arvatud lõigetes 2, 4 ja 5 ning artikli 119 lõikes 10 ja artikli 120 lõikes 16 sätestatud juhtudel, väljastama arve, millele on konkreetselt märgitud müük, müügi kuupäev, ühiku hind ilma maksudeta, maksubaas, maksumäär ja maksusumma, võlgnetav summa ning maksukohustuslase ja soetaja andmed."

12. Rahandusministri 27. aprilli 2004. aasta määruse käibemaksuseaduse teatud sätete rakendamise kohta (*Dz. U.* nr 97, punkt 970 ja selle muudatused, edaspidi „rakendusmäärus") § 8 lõike 1 punkt 6 kehtestab:

„Maksust on vabastatud:

6. tsiviil- ja kaubandusõiguslikesse äriühingutesse tehtud mitterahalised sissemaksed."

III. Asjaolud ja põhikohtuasi

13. 22. detsembril 2006 ostsid Pawel Józef Granatowicz ja Marcin Michal Wasiewicz kaasomandina kivimurru; see tehing on maksustatav käibemaksuga, mille kohta väljastati mõlema nimele sama kuupäeva kandev arve.

14. 26. aprillil 2007 sõlmiti notariaalne ühinguleping, millega loodi täisühing Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spólka jawna (edaspidi „äriühing"), millele selle osanikud, eespool nimetatud Granatowicz ja Wasiewicz, annavad sama toiminguga kivimurru mitterahaliseks sissemakseks. Notar väljastas notariaalse dokumendi originaali ja kuue ärakirja eest arve äriühingu nimele.

15. 5. juunil 2007 kanti äriühing registrisse ning selle käibemaksukohustus hakkas kehtima alates sama aasta 14. juunist.

16. 2007. aasta juunikuu käibedeklaratsioonis arvas äriühing maha sisendkäibemaksu kivimurru ostu pealt ja notariteenuste tasude pealt kokku summas 289 718 Poola zlotti.

17. Kontrollimisel tuvastas Poola maksuhaldur äriühingu esitatud käibedeklaratsioonis kaks viga. Esiteks oli arve kinnisvara ostu eest väljastatud „tulevaste osanike", mitte äriühingu nimele. Teiseks oli arve notariaalse dokumendi ja selle kuue ärakirja eest väljastatud äriühingu nimele, sel ajal kui see ei olnud veel seaduslikult asutatud.

18. Dyrektor Izby Skarbowej (maksukoja juhataja), kes arutas äriühingu poolt Poola maksuhalduri otsuse peale esitatud vaiet, kinnitas vaidlustatud akti samade argumentidega.

19. Seejärel esitas äriühing halduskaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniule (vojevoodkonna halduskohus Poznańis) – kohtule, kes samuti nõustus maksuhalduri põhjendustega nii kinnisvara ostu-müügiarve kui ka notariaalsete dokumentide eest väljastatud arve kohta.

20. Esimese astme kohtuotsuse peale esitas äriühing kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjnyle (kõrgem halduskohus) – kohtule, kes esitab meile eelotsuse küsimused, mida käsitletakse käesolevas menetluses.

IV. Eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

21. 4. juunil 2010 registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis Naczelny Sąd Administracyjny eelotsusetaotlus, millega meile esitatakse kaks järgmist eelotsuse küsimust:

„1. Kas tulevastest osanikest koosneval isikute ühendusel, kes tegi enne ühingu ametlikku registreerimist äriühinguna ning maksualast registreerimist käibemaksu mõttes investeerimiskulutusi, on pärast registreerimist ning maksualast registreerimist nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ – mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, 11. detsembrist 2006 kehtivate muudatustega) – artikli 9 ning artiklite 168 ja 169 alusel õigus maha arvata käibemaks, mis tasuti äriühingu maksustatava tegevuse eesmärgil tehtud investeerimiskulutustelt?

2. Kas investeerimiskulutuste tegemist tõendav arve, mis on väljastatud osanikele, aga mitte äriühingule, keelab tehtud investeerimiskulutuste pealt tasutud käibemaksu esimese eelotsuse küsimuse tähenduses maha arvata?"

22. Kirjalikke märkusi esitasid lisaks põhikohtuasjas kaebuse esitajale Poola Vabariigi, Saksamaa Liitvabariigi ja Kreeka Vabariigi valitsus ning komisjon.

23. 22. juuni 2011. aasta kohtuistungil osalesid menetlusse astujana kaebuse esitaja esindaja ning Poola Vabariigi, Prantsuse Vabariigi, Kreeka Vabariigi ja komisjoni esindajad.

V. Õiguslik hinnang

A. *Sissejuhatav märkus*

24. Käesoleva menetluse aluseks on probleem, mille kohta Euroopa Kohus on juba otsustanud. Kui maksukohustuslane teeb ettevalmistusi majandustegevuseks, võib tekkida ajaline viivitus: ühelt poolt võetakse vastu ettevalmistavad aktid käibemaksuga maksustatava tegevuse teostamiseks, aga teisalt ei ole veel maksu kohta käibedeklaratsiooni, mis võimaldaks maksukohustuslasel sisendkäibemaksu maha arvata. Selle olukorra lahendamiseks tunnistas Euroopa Kohus kõnealuste maksukohustuslaste õigust nõuda tasutud käibemaksu tagasi, isegi kui otsest majandustegevust ei ole veel alustatud. Kokkuvõttes

tagab kohtupraktika maksukohustuslasele õiguse majandustegevuse ettevalmistamise etapis tasutud käibemaksu tagastamisele. On ilmselge, et kui summa on sisse nõutud, ei saa maksukohustuslane teha mingeid mahaarvamisi, kui ta maksu kellelegi edasi ei kanna, aga vähemalt on tagatud, et algetapis on olemas mehhanism sisendkäibemaksu sissenõudmiseks mõistliku aja jooksul.

25. See eripära on kohane välja tuua kohe käesoleva ettepaneku alguses, sest kuigi Euroopa Kohus võtab arvesse kahte erinevat konteksti: *tagastamist* ja *mahaarvamist*, ei ole ta seda konkreetselt täpsustanud. Kohtupraktikas nimetatakse mõlemaid maksu sissenõudmise viise sõnaga „mahaarvamine": väljend, mis ähmastab ühe ja teise juhu eri nüansse ning mis võib kokkuvõttes tekitada segadust.

26. Silmas pidades seda eristamist, mis on tarviliku vastuse andmiseks põhitähtis, tuleb järgmiseks analüüsida Naczelny Sąd Administracyjny esitatud kahte eelotsuse küsimust.

B. *Esimene eelotsuse küsimus*

27. Naczelny Sąd Administracyjny küsib meilt esiteks, kellel on õigus teha mahaarvamisi juhul, kui äriühing kavatseb seda õigust teostada investeerimiskaupade või -teenuste suhtes, mille eest on käibemaksu tasunud „tulevased osanikud" enne äriühingu asutamist.

28. Pawel Józef Granatowicz ja Marcin Michal Wasiewicz ei olnud osanikud kinnisvara ostmise ajal, samuti ei nähtu kohtutoimikust, et nad tegutsesid selles staatuses. Siiski on raske eitada, et mõlemad sõlmisid tehingu „tulevaste osanikena", st kavatsusega asutada veidi hiljem isikuühing, mille kaudu juhitakse kõnealuse kinnisvara ekspluateerimise alast ettevõtlust. Pealegi ei ole eripära, mida ma just nimetasin, sugugi erakorraline, vaid kajastab harilikku ja äritegevuses levinud tava: üks või mitu maksukohustuslast otsustavad asutada ettevõtte, otsivad ja annavad finantseeringu, ostavad kaubad ja teenused, ning kui põhivahendid tegevuse alustamiseks on olemas, alustavad toiminguid, et asutada äriühing, mis kehastab ja millele omistatakse ettevõtlusega seotud juriidilisi suhteid.[3] Ajavahemik kinnisvara ostu ja äriühingu Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spólka jawna asutamise vahel on praktikas tavaline nähtus, mistõttu on otsus, mille Euroopa Kohus käesolevas asjas lõpuks teeb, veelgi tähtsam.

29. Kokkuvõttes annab Naczelny Sąd Administracyjny eelotsusetaotlus meile võimaluse täpsustada „tulevaste osanike" ja äriühingute staatust sisendkäibemaksu tagasisaamise seisukohast, aga ka piiritleda liikmesriikide kaalutlusõigust nende kahe maksukohustuslase vaheliste suhete reguleerimisel. Sellele küsimusele vastamiseks tuleb sissejuhatuseks lühidalt käsitleda Euroopa Kohtu praktikat, alustades konkreetselt sellest, mis puudutab maksukohustuslase mõiste määratlemist direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses.

1. Käesolevas kohtuasjas kohaldatav Euroopa Kohtu praktika

30. Käesolevas menetluses tõstatatud küsimustele vastamiseks on asjakohane peatuda kahel eri probleemil, mida Euroopa Kohtul on olnud juhust käsitleda. Esimene puudutab õigust sisendkäibemaksu tagastusele; see õigus on kõikidel maksukohustuslastel, kes teevad investeerimiskulutusi seoses toimingutega majandustegevuse ettevalmistamiseks, millega nad hiljem hakkavad ise tegelema. Teine keskendub samale õigusele, aga juhtudel, kui majandustegevust jätkab või alustab ametlikult teine maksukohustuslane. Nagu järgnevalt näeme, ei ole kumbki nendest kahest probleemist käesolevas asjas täpselt kohaldatav, aga nendest nähtuv õigusteooria on tarviliku vastuse andmiseks oluline.

3 — Vt Abella Poblet, E., *Manual del IVA*, 3. tr, La Ley, 2006, lk 150 jj.

31. Esiteks on Euroopa Kohus otsustanud investeerimiskulude tagastamise õiguse omamise kohta, kui seda õigust kasutatakse alles majandustegevuse ettevalmistusjärgus. Kohtuotsuses Rompelman [4] kohaldas Euroopa Kohus sellele probleemile mitteformalistlikku lähenemisviisi ja möönis, et maksukohustuslasel, kes ei ole veel majandustegevust alustanud, on investeerimiskulutusi tehes õigus nõuda selles ettevalmistusetapis tasutud käibemaksu tagastamist. [5] Tegemist on seega juhuga, kui maksukohustuslane ei vahetu, sest hr ja pr Rompelman olid teinud investeerimiskulutusi selleks, et hiljem ise kinnisvara äritegevuses kasutada.

32. Kuigi kohtuotsuses Rompelman kasutatakse korduvalt sõna „mahaarvamine", on seal samamoodi pigem tegemist õigusega sisendkäibemaksu tagastamisele, sest tegemist ei ole tootmisahelas tehingu tulemusel tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamisega. Nagu on märgitud käesoleva ettepaneku punktides 24 ja 25, annab Euroopa Kohus hoopis hr ja pr Rompelmanile õiguse sisendkäibemaksu tagastusele, mõistagi sel tingimusel, et pärast majandustegevuse alustamist selle maksu alusel mahaarvamist ei tehta. See lahendus on kooskõlas direktiivi 2006/112 mõttega, sest see võimaldab maksukohustuslasel saada sisendkäibemaksu tagasi „kohe" ning ei ole samas ebasoodsam seetõttu, et majandustegevuse ettevalmistamine võtab kaua aega.

33. Oht, et majandustegevust ei toimugi, seda lahendust ei takista, ja nii tunnistas seda Euroopa Kohus kohtuasjas INZO. [6] Kõnealuses kohtuasjas tehtud otsuses kinnitati õigust maksu tagastamisele „isegi siis, kui hiljem […] otsustatakse äritegevuse faasi edasi mitte minna ja kõnealune äriühing likvideerida, ilma et kavandatud majandustegevus oleks kaasa toonud maksustatavaid tehinguid". [7] Kuna maksukohustuslane ei toimi lõpptarbijana, siis juhul, kui majandustegevust lõpuks ei toimu temast olenematutel põhjustel, on ikkagi õigus sisendkäibemaks tagasi saada.

34. Euroopa Kohus oli seisukohal, et pettuse korral on maksuametil olemas ressursid ja vahendid selleks, et tuvastada, kas tegevuse eesmärk alustada majandustegevust oli tegelik või fiktiivne. Nendel juhtudel on kohtupraktikas lisaks seisukoht, et direktiiv 2006/112 annab liikmesriikidele õiguse „taotleda summade tagasimaksmist tagasiulatuvalt põhjendusel, et mahaarvamised tehti ebaõigete deklaratsioonide põhjal". [8]

35. Samale järeldusele jõuti hilisemates kohtuotsustes, milles kinnitati, et maksukohustuslase ettevalmistavad aktid võimaldavad tal tulevase majandustegevuse investeerimiskulutuste pealt tasutud käibemaksu tagasi nõuda. Kohtuasjades Gabalfrisa, [9] Ghent Coal, [10] Breitsohl [11] ja Fini H [12] tehtud kohtuotsused kinnitavad seda kindlalt.

36. Teine kohtupraktikas käsitletud küsimus puudutab direktiivi 2006/112 artikli 19 tähenduses kogu vara üleandmise juhtusid, kus üleandja asendatakse saajaga. Selles kontekstis kohaldab Euroopa Kohus taas mitteformalistlikku ja juhupõhist lähenemisviisi, mis on sundinud kohut möönma, et õigusvõimega isikul, mis on loodud spetsiaalselt kapitaliühingu ettevalmistavate toimingute teostamiseks, on õigus tehtud kulutuste pealt tasutud käibemaks tagasi saada. Sellele lahendusele jõudis Euroopa Kohus asjas Faxworld [13] ja see võimaldas ettevalmistaval isikul (*Vorgründungsgesellschaft*) nõuda tasutud maksu tagastamist, vaatamata sellele, et ostetud kaupu ja teenuseid hakkas kasutama terviklikult kapitaliühing, kellele need olid mõeldud.

4 — 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655).

5 — *Ibid.*, punktid 23 ja 24.

6 — 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-110/94: INZO (EKL 1996, lk I-857).

7 — *Ibid.*, punkt 22.

8 — *Ibid.*, punkt 24.

9 — 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98-C-147/98: Gabalfrisa jt (EKL 2000, lk I-1577).

10 — 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal (EKL 1998, lk I-1).

11 — 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl (EKL 2000, lk I-4321).

12 — 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-32/03: I/S Fini H (EKL 2005, lk I-1599).

13 — 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-137/02: Faxworld (EKL 2004, lk I-5547).

37. Kohtuasjades Rompelman, INZO jt tehtud otsused käsitlesid maksukohustuslasi, kellele on iseloomulik asjaolu, et majandustegevust teostasid nemad ise, mis ei ole aga nii käesoleval juhul, sest nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, toimus käesolevas menetluses maksukohustuslase vahetus. Samamoodi ei ole kohtuotsuse Faxworld lähenemisviis käesoleval juhul arutatavas asjas tingimata kohaldatav, sest kui kõnealuses kohtuasjas toimus kogu vara üleandmine, siis käesolevas kohtuasjas sõlmisid „tulevased osanikud" ühe üksiktehingu ainult ühe vara kohta. Nagu märkis Prantsuse Vabariigi valitsus, jääb seega käesolev kohtuasi direktiivi 2006/112 artikli 19 kohaldamisalast välja.

38. Eespool öeldule vaatamata kajastavad viidatud kohtuotsused Euroopa Kohtu praktikas *telos*'t, mis on laiendatav käesolevale kohtuasjale. Selle aluseks olev põhieesmärk ei ole muu kui tagada neutraalse maksustamise põhimõte, mis on ka direktiivi 2006/112 eesmärk ja mille tähendus ei ole muu kui kindlustada käibemaksu olemus: kaudne maks, millega maksustatakse üksnes ja ainult tarbimist ja mitte majandustegevust.[14] Selle mõttega jälgivad nii direktiiv kui ka Euroopa Kohtu praktika, et maksukohustuslane, kes maksab tootmisprotsessi lõikes käibemaksu, saaks selle tagasi siis, kui ta on selle maksu edasi kandnud tootmisahela järgmisesse etappi.[15] Neutraalse maksustamise põhimõtte ülimuslikkus käibemaksu valdkonnas nõuab vahel formalismi ületamist, mida kinnitab ka direktiivi 2006/112 täpne sõnastus, kus liidu seadusandja nende kahe põhimõtte vaagimisel otsustab samuti esimese kasuks.

2. „Tulevased osanikud" kui maksukohustuslased direktiivi 2006/112 artikli 9 tähenduses

39. Alustuseks tuleb rõhutada, et „tulevased osanikud" ja äriühing on direktiivi artikli 9 mõistes maksukohustuslased. Äriühingu puhul ei ole selles kahtlust, sest selle kaudu toimub kivimurru ekspluateerimine ja seega majandustegevus, mis õigustab maksu kohaldamist. Probleemsem võib olla „tulevaste osanike" kvalifitseerimine maksukohustuslasteks, aga – nagu ma nüüd selgitan – täidavad ka nemad sama tingimust.

40. Õigupoolest ei kuulu need, kes ostavad kaupu ja teenuseid selleks, et need isikuühingu asutamisel sissemakseks anda, tootmisahelasse otseses mõttes, sest nemad ei kasuta ostetud vara äriliselt ega saa ka tehingust kasu. „Tulevase osaniku" funktsioon on lihtsalt edasiandmine, kui soovite, on ta „juhuslik" maksukohustuslane, kes muutub majandustegevuses osalejaks üksnes seetõttu, et esineb ajaline viivitus, mille jooksul saab tulevast ettevõtet esindada ainult tema. Sellises sõnastuses ei ole Rompelmani kohtupraktika käesolevas asjas kohaldatav, sest kõnealuses kohtuasjas tõstatatud küsimus puudutas sellise maksukohustuslase staatust, kes ei olnud veel majandustegevust alustanud, aga alustas seda peatselt ja oma isiku kaudu.[16] Maksukohustuslase vahetumisega ei olnud tegemist kohtuotsuses Rompelman ega ka hilisemas kohtupraktikas, nii et otsene maksukohustuslase staatus ei ole meie kohtuasjas sama.

41. Siiski on ilmne, et eespool viidatud kohtupraktika eesmärki tuleb täita samamoodi ka siis, kui majandustegevus juba toimub või on ettevalmistamisel, sest vastasel korral on oht, et maksu kohaldatakse olukordades, mis on vaevalt kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega. Kui „tulevane osanik" maksab käibemaksu kaubatarne või teenuste pealt, mille tegelik ja tõeline saaja on äriühing, kes hakkab neid kaupu äriliselt kasutama, on vaja, et temal või äriühingul oleks õigus tasutud maks maha arvata kohe, kui neilt seda võetakse. Oluline on, et see õigus oleks „tulevase osaniku" või äriühingu käsutuses ja seda eriti juhul, kui ajavahemik tarne ja äriühingu asutamise vahel on piiratud.

14 — Vt direktiivi 2006/112 põhjendused 5, 7, 13 ja 30.

15 — Euroopa Kohus väljendab seda mõtet kohtupraktikas kinnistunud sõnastuses, mille kohaselt peegeldub käibemaksu neutraalsus „mahaarvamise süsteemis, mille mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud." Vt mh eespool viidatud kohtuotsused Rompelman, punkt 19; Ghent Coal Terminal, punkt 15; Gabalfrisa jt, punkt 44; 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank (EKL 2000, lk I-4177, punkt 19) ja eespool viidatud kohtuotsus I/S Fini H, punkt 25.

16 — Eespool viidatud kohtuotsus Rompelman, punktid 23 ja 24.

42. See lahendus on kohaldatav ka nendel juhtudel, kus lõpuks äriühingut ei asutata või tegevust lõpuks ei toimugi, nagu Rompelmani kohtupraktikas. Leian, et sama, kõnealuse õigusteooria arutluskäik on laiendatav ka juhule, kus „tulevane osanik" ostab vara või teenuse ja lõpuks on äriühingu asutamata jätmise põhjused õigustatud. Sel juhul nõuab Rompelmani kohtupraktika, et liikmesriigid näeksid ette mehhanismi, et teostada sisendkäibemaksu tagasisaamise õigust, mis oleks ilmselt „tulevasel osanikul". [17]

43. Leian seega, et direktiivi 2006/112 artiklit 9 tuleb viidatud kohtupraktikast lähtudes tõlgendada nii, et „tulevane osanik", kes ostab kaupu ja teenuseid, mille pealt ta tasub käibemaksu, on maksukohustuslane isegi siis, kui ostmine toimub ainult selleks, et anda varad hiljem äriühingu asutamisel sissemakseks ja majandustegevuse teostamiseks, mis õigustas ostu.

3. Mahaarvamisõiguse saamine ja selle teostamise tingimused

44. Öeldut arvestades jääks Naczelny Sąd Administracyjny küsimus vastuseta, kui piirduksime ainult „tulevaste osanike" maksukohustuslase staatuse kinnitamisega. See staatus on ainult eeldus, millest lähtuvalt saame anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse, sest me ei ole ikkagi täpselt kindlaks määranud, kellel konkreetselt on õigus sisendkäibemaksu tagasi saada: „tulevastel osanikel", äriühingul või siis ükskõik kummal neist.

45. Peale Prantsuse Vabariigi on märkusi esitanud liikmesriigid seisukohal, et õigus sisendkäibemaksu tagasi saada on ainult „tulevastel osanikel" kui nende kaupade ja teenuste ostjatel, mille pealt nad on maksu tasunud. Prantsuse Vabariik seevastu pooldab alternatiivsust, mille alusel võib seda õigust kasutada „tulevane osanik" või äriühing, ning sellel teisel juhul siis, kui vastavalt siseriiklikule õigusele „tulevane osanik" ei saa seda teha. Põhikohtuasjas kaebuse esitaja väidab, et igal juhul peab mahaarvamisõigust kasutama äriühing.

46. Senisest kohtupraktikast ei tulene väga täpselt, kuidas seda kindlaks määrata. Käesolevale asjale kõige lähem on olukord eespool viidatud kohtuasjas Faxworld, kus Euroopa Kohus tunnistas Saksa õiguses ette nähtud õigust maksutagastamisele äriühingule (*Vorgründungsgesellschaft*), mille ainus eesmärk oli vajalike dokumentide koostamine selleks, et asutada vahetult pärast kapitaliühing. [18] Euroopa Kohtu vastus piirdus rangelt konkreetse kohtuasja eripäraga, ja seda selleks, et allutada see direktiivi 2006/112 artiklile 19, mille alusel võivad liikmesriigid „[k]ogu vara või selle osa tasu eest või tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena üleandmise korral […] lugeda kaubatarnet mittetoimunuks ning sel juhul käsitatakse saajat üleandja õigusjärglasena". Kohtuasjas Faxworld oli Saksamaa Liitvabariik tuginenud nimetatud sättele ja järelikult nõudis, et maksukohustuslane, kes võib „Vorgründungsgesellschafti" eest tasutud käibemaksu maha arvata, on asutatud äriühing. [19] Euroopa Kohus ei mõistnud seda nii ja andis õiguse maksu tagastamist nõuda kõnealusele üksusele kui kogu vara või selle osa üleandjale. [20]

47. Ent kohtuotsuse Faxworld üksikasjad olid teistsugused kui käesoleval juhul. Esiteks puudutas kohtuasjas Faxworld tõlgendamise küsimus direktiivi 2006/112 artikli 19 alla kuuluvat üleminekutehingut, samas kui käesolevas kohtuasjas ei ole meil tegemist „kogu vara või selle osa" üleandmisega. Seda erinevust kinnitab kohtuotsus Zita Modes, [21] milles Euroopa Kohus tuvastas, et ainult ühe vara üleandmine, nagu on käesoleval juhul kinnisvara andmine sissemakseks, ei kuulu kõnealuse artikli 19 kohaldamisalasse. [22] Sellele järeldusele jõuab õigusega Prantsuse Vabariik, nagu tal oli võimalus selgitada kohtuistungil.

17 — Ettepanekus eespool viidatud kohtuasjas Breitsohl oli kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer seisukohal, et „võib *a fortiori* arvestada, et sama põhimõte keelab viimati nimetatud ettevõtjate diskrimineerimist maksu mahaarvamise taotlemise ajahetke alusel – enne või pärast seda, kui selgub, et kavandatud majandustegevus ei realiseeru – või kui realiseerub, siis selle alusel, kas vastav maksuamet annab neile formaalselt maksukohustuslase staatuse või mitte" (punkt 47).

18 — Vt selle kohta Klenk, F., Sölch, O. ja Ringleb, K., *Umsatzsteuergesetz, Kommentar*, Beck, 2003, punkt 482 jj.

19 — Eespool viidatud kohtuotsus Faxworld, punkt 35.

20 — *Ibid.*, punktid 41 ja 42.

21 — 27. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-497/01: Zita Modes (EKL 2003, lk I-14393).

22 — *Ibid.*, punkt 40.

48. Kohane on märkida ka ühte teist erinevust võrreldes kohtuotsusega Faxworld: asjaolu, et Saksa õiguskorras on äriühingu asutamise protsessi hõlbustamiseks ette nähtud konkreetne maksukohustuslane, on aspekt, mis samuti mõjutab kõnealust lahendust. Pettuseoht süsteemis, kus toimub nii-öelda *täielik* üleminek ühelt maksukohustuslaselt järgmisele, hõlbustab sisendkäibemaksu tagasisaamise õiguse andmist esimesele maksukohustuslasele, kuigi tema ise ei hakka tegelema majandustegevusega. [23]

49. Käesoleva kohtuasja asjaolud erinevad märkimisväärselt kohtuasjast Faxworld. Nagu on juba märgitud käesoleva ettepaneku punktis 47, ei ole meil tegemist kogu vara üleminekuga direktiivi artikli 19 tähenduses, sest „tulevased osanikud" ei anna üle äriettevõtet, vaid ainult vara selle sissemakseks. Lisaks on kõnealuse artikli kohaldamise kontekstiks harilikult kaks eri maksukohustuslast, üldjuhul kaks erinevat majanduslikku tegelikkust, samas kui käesoleval juhul on tegevus järjepidev ja ka maksukohustuslased samad.

50. Kuigi on oluline võtta arvesse kohtuotsust Faxworld, on järelikult samuti oluline välja tuua kummagi juhu sisulised erinevused, vähemalt kõnealuse kohtuasja lahenduse laiendamisel käesolevale kohtuasjale.

51. Öeldut arvestades selgub, et käesoleval juhul, mis ei kuulu direktiivi artikli 19 alla, aga mille puhul toimub „tulevaste osanike" vara sissemaksmine äriühingusse, võttes arvesse, et maksukohustuslased on *de facto* samad ja majandustegevus on järjepidev, on piisavalt iseärasusi selleks, et liidu seadusandja näeks selle jaoks ette spetsiaalse käsitluse. Siiski ma juba märkisin, et see ei ole nii ja et kindlat vastust tõstatatud probleemile direktiivi 2006/112 sõnastusest ei selgu ega järeldu. Selle puudumisel järeldan, et direktiiv 2006/112 jätab liikmesriikidele suure kaalutlusõiguse võtta meetmeid, mida nad peavad kõige asjakohasemaks ja kõige paremini vastavaks kõnealuse õigusnormi eesmärkidele. Järelikult ei seisne käesoleva kohtuasja tõeline küsimus mitte selles, *kellel* on õigus sisendkäibemaks tagasi saada, vaid *mis tingimustel* tagab siseriiklik õiguskord selle õiguse teostamise.

52. Selle lähenemisviisiga on seletatav, miks pooldasid käesolevas menetluses märkusi esitanud liikmesriigid vastupidiseid seisukohti, mis pealegi kajastavad nende vastavate õiguskordade tava. Ei üllata, et Prantsuse Vabariik pooldab sama seiskohta mis kaebuse esitanud äriühing, sest Prantsuse õiguskord näeb ette sellise lahenduse, nagu avaldas kõnealuse liikmesriigi esindaja kohtuistungil. [24] Samamoodi on Saksamaa Liitvabariigi ettevaatlik lähenemisviis, kui ta märgib, et vaja on hinnata, kas äriühing teostas mingit liiki majandustegevust enne asutamist, omane riigile, kes näeb ette konkreetse regulatsiooni, nagu võis näha kohtuasjas Faxworld, mille erikord määrab maksualase kohtlemise sellisel juhul nagu käesolev asi. [25]

53. Leian seega, et direktiivi 2006/112 artiklit 168 koostoimes sama õigusakti artikliga 9 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus asjaolu, et liikmesriik annab käesoleval juhul, arvestades maksukohustuslaste ja tegevuse *de facto* samasust, maksu mahaarvamise õiguse äriühingule.

54. Ent juhul kui siseriiklik õiguskord selle võimaluse välistab, tuleb tagada, et „tulevastel osanikel" on õigus nõuda sisendkäibemaksu tagastamist kohe, samadel tingimustel, mille on juba ette näinud Euroopa Kohus sellistel juhtudel, nagu muu hulgas käsitleti viidatud kohtuasjades Rompelman, INZO või Ghent Coal. Vastasel korral diskrimineeritaks põhjendamatult üksnes selle järgi, et need, kes tegevust alustavad, otsustavad veidi hiljem selle tegevuse vormistada äriühingu kaudu.

23 — Tuleb märkida, et lahendus, millele jõudis Euroopa Kohus, ei lange esmapilgul kokku 22. veebruari 2001. aasta otsuses kohtuasjas C-408/98: Abbey National (EKL 2001, lk I-1361) antud vastusega, kuigi mõlemad kohtuasjad käsitlesid direktiivi artiklit 19. Nagu rõhutas kohtujurist Jacobs 23. oktoobri 2003. aasta ettepanekus kohtuasjas Faxworld (eespool viidatud kohtuotsus), seisneb nende kahe juhtumi erinevus kummagi kohtuasja siseriiklikus õiguslikus raamistikus ja vastavalt sõlmitud tehingute laadis. Nii mõistis seda ka Euroopa Kohus, nimetades erilise rõhuasetusega kohtuasja Faxworld „konkreetseid asjaolusid" (vt eespool viidatud kohtuotsus Faxworld, punkt 42).

24 — Vt selle kohta Conseil d'État' 30. aprilli 1980. aasta otsus nr 15506.

25 — Vt selle kohta eespool viidatud kohtujurist Jacobsi ettepanek, punktid 19–24.

55. Kui liikmesriigid otsustavad anda mahaarvamisõiguse äriühingule, peab selle võimaluse tingimuseks olema mõistagi see, et „tulevased osanikud" on sisendkäibemaksu äriühingusse mitterahalise sissemakse tegemise ajal omakorda äriühingule edasi kajastanud ja et see on nii kirjendatud raamatupidamises. Selle tingimusega, mis on mõeldud pettusejuhtude vältimiseks, ja kuna „tulevased osanikud" ja äriühing on praktiliselt täiesti identsed ja kuna identsus peegeldub isikliku vastutuse korras ka sellisele äriühingule nagu käesolevas asjas ja kuna majandustegevuses on selge järjepidevus, ei takista miski liikmesriikidel anda mahaarvamisõigust äriühingule.

56. Teine asi on see, kui liikmesriigid otsustavad, nagu näib olevat Poola Vabariigi puhul, keelata äriühingu puhul mahaarvamisõigus, mis on direktiivi 2006/112 artiklis 168 ette nähtud.[26] Sel juhul, ja nagu on märgitud käesoleva ettepaneku punktis 53, peab „tulevastele osanikele" olema tagatud õigus sisendkäibemaks tagasi saada kas mahaarvamise või tagastamise teel vastavalt sellele, kumma juhuga kahest järgnevalt esitatust on tegemist.

57. Esiteks võib juhtuda, et „tulevased osanikud" teostavad maksustatavat majandustegevust enne äriühingu asutamist ja tegelikult. Sel juhul kandub käibemaks loomulikult edasi tootmisahela järgmisesse etappi, mis toimub kohe kinnisvara ostmise hetkel või veidi hiljem, kui juba toimub ressursside majanduslik kasutamine. „Tulevased osanikud" toimivad sel juhul tegelike majanduslike maksukohustuslastena ja neil on loomulikult mahaarvamisõigus, mida nad kasutavad vastavate regulaarsete käibedeklaratsioonide kaudu, samal ajal kui äriühingu asutamise protsess jätkub.

58. Teiseks, ja see näib olevat käesoleva kohtuasja juhtum, võivad „tulevased osanikud" olla tegeliku majandustegevuse alustamiseks äriühingu asutamise lõpuleviimise ootel. Sel juhul ei ole tulusid ega käibemaksu edasikajastamist, aga on ettevalmistavad toimingud tootmistegevuse alustamiseks, mis on Euroopa Kohtu hinnangul direktiivi 2006/112 seisukohast majandustegevusega samaväärsed.[27] Seda olukorda kajastab selgelt kohtuotsus INZO, kus kinnitatakse, et kui äriühing on avaldanud kavatsust alustada majandustegevust, milles tehakse käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, siis võib ettevalmistavat toimingut, nagu see oli kavandatud tegevuse kohta tehtud tasuvusuuringu puhul, „seega pidada majandustegevuseks vastavalt direktiivile, isegi kui kõnealuse uuringu eesmärk on uurida, mil määral on kavandatud tegevus tasuv".[28] Euroopa Kohtu hinnangul peab maksukohustuslane tasuvusuuringu eest makstud käibemaksu tagasi saama „isegi siis, kui hiljem, rentaablusuuringute tulemusi arvestades otsustatakse äritegevuse faasi edasi mitte minna ja kõnealune äriühing likvideerida, *ilma et kavandatud majandustegevus oleks kaasa toonud maksustatavaid tehinguid*".[29]

59. Öeldust nähtub, et juhtudel, kus tootmistegevust ei ole toimunud ja kus seega ei toimu ka sisendkäibemaksu edasikandmist, on – ehkki erandlikult – õigus käibemaksu tagastamisele. Tehniliselt, ja nagu ma juba märkisin käesoleva ettepaneku punktis 32, on see õigus tagastamisele, mitte mahaarvamisõigus, aga Euroopa Kohus kasutab direktiivi 2006/112 artiklite 9 ja 168 tõlgendamisel mahaarvamise tehnikat, kuna selles õigusaktis ei ole teist võimalust otseselt ette nähtud, ja selleks, et tagada neutraalse maksustamise põhimõte.

60. Lõppkokkuvõttes on seda lahendust õigustav põhjus mõistlikkuse argument, mis esitati veel kord nimetatud kohtuotsuses INZO. Euroopa Kohus rõhutas kõnealuses kohtuasjas, et käsitledes ühesuguse investeerimistegevuse kohtlemist erinevalt, tehes vahet ettevõtjatel, kes juba teevad käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, ja teistel, kes kavatsevad investeeringute abil alustada tegevust, milles tulevikus tehakse maksustatavaid tehinguid, „tehakse nende ettevõtjate vahel vahet suvapõhiselt, kuna mahaarvamise lõplik lubamine sõltub sellest, kas nende investeeringute tulemusel toimub maksustatavaid tehinguid või mitte".[30]

26 — Poola valitsus ja äriühingu esindaja, samuti eelotsusetaotluse esitanud kohus märkisid, et see on Poola õiguskorras ette nähtud lahendus.

27 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Rompelman.

28 — Eespool viidatud kohtuotsus INZO, punkt 18.

29 — Eespool viidatud kohtuotsus INZO, punkt 20 (kohtujuristi kursiiv).

30 — Eespool viidatud kohtuotsus INZO, punkt 22.

61. Eespool öeldu põhjal on tingimata vajalik, et ettevalmistusi ja investeeringuid alustavatel isikutel, nagu „tulevastel osanikel" käesolevas kohtuasjas, oleks asjakohane sisuline ja menetluslik tagatis, mis kindlustab nende õiguse sisendkäibemaks tagasi saada.

62. Kohtuistungil möönsid nii Poola valitsus kui ka äriühing, et „tulevastel osanikel" ei olnud Poola õiguse alusel õigust maksu tagastamisele, kuivõrd kinnisvara andmine äriühingule sissemakseks oli maksuvaba tehing. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas nendel asjaoludel seab tehingu maksuvabastus nii „tulevased osanikud" kui ka äriühingu olukorda, mis raskendab sisendkäibemaksu tagastamist või muudab selle võimatuks.

63. Nagu mõned riigid käesolevas menetluses tunnistasid, on kindel, et anda „tulevastele osanikele" õigus sisendkäibemaks tagasi saada äsja nimetatud juhul tekitab pettuseohu, kuna see muudab tagastamisõiguse kasutamise tingimused liiga paindlikuks. Tegemist on siiski väga spetsiifilise juhuga, kus kaks „tulevast osanikku" annavad kinnisvara mitterahaliseks sissemakseks isikuühingusse,[31] mille koosseisus on ainult nimetatud osanikud ja mille kaudu toimub majandustegevus, mille jaoks osteti varad, mille pealt tasuti käibemaks. Olukord on pettusevastase võitluse seisukohast nii asjaoludel põhinev kui ka kontrollitav, et „tulevaste osanike" või äriühingu kuritarvituslik käitumine jääks liikmesriigil vaevalt tuvastamata. Samamoodi nagu kohtuotsustes Rompelman, INZO ja teistes viidatud otsustes käsitletud kohtuasjades on Euroopa Kohus seisukohal, et kuna nendel juhtudel on majandustegevuse alustamist tuvastavad formaalsed tingimused täidetud, ei pea maksukohustuslasel olema kohustust tõendada, et tema käitumine on õiguspärane, vaid sellistel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas on pettuse tuvastamiseks vajalikud vahendid olemas hoopis riigi maksuametil.[32]

64. Kõike eespool öeldut arvesse võttes leian, et direktiivi 2006/112 artikleid 9 ja 168 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, et liikmesriik annab eriasjaoludel, nagu käesoleval juhul, kus füüsilised isikud ostavad „tulevaste osanikena" kinnisvara, mis antakse mitterahaliseks sissemakseks pärast seda ostu asutatavasse isikuühingusse, mille koosseisu moodustavad kõnealused osanikud, sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse äriühingule.

65. Kui aga liikmesriik selle võimaluse välistab, on see, kui „tulevased osanikud" ei saa nõuda sisendkäibemaksu tagastamist, direktiiviga 2006/112 vastuolus. Nendel asjaoludel peavad riigi ametiasutused „tulevastele osanikele" tagama vajalikud tingimused selleks, et maksu tagasisaamise õigust kasutatakse sisulistes ja menetluslikes tingimustes, mis ei raskenda seda ülemääraselt, ja neutraalse maksustamise põhimõttel.

C. Teine eelotsuse küsimus

66. Nüüd, kui on selgitatud, kellel on õigus sisendkäibemaksu tagasi nõuda, tuleb käsitleda Naczelny Sąd Administracyjny teist küsimust, mille ese on vaidlusesemeks oleva vara ja teenuste eest väljastatud arved. Nagu kohtu dokumentidest nähtub, väljastati kinnisvara ostu arve „tulevaste osanike" nimele, samas kui arve notariteenuste eest väljastati äriühingu nimele, aga viimase asutamisele eelneva kuupäevaga.

67. Teatavasti on direktiivi 2006/112 artiklis 168 ette nähtud mahaarvamisõiguse kasutamise tingimus, et maksukohustuslasel peab olema arve. Seda nõuab kõnealuse direktiivi artikli 178 punkt a ja täpsustab sama õigusakti artikli 220 punkt 1, kus nõutakse, et kaubatarnete ja teenuste osutamise eest teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule väljastataks arve. Arve kohustusliku sisu elementide hulgas on muu hulgas ja vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 5 nõudele „maksukohustuslase ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress".

31 — Vastavalt Poola valitsuse ja äriühingu esindaja antud teabele on Poola õiguskorras ette nähtud täisühing isikuühing, mille vastutust kannavad äriühing ja osanikud ühiselt oma varaga, kuigi viimased teevad seda teise võimalusena.

32 — „Kui maksuamet jõuab järeldusele, et mahaarvamisõigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega, on tal õigus tagasiulatuvalt nõuda mahaarvatud summade hüvitamist" (eespool viidatud kohtuotsus I/S Fini H, punkt 33, milles omakorda viidatakse eespool viidatud kohtuotsusele Rompelman, punkt 24; kohtuotsusele INZO, punkt 24, ja kohtuotsusele Gabalfrisa jt, punkt 46).

68. Nagu märkisid pooled põhikohtuasjas ning samuti mitu riiki Euroopa Kohtu menetluses, on selle kohtu praktikas direktiivi 2006/112 äsja viidatud sätteid tõlgendatud teatud paindlikkusega. Ent selle lähenemisviisi eesmärk on vaid tagada mahaarvamisõigus igale maksukohustuslasele, kellelt on maksu võetud. Lisades ülemääraseid raskusi arve väljastamisel ja esitamisel, võib liikmesriik mahaarvamist takistada või muuta selle koguni võimatuks, mis oleks direktiivi 2006/112 eesmärkidega otseses vastuolus. Järelikult on Euroopa Kohtu praktikas sedalaadi juhtudeks välja arendatud proportsionaalsuse põhimõtte variant ja korduvalt kinnitatud, et „asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused, mida maksukohustuslane peab järgima selleks, et kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, ei tohi minna kaugemale sellest, mis on rangelt võttes vajalik pöördmaksustamise menetluse nõuetekohase kohaldamise kontrollimiseks”. [33]

69. Sellest lähenemisviisist Euroopa Kohus juhinduski liikmesriikide kaalutlusõigust piiritledes ja piirates nende võimalust nõuda, et arved peavad lisaks direktiivis ette nähtud andmetele sisaldama täiendavaid andmeid. [34] Samuti on Euroopa Kohus olnud seisukohal, et arvetel esinevad vead või puudused, mida saab parandada, peavad võimaldama maksukohustuslasel pigem lasta arved korrigeerida kui võtma neilt õiguse maks maha arvata. [35] Kokkuvõttes ei või liikmesriigid varjuda arveldusprotsessi vormiliste puuduste taha, et raskendada mahaarvamisõiguse kasutamist ja muuta kokkuvõttes küsitavaks neutraalse maksustamise põhimõte majandustegevuse, mitte lõpptarbimise maksustamisega.

70. Sellel normatiivsel ja kohtupraktikal põhineval taustal saame käsitleda Naczelny Sąd Administracyjny teise küsimuse lahendamist, mille vastus peab järgima juba esimese eelotsuse küsimuse jaoks välja toodud sama skeemi. Järelikult on arutlemisel vaja eristada kahte eri olukorda: seda, kui liikmesriik otsustab anda mahaarvamisõiguse äriühingule, või seda, kui mööndakse, et tulevased osanikud võivad nõuda sisendkäibemaksu tagastamist.

71. Esiteks, kui siseriiklik õiguskord lubab anda mahaarvamisõiguse äriühingule, on ilmne, et on otsustatud selle kasuks, et tehingu sõlmimist hõlbustada, mitte seda kuludega üle koormata, samas kui riik on seisukohal, et pettusevastase võitluse seisukohalt tuvastataks igasugune eeskirjade rikkumine tavapäraste maksuinspektsiooni- ja -järelevalvevahendite abil. Õiguste üleminek toimib automaatselt kõikide isikulise muutuse esemega seotud õigussuhete ja aktide suhtes, loogiliselt võttes ka arvete suhtes.

72. Õiguste ülemineku tingimustes nõuda õigusjärglaselt maksukohustuslaselt tema nimele väljastatud arvet või – mis teeb sama välja – lugeda arve kehtetuks seetõttu, et see on väljastatud üleandja maksukohustuslase nimele, tähendab kehtestada tingimus, mida on raske, kui mitte võimatu täita. Selline tulemus oleks vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga, kus on korduvalt tunnistatud, et „kui maksuametil on olemas vajalikud andmed selleks, et kindlaks määrata, et maksukohustuslane on asjaomaste teenuste saajana käibemaksukohustuslane, ei või ta kehtestada kõnealuse maksukohustuslase käibemaksu mahaarvamise õiguse suhtes täiendavaid nõudeid, mis võiksid muuta selle õiguse teostamise täiesti võimatuks”. [36] Nii see just on käesoleval juhul, sest nende õiguste üleminek äriühingule, mis ei laienenud kinnisvara ostu eest „tulevastele osanikele” väljastatud arvele, tähendaks kaudselt mahaarvamisõiguse keelamist.

73. *A fortiori* on ilmne, et äriühingu nimele, aga selle asutamisele eelneval kuupäeval väljastatud arvet peab saama parandada, et see oleks osanike nimel, ilma et seda asjaolu saaks tuua ettekäändeks, et keelata äriühingule mahaarvamisõigust.

33 — 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-90/02: Bockemühl (EKL 2004, lk I-3303, punkt 50); 30. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-392/09: Uszodaépítő (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 38); 8. mai 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-95/07 ja C-96/07: Ecotrade (EKL 2008, lk I-3457, punkt 50) ja 28. juuli 2011. aasta otsus kohtuasjas C-274/10: komisjon *vs.* Ungari (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 43).

34 — Eespool viidatud kohtuotsus Bockemühl, punkt 51; 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE (EKL 2005, lk I-3123, punktid 78–82) ja eespool viidatud kohtuotsus Ecotrade, punkt 64.

35 — 15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-368/09: Pannon Gép Centrum (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 43 ja 44).

36 — Eespool viidatud kohtuotsus Bockemühl, punkt 51.

74. Teiseks, kui liikmesriigi õigus ei anna äriühingule õigust teha mahaarvamist, vaid tagab „tulevastele osanikele" õiguse maksu tagastamisele, ei tekita esimene arve kivimurru ostu kohta direktiivi 2006/112 seisukohast mingit probleemi, sest tegemist on osanike nimele väljastatud arvega. Äriühingu asutamise eest väljastatud arve suhtes nõuaks vastus kooskõlas komisjoni argumendiga, vastavalt käesoleva ettepaneku eelmisele punktile dokumendi parandamist, sest on ilmne, et arve väljastamine äriühingu nimele enne selle asutamist on asjaolu, mis õigustab parandust ja järelikult sisendkäibemaksu tagasisaamise õiguse teostamist.

75. Kui siseriiklik õiguskord nõuab teatud konkreetsetel asjaoludel nagu käesoleval juhul maksu mahaarvamist äriühingu poolt või maksu tagastamist „tulevastele osanikele", ei või liikmesriik järelikult kehtestada kohustusi, mis muudavad sisendkäibemaksu tagasisaamise võimatuks, sealhulgas arvete väljastamise ja esitamisega seotud kohustusi. Siseriiklikud ametiasutused võivad kohaldada direktiivi 2006/112 eesmärkide saavutamiseks proportsionaalseid ja vajalikke meetmeid, sealhulgas, nagu Euroopa Kohus hiljuti tunnistas, arve parandamist.[37]

76. Eespool öeldut arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata teisele eelotsuse küsimusele, et direktiivi 2006/112 artikli 178 punkti a koostoimes artikliga 168 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklik õigusnorm või tava, mis konkreetsetel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas takistab sisendkäibemaksu tagasisaamist:

a) äriühingu poolt mahaarvamise korral, kui arve on väljastatud "tulevaste osanike" või äriühingu nimele, ehkki äriühingu asutamisest varasema kuupäevaga,

b) või maksu tagastamise korral „tulevastele osanikele", kui arve on väljastatud äriühingu nimele selle asutamisest varasema kuupäevaga.

VI. Ettepanek

77. Esitatud põhjendusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjnyle järgmiselt:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112 (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikleid 9 ja 168 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, et liikmesriik annab sellistel eriasjaoludel nagu käesoleval juhul, kui füüsilised isikud ostavad „tulevaste osanikena" kinnisvara, mis antakse mitterahaliseks sissemakseks pärast seda ostu asutatavasse isikuühingusse, mille koosseisu moodustavad kõnealused osanikud, sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse äriühingule.

   Kui liikmesriik seda võimalust ette ei näe, on see, et „tulevased osanikud" ei saa nõuda sisendkäibemaksu tagastamist, direktiiviga 2006/112 vastuolus. Nendel asjaoludel peavad riigi ametiasutused „tulevastele osanikele" tagama vajalikud tingimused selleks, et maksu tagasisaamise õigust kasutatakse sisulistes ja menetluslikes tingimustes, mis ei raskenda seda ülemääraselt, ja neutraalse maksustamise põhimõttel.

2. Direktiivi 2006/112 artikli 178 punkti a koostoimes artikliga 168 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklik õigusnorm või tava, mis sellistel konkreetsetel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas takistab sisendkäibemaksu tagasisaamist:

   a) äriühingu poolt mahaarvamise korral, kui arve on väljastatud „tulevaste osanike" või äriühingu nimele, ehkki äriühingu asutamisest varasema kuupäevaga,

   b) või maksu tagastamise korral „tulevastele osanikele", kui arve on väljastatud äriühingu nimele selle asutamisest varasema kuupäevaga.

37 — Eespool viidatud kohtuotsus Pannon, punkt 44.