



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 19. aprillil 2018¹

Kohtuasi C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
versus
Gmina Ryjewo

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Naczelnny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kapitalikauba soetamine – Kapitalikauba kasutusotstarbe kindlaksmääramine olukorras, kus ei ole veel selge, kuidas seda kavatsetakse majandustegevuses kasutada – Esialgne kasutamine (avaliku võimu teostamisega seotud) tegevuseks, mis ei anna õigust sisendkäibemaksu maha arvata – Hilisem kasutamine maksustatavate tehingute tarbeks (kasutusviisi muutumine) – Hilisem sisendkäibemaksu mahaarvamine mahaarvamise korrigeerimise teel

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas peab Euroopa Kohus otsustama, kas hilisem sisendkäibemaksu mahaarvamine on võimalik ka juhul, kui maksukohustuslane ei lugenud kaupa selle soetamise ajal sõnaselgelt oma ettevõtte vara hulka, kuna hilisemat kasutamist ei olnud sel ajal veel võimalik konkreetselt ette näha. See küsimus kerkib käesoleval juhul² omavalitsusüksuse puhul, kes oli kauba soetamise ajal ühtlasi registreeritud maksukohustuslasena ja kes kasutas soetatud kaupa alles neli aastat hiljem (kuid siiski veel mahaarvamise korrigeerimisperioodi ajal) maksustatavate tehingute tarbeks.

2. Vastupidise kronoloogilise järjekorra puhul oleks omavalitsusüksusel kahtlemata olnud õigus sisendkäibemaks maha arvata. Sellist mahaarvamist oleks hiljem korrigeeritud üksnes omatarbe maksustamisega. Kas maksukohustuslase maksustamine käibemaksuga võib aga oleneda kapitalikauba kasutamise juhuslikust kronoloogilisest järjekorrast?

3. Füüsilisele isikule, kes on kauba soetanud üksnes isiklikuks tarbeks, on Euroopa Kohus alates kohtuotsusest Lennartz³ pidanud ebaõigeks sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmist ka juhul, kui kaupa kasutatakse hiljem majandustegevuseks. Vahepeal on õiguslik olukord siiski muutunud, mistõttu tuleb selgitada, kas seda kohtupraktikat saab järgida. Kas seda saab kohaldada ka omavalitsusüksuse suhtes, kes oli kauba soetamise ajal registreeritud maksukohustuslasena ja kes ei sidunud kaupa sõnaselgelt avaliku võimu teostamisega seotud tegevusega? Kas seejuures on tähtis, et omavalitsusüksust käsitatakse mittemaksukohustuslasena ainult juhul, kui täidetud on käibemaksudirektiivi artiklis 13 sätestatud tingimused?

1 Algkeel: saksa.

2 Sarnased kohtuasjad olid: 5. juuni 2014. aasta kohtumäärus Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750) ja 2. juuni 2005. aasta kohtuotsus Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi⁴ (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikkel 13 sätestab, millal ei käsitata avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena:

„1. Riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Kui nad sellist tegevust või selliseid tehinguid teostavad, käsitatakse neid siiski maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoonutamist.

Igal juhul käsitatakse avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslasena seoses I lisas nimetatud tegevusaladega, välja arvatud juhul, kui nende tegevuste maht on tühine. [...]“

5. Käibemaksudirektiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 168 näeb ette järgmist:

„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; [...]“

7. Käibemaksudirektiivi artikkel 184 käsitleb esialgse mahaarvamise korrigeerimist:

„Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.“

8. Käibemaksudirektiivi artikkel 187 sätestab korrigeerimisperioodi:

„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.

⁴ ELT 2006, L 347, lk 1, parandus ELT 2007, L 335, lk 60.

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

B. Poola õigus

9. Poola kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (edaspidi „käibemaksuseadus“)⁵ artikkel 15 sätestab, millised isikud on maksukohustuslased: „1. Maksukohustuslane on iga juriidiline isik, iseseisva õigusvõimeta üksus ja füüsiline isik, kes teostab iseseisvalt lõikes 2 nimetatud majandustegevust, olenemata selle tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevusena käsitatakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil. [...]

6. Käibemaksukohustust ei kohaldata avaliku võimu kandjate ja asutuste suhtes, kes abistavad avaliku võimu kandjaid erinormidega kehtestatud ülesannete valdkonnas, mille täitmiseks nad on määratud, välja arvatud juhul, kui nad teevad tsiviilõiguslikel lepingutel põhinevaid tehinguid.“

10. Käibemaksuseaduse artikli 86 lõige 1 sätestab:

„Ilma et see piiraks artikli 114, artikli 119 lõike 4, artikli 120 lõigete 17 ja 19 ning artikli 124 kohaldamist, on käesoleva seaduse artiklis 15 nimetatud maksukohustuslasel õigus arvata tasumisele kuuluvast maksust maha sisendkäibemaks, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks.“

11. Käibemaksuseaduse artikkel 91 sisaldab sätteid mahaarvamise korrigeerimise kohta:

„2. Mis puudutab kaupu ja teenuseid, mille maksukohustuslane vastavalt tulumaksualastele õigusnormidele loeb kulumikõlblike materiaalse ja mittemateriaalse põhivara ning õiguste hulka, ning kinnisasju ja kasutusvaldust kinnisasjadele [...], siis tuleb maksukohustuslasel nende osas teha lõikes 1 nimetatud korrigeerimine viie üksteisele järgneva aasta ning kinnisvara ja kasutusvalduse korral kümne aasta jooksul alates kasutuselevõtmise aastast. [...]

7. Lõiked 1–6 kehtivad *mutatis mutandis*, kui maksukohustuslasel ei olnud õigust arvata tema kasutatud kaupadelt või teenustelt tasutud käibemaks sisendkäibemaksuna tervikuna maha [...], kuid asjaomase kauba või teenuse eest makstud käibemaksu mahaarvamise õigus hiljem muutus.“

III. Põhikohtuasi

12. Eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli olev kohtuasi puudutab küsimust, kas Gmina Ryjewo'1 (Ryjewo kohaliku omavalitsuse üksus, edaspidi „omavalitsusüksus“) on õigus kapitalikaubaga seotud kuludelt tasutud käibemaksu proportsionaalselt sisendkäibemaksuna hiljem maha arvata. See tuleneb olukorrast, kus omavalitsusüksus lasi ehitada kohaliku kultuurimaja ja kasutas seda esialgu avaliku võimu teostamise raames. Ehituskulud sisaldasid ka käibemaksu.

5 11. märtsi 2004. aasta Ustawa o podatku od towarów i usług (konsolideeritud versioon, *Dziennik Ustaw* 2011, nr 177, järjekoht 1054, muudatustega).

13. Omavalitsusüksus oli ehitamise ajal registreeritud käibemaksukohustuslasena ja ta esitas asjaomased käibedeklaratsioonid. Tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna mahaarvamist esialgu ei taotletud, kuna kultuurimaja ei kasutatud maksustatavate tehingute tarbeks. Seejuures ei loetud valminud kultuurimaja ka sõnaselgelt omavalitsusüksuse „ettevõtte“ vara hulka.

14. Neli aastat pärast kultuurimaja ehitamist muudeti selle kasutusviisi ja omavalitsusüksus kasutab seda nüüd ka maksustatavate tehingute tarbeks. Omavalitsusüksuse arvates on tal pärast kultuurimaja tasu eest üürile andmist õigus arvata sisendkäibemaksuna osaliselt maha kultuurimaja ehitamise ja käitamise kulusid tõendavatel arvetel näidatud käibemaksu, kasutades mitmeaastast korrigeerimist vastavalt käibemaksuseaduse artikli 91 lõigetele 7 ja 7a koostoimes artikli 91 lõigetega 1 ja 2.

15. Maksuhaldur leidis seevastu, et omavalitsusüksusel ei ole õigust arvata sisendkäibemaksuna maha kultuurimaja ehitamise ja käitamise kuludelt tasutud käibemaksu. Rahandusminister asus seisukohale, et omavalitsusüksuse poolt investeeringute tarbeks – et ehitada kultuurimaja, mis pidi tasuta antama omavalitsusüksuse kultuurikeskuse käsutusse – ostetud kaubad ja teenused ei ole soetatud majandustegevuse raames ning seega ei tegutsenud omavalitsusüksus käibemaksukohustuslasena. Kapitalikauba hilisem kasutamine majandustegevuseks ei tähenda, et omavalitsusüksus oleks kaupade soetamise ajal tegutsenud maksukohustuslasena.

16. Esimese astme kohus oli vastupidisel seisukohal. Kohtuasja asjaolud ei välista võimalust, et omavalitsusüksusel oli investeeringute tegemiseks ette nähtud kaupade ja teenuste soetamise ajal kavas kasutada neid hiljem oma majandustegevuse raames. Esimese astme kohus leidis, et maksukohustuslase poolt soetatud kaupade ja teenuste esialgne kasutamine tehinguteks, mida ei maksustata käibemaksuga, ei võta temalt sisendkäibemaksu hilisema mahaarvamise õigust, kui kõnealuste kaupade ja teenuste kasutusotstarbe muutumisest tulenevalt kasutatakse neid kaupu ja teenuseid maksustatavate tehingute tarbeks.

17. Rahandusminister esitas esimese astme halduskohtu otsuse peale kassatsioonkaebuse. Nüüd on praegu pädev Poola kõrgeim halduskohus otsustanud algatada eelotsusemenetluse.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

18. Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) esitas Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

- „1. Kas omavalitsusüksusel on käibemaksudirektiivi artikleid 167, 168 ja 184 ja järgmisi artikleid ning neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades õigus arvata sisendkäibemaksuna (korrigeerimise teel) maha investeeringukuludelt tasutud käibemaksu, kui
- valmistatud (soetatud) kapitalikaupa kasutati algselt tegevuseks, mis ei ole käibemaksuga maksustatud (avalike ülesannete täitmiseks omavalitsusüksuse avaliku võimu teostamise raames), [kuid]
 - kapitalikauba kasutamise viis on muutunud ja omavalitsusüksus kasutab seda kaupa nüüd ka maksustatavate tehingute tarbeks?
2. Kas esimesele küsimusele vastamisel on oluline, et omavalitsusüksus ei väljendanud kapitalikauba valmistamise või soetamise ajal sõnaselgelt oma kavatsust võtta kõnealune kapitalikaup hiljem kasutusele maksustatavate tehingute tarbeks?
3. Kas esimesele küsimusele vastamisel on oluline, et kapitalikaupa kasutatakse nii maksustatavate kui ka mittemaksustatavate (avalike ülesannete täitmiseks tehtavate) tehingute tarbeks ja konkreetseid investeeringukulusid ei saa objektiivselt siduda ühega eespool nimetatud tehingutest?“

19. Eelotsuse küsimuste kohta esitasid Euroopa Kohtus toimunud menetluses oma kirjalikud seisukohad Gmina Ryjewo, Poola Vabariik ja Euroopa Komisjon. 11. jaanuaril 2018 peetud kohtuistungil osalesid omavalitsusüksus, Poola Vabariigi maksuamet, Poola Vabariik ja Euroopa Komisjon.

V. Õiguslik hinnang

20. Esitatud küsimusi saab analüüsida koos: kõigi nende eesmärk on teada saada, kas omavalitsusüksusel on õigus arvata hiljem proportsionaalselt maha sisendkäibemaksu, kui ta on ehitatud kultuurimaja kasutusviisi muutnud ja kasutab seda nüüd maksustatavate tehingute tarbeks.

A. Käibemaksudirektiivi artikkel 168 kui neutraalse maksustamise põhimõtte väljendus

21. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a sõnastusele on maksukohustuslasel juhul, „kui kaupu [...] kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks“ [...], õigus maha arvata käibemaks kaupade eest, mille talle tarnib mõni teine maksukohustuslane. Need tingimused on täidetud.

22. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumise korral tuleks seevastu endiselt tasuda käibemaksu kauba kasutamisel maksustatavate tehingute tarbeks. See ei ole ilmselgelt kooskõlas käibemaksuõiguses sätestatud neutraalse maksustamise põhimõttega. Euroopa Kohtu praktika kohaselt kindlustab ühtne käibemaksusüsteem, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus on iseenesest käibemaksuga maksustatav.⁶ Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale nõuab käibemaksuõiguses sätestatud neutraalse maksustamise põhimõtte seetõttu, et ettevõtja tuleb riigi maksukogujana lõplikult käibemaksukoormast põhimõtteliselt vabastada,⁷ kui ettevõtja tegevus ise on (põhimõtteliselt) käibemaksuga maksustatud⁸. Käesolevas asjas on see nii.

23. Pealegi tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et ühise käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus maksukohustuslase majandustegevuse topeltnmaksustamine.⁹ Kauba soetamisel käibemaksust vabastamata jätmine, kuid asjaomase kauba abil tehtud tehingute maksustamine kujutab endast lõppkokkuvõttes topeltnmaksustamist. Ka see toetab käibemaksu hilisema mahaarvamise võimalikkust käesoleval juhul.

24. Arvestades vahepeal muutunud õiguslikku olukorda, ei ole see neutraalse maksustamisega kooskõlas olev tulemus tingimata vastuolus Euroopa Kohtu senise praktikaga hilisema mahaarvamise kohta.

6 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 38); 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41); 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 19).

7 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25) ja 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

8 Vt 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41); 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51); 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsus HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 57) ning minu ettepanek kohtuasjas Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 42).

9 2. juuli 2015. aasta kohtuotsus NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punkt 40); vt selle kohta ka 22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 42) ning 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 46).

B. Käibemaksudirektiivi artikkel 167 kui erand neutraalse maksustamise põhimõttest?

1. Senine kuuenda direktiivi artiklit 20 käsitlev kohtupraktika

25. Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 20 lõike 2 kehtivuse ajal¹⁰ oli Euroopa Kohus seni arvestanud, et isikul, kes soetab kauba isiklikuks tarbeks ja kasutab kaupa alles hiljem oma majandustegevuseks, ei lubata sisendkäibemaksu maha arvata¹¹. Seda kohtupraktikat – mida on ka vaidlustatud¹² – kohaldas Euroopa Kohus sõnaselgelt ka avalik-õiguslike organisatsioonide suhtes¹³.

26. Euroopa Kohus rõhutab oma väljakujunenud praktikas siiski ka seda, et isik, kes soetab kaupu majandustegevuseks artikli 9 tähenduses, teeb seda maksukohustuslasena ka juhul, kui ta ei kasuta kaupa kõnealusel majandustegevuses kohe.¹⁴ 23 kuu pikkune ajavahemik, mil kaupa kasutati isiklikuks tarbeks, ei takistanud käibemaksu täielikku mahaarvamist.¹⁵ Sel juhul oli asjaomane isik kauba soetamise ajal siiski teatanud oma kavatsusest seda hiljem majandustegevuseks kasutada („otsus kauba sidumise kohta majandustegevusega“).

27. Siiski leidub ka kohtuotsuseid, milles on hilisemat käibemaksu mahaarvamise õiguse andmist peetud ebaõigeks.¹⁶ Ent kõik need kohtuotsused puudutasid õiguslikku olukorda, mida reguleeris kuni käibemaksudirektiivi jõustumiseni kuues direktiiv 77/388/EMÜ. Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 20 lõikes 2 oli tõepoolest sätestatud, et mahaarvamise korrigeerimine tehakse, võttes aluseks aasta, „mil kaup omandati või toodeti“. Seda arvestades on arusaadav, et Euroopa Kohus on hoolimata kohtujurist Jacobi¹⁷ väljendatud vastupidisest arvamusest asunud seisukohale, et sellistel juhtudel ei ole hilisem sisendkäibemaksu mahaarvamine vastavalt kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 20 lõikele 2 lubatud¹⁸.

2. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise aeg

28. Euroopa Kohtu asjaomane praktika tugineb käibemaksudirektiivi artiklile 167. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib mahaarvamiseõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.¹⁹ Euroopa Kohtu praktika kohaselt on sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse olemasolu otsustaval määral sellest, kellena ajaomane isik sel hetkel tegutseb.²⁰ Mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks alates kaubarne teostamise ajast (käibemaksudirektiivi artikkel 63), mistõttu on määrava tähtsusega kauba soetamine.

10 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23). Selles oli sätestatud: „Korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamiseõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaup omandati või toodeti.“

11 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus X (C-334/10, EU:C:2012:473, punkt 17); 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 44); 6. mai 1992. aasta kohtuotsus de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, punkt 17) ja 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punktid 8, 9 ja 17).

12 Põhjalik kriitika vt Stadie, H., teoses Rau ja Dürrwächter, UStG, § 15 märkus 1860 jj (seisuga: 170. osa – jaanuar 2017).

13 2. juuni 2005. aasta kohtuotsus Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, punktid 39 ja 40).

14 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus X (C-334/10, EU:C:2012:473, punkt 31); 22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punktid 44 ja 52) ning 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 14).

15 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus X (C-334/10, EU:C:2012:473, punkt 27).

16 2. juuni 2005. aasta kohtuotsus Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335) ja 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Kohtujuristi Jacobi ettepanek kohtuasjas Charles ja Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punktid 89 ja 90).

18 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 44).

19 Vt ka 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Nii sõnaselgelt 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 35); 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 38) ja 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punktid 8 ja 9).

29. Seevastu juhul, kui maksukohustuslane ei kasuta kaupa mitte majandustegevuseks käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses, vaid „isiklikuks tarbeks“, ei teki tal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.²¹ Käibemaksudirektiivi artikli 167 ja artikli 9 koos käsitlemise tulemusel ei saa isik, kellest saab alles hiljem maksukohustuslane ja kes kasutab „isiklikuks tarbeks“ soetatud kaupa alles hiljem maksustatavate tehingute tarbeks käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses, Euroopa Kohtu hinnangul hilisemat sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutada.

30. Seevastu juhul, kui ta soetab kauba maksukohustuslasena, saab ta käibemaksu kauba soetamise ajal koguni täies ulatuses maha arvata. Maksukohustuslane on Euroopa Kohtu praktika kohaselt isik, kes kannab esimesi investeerimiskulusid kavatsusega, mida kinnitavad objektiivsed tõendid, teostada majandustegevust käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses.²²

31. Seda ei muuda ka asjaolu, et kaupa kasutatakse hiljem ainult vähesel määral selliste tehingute tarbeks, mis annavad õiguse sisendkäibemaksu maha arvata. Neid tehinguid võetakse arvesse alles hiljem vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 184 ja järgmistele või artiklile 16 ja artiklile 26, millega korrigeeritakse esialgset (liiga suurt) mahaarvamist.²³ Eelkõige juhiks, kui kaupa, mille soetamiselt võis sisendkäibemaksu maha arvata, kasutatakse hiljem muul kui ettevõtluse eesmärgil, on olemas sätted, mis käsitlevad kaupade kasutamist maksukohustuslase enda tarbeks (käibemaksudirektiivi artiklid 16 ja 26). Nende alusel tuleb kaupade muul kui ettevõtluse eesmärgil kasutamine hiljem maksustada.

3. Olukord, kus kasutusviisid ei ole sõnaselgelt kindlaks määratud

32. Käibemaksudirektiivis ei käsitleta aga sõnaselgelt vastupidist olukorda, mis on seotud sellise kasutusviisiga, mille puhul kasutatakse „isiklikuks tarbeks“ soetatud kaupa alles hiljem majandustegevuseks.

33. See viib vastuoluni neutraalse maksustamise aluspõhimõttega (vt selle kohta eespool punkt 23), mida kohtujurist Jacobs²⁴ on juba käsitlenud. Kauba majandustegevuseks kasutamise kronoloogiline järjekord toob kaasa erinevad õiguslikud tagajärjed, isegi kui majandustegevuseks kasutamise kestus ja kasutamisest tulenev tasumisele kuuluv käibemaks on identsed. Käibemaksudirektiivi artiklist 184 ja sellele järgnevatest artiklitest nähtub seevastu, et maksust vabastatud tegevuselt maksustatavale tegevusele ülemineku korral ei ole soetatud kauba kasutamise kronoloogiline järjekord tähtis.

34. Ettevõtjate sellist erinevat kohtlemist, kelle maksustatavad tehingud on identsed ja erineb vaid kronoloogiline järjekord, on ka harta artikli 20 alusel raske õigustada.²⁵

4. Käibemaksudirektiivi muudetud sõnastuse arvestamine

35. Minu teada ei ole Euroopa Kohus veel esitanud sõnaselget seisukohta küsimuse kohta, mis puudutab hilisemat sisendkäibemaksu mahaarvamist mittemaksukohustuslasest isiku poolt soetatud kauba „kasutamise“ puhul käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 2 teise lõigu uut sõnastust arvestades.

21 Nii sõnaselgelt 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 9).

22 Nii sõnaselgelt 29. novembri 2012. aasta kohtuotsus Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 27); 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 34) ja 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsus Gabalfrisa jt (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 47); vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas X (C-334/10, EU:C:2012:108, punkt 81).

23 Nii lõppkokkuvõttes ka 29. novembri 2012. aasta kohtuotsus Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 28) ja 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 35).

24 Kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas Charles ja Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, punkt 75 jj).

25 Vt 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 44). Selles otsuses sedastas Euroopa Kohus sõnaselgelt, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus olukord, kus identsete kinnisvarainvesteeringute maksustamisel tehakse alusetult vahet sama profiili ja tegevusalaga ettevõtjate vahel.

36. Käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 2 teise lõigu muudetud sõnastus²⁶ ei lähtu nimelt enam ainult kauba omandamise või tootmise ajast, vaid ka ajast, mil seda pärast omandamist esimest korda kasutati („või mil seda kasutati esimest korda“). See hõlmab minu arvates eelkõige juhtumeid, kus maksukohustuslane ei olnud kaupa veel majandustegevusega sidunud ja seega ei saanud ta kauba soetamisel sisendkäibemaksu veel (üldjuhul täielikult ja viivitamata) maha arvata.

37. Sel juhul on vastavalt direktiivi sõnastusele esmakordse kasutamise aeg aluseks hilisemale mahaarvamise korrigeerimisele, mille kohustuslik tingimus on (hilisem) sisendkäibemaksu mahaarvamine kasutamise ajal. Juhul kui kauba soetajal oleks juba soetamise ajal olnud kavatsus seda sel viisil kasutada, oleks tal juba algusest saadik olnud õigus sisendkäibemaksu maha arvata ja küsimust hilisema mahaarvamise kohta korrigeerimise teel ei kerkiks. Seega lähtub käibemaksudirektiiv nüüd sõnaselgelt võimalusest määrata juba soetatud kauba kasutusotstarve kindlaks hilisema majandustegevuseks kasutamise kaudu.

38. Sellele vastavalt ei heitnud Euroopa Kohus uues õiguslikus olukorras omavalitsusüksusele, kes – nii nagu käesolevas asjas – kasutas spordihalli kõigepealt avaliku võimu teostamise raames ja hiljem maksustatavate tehingute tarbeks, ette hilisemat proportsionaalset sisendkäibemaksu mahaarvamist.²⁷

39. Arvestades esialgu konkreetselt kavandatud kasutamist mittemajanduslikel eesmärkidel, ei ole õigust sisendkäibemaksu viivitamata maha arvata. Kasutusviisi hilisema muutmise korral mahaarvamise korrigeerimisperioodi jooksul lubab aga käibemaksudirektiivi artikli 184 ja sellele järgnevate artiklite sõnastus hilisemat mahaarvamise täpset iga-aastast *ex nunc* korrigeerimist vastavas ulatuses alates kasutusviisi muutmisest. Kui seejärel peaks majandustegevuseks kasutamise ulatus uuesti muutuma, saab samuti teha vastava korrigeerimise käibemaksudirektiivi artikli 184 ja sellele järgnevate artiklite alusel.

40. Selline hilisem puuduva mahaarvamise korrigeerimine vastab ka käibemaksudirektiivi artikli 184 ja sellele järgnevate artiklite mõttele ja eesmärgile. Seda seetõttu, et nagu Euroopa Kohus on juba sedastanud, on mahaarvamise korrigeerimise eeskirjad (käibemaksudirektiivi artikkel 184 ja artikkel 185) käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemi oluline osa, kuna nende eesmärk on tagada mahaarvamise täpsus ja seega maksukoormuse neutraalsus.²⁸ Ainult sedalaadi hilisem korrigeerimine võimaldab leevendada maksukohustuslasele kauba soetamise tõttu tekkinud maksukoormust, mis on kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega.

41. Peale selle välistab selline korrigeerimine maksukohustuslaste ebavõrdse kohtlemise kauba majanduslikul ja mittemajanduslikul eesmärgil kasutamise kronoloogilise järjekorra alusel. Seega toetab ka harta artikkel 20 seda tõlgendust. Lõppkokkuvõttes välditakse sellega nii maksukohustuslasele põhjendamata eelise andmist kui ka tema põhjendamatult halvemasse olukorda seadmist.

42. Arvestades nii käibemaksust saadud tulu kui ka kauba majandustegevuse raames kasutamisega seotud maksukoormuse leevendamist, on hilisem sisendkäibemaksu mahaarvamise muutmine käibemaksudirektiivi artikli 184 ja sellele järgnevate artiklite alusel ka täpsem viis võrreldes sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamisega ainult kavandatud (osalise) majandustegevuse raames kasutamise alusel. Seda seetõttu, et sel viisil ei toimu ettevõtjate küsitavat eelfinantseerimist²⁹

26 Kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 20 lõikes 2 oli üksnes sätestatud, et korrigeerimine tehakse, võttes aluseks muutused võrreldes aastaga, „mil kaup omandati või toodeti“.

27 5. juuni 2014. aasta kohtumäärus Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 19 jj).

28 5. juuni 2014. aasta kohtumäärus Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 24).

29 See tulemus saavutatakse, kuna korrigeerimine vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 184 ja sellele järgnevatele artiklitele ning ka artikli 26 lõike 1 punktile a tehakse ainult proportsionaalselt aasta kohta ja seega annab see lõppkokkuvõttes ettevõtjale selle käibemaksu osas seni intressita laenu.

sisendkäibemaksu mahaarvamise abil ainult (kavandatud) minimaalse majandustegevuse raames kasutamise ja sellel põhineva kauba kasutusotstarbe täieliku kindlaksmääramise tõttu. Liidu seadusandja võttis sedalaadi rahastamismudelitelt seoses kinnisasjadega, mida kasutati peamiselt eluruumina, hiljem käibemaksudirektiivi artiklis 168a põhjendatult suures osas aluse.

C. Teise võimalusena: kriteeriumid, mille alusel tuleb otsustada, kas isik tegutseb maksukohustuslasena

43. Juhul kui Euroopa Kohus ei nõustu minu poolt käibemaksudirektiivi artiklile 184 ja sellele järgnevatele artiklitele (eelkõige artikli 187 lõike 2 teisele lõigule) antud tõlgendusega, siis kõlab küsimus, millele tuleb käesolevas asjas vastata, järgmiselt: kuidas teha kindlaks, kas omavalitsusüksus teeb käibemaksuga maksustatud tehingu maksukohustuslasena või mittemaksukohustuslasena, kui ta ei teata sõnaselgelt vastavast otsusest soetamise ajal?

44. Küsimus, kas maksukohustuslane soetas kauba sellena tegutsedes, see tähendab oma majandustegevuse vajadusteks käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses, on faktiküsimus, mida hinnates tuleb arvestada konkreetse juhtumi kõiki asjaolusid, muu hulgas asjaomase kauba omadusi ja ajavahemikku, mis jääb kauba soetamise ja selle maksukohustuslase majandustegevuse eesmärkidel kasutamise vahele.³⁰

1. Kasutusotstarbe kindlaksmääramine hoolimata sellest, et puudub vastav kavatsus?

45. Et sisendkäibemaksu viivitamata ja täielikult maha arvata, on Euroopa Kohtu hinnangul nõutav, et kulused kantakse objektiivsete tõenditega kinnitatud kavatsusega teostada kapitalikauba abil iseseisvalt majandustegevust käibemaksudirektiivi artikli 9 tähenduses.³¹

46. Käesolevas kohtuasjas ei olnud omavalitsusüksusele kauba soetamise ajal veel teada, kas ja millises ulatuses ta kasutab kultuurimaja edaspidi ka majandustegevuseks. Seetõttu ei saanud ta sedalaadi kavatsust väljendada. See tähendaks maksukohustuslaselt võimatu nõudmist. Äärmisel juhul esineks küsitav stiimul saavutada ennetavate „kavatsusavalduste“ abil võimalus lugeda kõnealune kaup ettevõtja vara hulka.

47. Seda dilemmat väldib Euroopa Kohus kohtuasjas Gmina Międzyzdroje,³² kus tuli kohaldada käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 2 teist lõiku. Seal tunnistab Euroopa Kohus – küll mitte sõnaselgelt, nagu Poola Vabariik õigesti märgib – lõppkokkuvõttes siiski omavalitsusüksuse õigust arvata hiljem proportsionaalselt maha sisendkäibemaks investeeringutelt spordihalli, mida hakati kasutama maksustatavate rentimistehingute tarbeks alles tükk aega pärast soetamist. Selles kohtuasjas ei lähtunud Euroopa Kohus soetamise ajal tehtud otsusest siduda kaup majandustegevusega. Selle asemel märkis ta, et maksude mahaarvamine on seotud maksu kogumisega vahetult järgnevas etapis.³³

30 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 58); vt selle kohta ka 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 29) ja 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 21).

31 Nii sõnaselgelt 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 34) ja 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsus Gabalfrisa jt (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, punkt 47); vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas X (C-334/10, EU:C:2012:108, punkt 81).

32 5. juuni 2014. aasta kohtumäärus Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 5. juuni 2014. aasta kohtumäärus Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 19), samamoodi ka juba 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24).

2. Kauba sidumine majandustegevusega vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 13?

48. Juhul kui ei saa lähtuda kauba soetamise ajal esinenud kavatsusest, tuleb aluseks võtta muu kriteerium. Selles mõttes saab – igal juhul avalik-õiguslike organisatsioonide puhul – tugineda käibemaksudirektiivi artiklile 13. Sellel põhinevad sisuliselt omavalitsusüksuse argumentid ja ka komisjon pooldas kohtuistungil teatud määral seda lahendust.

49. Käibemaksudirektiivi artiklist 13 tuleneb, et avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena. Selliseks tegevuseks on nende organisatsioonide tegevus neile omase erilise õiguskorra raames, välja arvatud tegevus, mida nad teostavad võrdsetel tingimustel eraõiguslike ettevõtjatega.³⁴

50. Järelikult on määrav see, kas omavalitsusüksus tegutses kauba soetamisel ametivõimuna või mitte. Seda võiks oletada ainult erandjuhul (nt sundvõõrandamise puhul). Tavapärase varustamine tarbekaupadega toimub avalik-õigusliku organisatsiooni puhul harva ametivõimuna tegutsedes. Järelikult tegutseb omavalitsusüksus kauba soetamisel enamasti maksukohustuslasena.

51. Minu jaoks ei ole käibemaksudirektiivi artiklil 13 põhinevad argumentid siiski veenvad. Ainuüksi juba selle artikli sõnastusest nähtub, et avalik-õiguslikke organisatsioone, kes teevad tehinguid, ei käsitata teatud asjaoludel maksukohustuslasena. Seega puudutab nimetatud õigusnorm sõnaselgelt nn väljundi poolt (st teenuste osutamist) ja mitte nn sisendi poolt (st teenuste saamist). Veelgi selgemini tuleneb see käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 teisest ja kolmandast lõigust. Neis lähtutakse konkurentsimoонutusest (teine lõik) ja tegevuste mittetühisest mahust (kolmas lõik). Kumbagi neist ei saa üle kanda nn sisendi poolele kauba soetamise ajal.

52. Käibemaksudirektiivi artikli 13 mõte ja eesmärk on vabastada maksust avalik-õiguslike organisatsioonide teatud tegevused,³⁵ kui ja kuna nad täidavad neile ametivõimuna tegutsemise raames pandud ülesandeid. Juhul kui see viib siiski veel suuremate konkurentsimoонutusteni, siis tuleb vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 13 lõike 1 teisele lõigule selline majandustegevus põhimõtteliselt maksustada, isegi kui seda tehakse ametivõimuna. Selles mõttes langeb maksuvabastus taas ära.

53. Käesolevas kohtuasjas tuleks käibemaksudirektiivi artikli 13 ülekandmine kauba soetamisele küll omavalitsusüksusele kasuks. Kui aga omavalitsusüksus soetab kauba avaliku võimu teostamise raames, võib see lähenemisviis teda teatud asjaoludel halvemasse olukorda seada. Järelikult peaks siis nimelt sisendkäibemaksu mahaarvamine olema välistatud, isegi kui omavalitsusüksus teostab majandustegevust avaliku võimu teostamise raames soetatud kaubaga. Sisendkäibemaksu mahaarvamiseks on vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 168 aga määrav see, kas kauba soetamiselt tuli tasuda käibemaksu ja kaupa kasutatakse maksustatavate tehingute tarbeks. Nagu nähtub käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 2 punktist a, võib maksustatava kaubatarnena käsitada ka seda, kui teenuseid osutav isik annab ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele (seega ametivõimude sunnil) üle vara omandiõiguse hüvitise eest.

54. Seega ei tulene käibemaksudirektiivi artiklist 13 tervikuna midagi selle kohta, kas avalik-õiguslik organisatsioon tegutseb kauba soetamisel maksukohustuslasena või mittemaksukohustuslasena, vaid käsitletud on üksnes seda, kas teda tuleb kaupade tarnimise ja teenuste osutamise puhul käsitada maksukohustuslasena.

34 29. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Soudaçoř (C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 70), vt selle kohta 14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, punktid 17 ja 22).

35 Euroopa Kohus räägib sellega seoses tihti *maksuvabastusest*, 13. detsembri 2007. aasta kohtuotsus Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punkt 41); 12. septembri 2000. aasta kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 55) ja 26. märtsi 1987. aasta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad (235/85, EU:C:1987:161, punktid 20 ja 21), mida tuleb tõlgendada kitsalt.

3. Oletus, et kaup tuleb lugeda sellise maksukohustuslase vara hulka, kes kasutab kaupa hiljem tõepoolest maksustatavate tehingute tarbeks

55. Juhul kui Euroopa Kohus vähemasti jagab minu arvamust, et vastupidi omatarbe maksustamisele on kasutusviise käsitlevate õigusnormide puudumine neutraalse maksustamise põhimõtet ja võrdse kohtlemise põhimõtet arvestades probleemne, siis peaks ta arvestama vähemalt seda, et kauba soetamist „maksukohustuslasena“ tuleb hinnata liberaalselt.

56. Kohtuasjades esinenud juhtudel, mille üle seni on otsustatud ja milles peeti sisendkäibemaksu hilisema mahaarvamise õiguse andmist ebaõigeks, ei olnud kauba soetaja selle soetamise ajal maksukohustuslane (nii kohtuasjas Waterschap³⁶) või ta kasutas kaupa sõnaselgelt alles hiljem oma ettevõttes (nii kohtuasjas Lennartz³⁷), seega lähtus ta ise sellest, et ta soetas kauba kõigepealt isiklikuks tarbeks. Sellest tuleb eristada käesolevas kohtuasjas esinevat olukorda, kus kauba soetaja on maksukohustuslane, kes just nimelt ei ole kauba kasutamise kohta sõnaselgelt otsust teinud.

57. Maksukohustuslase puhul, kes soetab kauba, mida tema saab selle olemusest tingituna kasutada ka majandustegevuseks, ja kes ei saa veel välistada, et asjaomast kaupa kasutatakse käibemaksudirektiivi artiklis 187 sätestatud perioodi kestel maksustavate tehingute tarbeks, võib aga oletada, et ta soetas selle maksukohustuslasena soetamise ajal ka kavatsusega kasutada seda hiljem vajaduse korral majandustegevuseks. See kehtib igal juhul, kui ta ei ole lugenud seda kaupa sõnaselgelt mittemajandustegevuse hulka ja on selle seega käibemaksuõiguse kohaldamisalast välja jätnud.³⁸

58. Ka käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 2 teise lõigu sõnastus, mida on võrreldes kuuenda direktiiviga 77/388/EMÜ muudetud (selle kohta üksikasjalikult eespool punktid 36 ja 37), toetab seda lahendust, kuna see lähtub nüüd samuti esmasest kasutusest pärast soetamist („või mil seda kasutati esimest korda“).

59. Järelikult saab käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 2 teist lõiku arvestades mahaarvamiseõigus kauba soetamisel tekkida ka ainult potentsiaalse kavatsuse alusel kaupa kasutada, kui see leiab hiljem kinnitust. Esialgse konkreetse kavatsuse tõttu kaupa majanduslikul eesmärgil mitte kasutada esineb see esialgu aga ainult põhimõtteliselt (seega ainult summas null eurot). Juhul kui kasutus muutetakse hiljem mahaarvamise korrigeerimisperioodi jooksul, siis lubavad aga käibemaksudirektiivi artikkel 184 ja artikkel 185 hilisemat mahaarvamise täpset iga-aastast *ex nunc* korrigeerimist vastavas ulatuses.

60. Oletus, et esineb potentsiaalne kavatsus kaupa tulevikus kasutada, ei luba seega maksukohustuslasel sisendkäibemaksu kohe maha arvata, vaid annab üksnes võimaluse proportsionaalseks mahaarvamiseks, kui kaupa kasutatakse korrigeerimisperioodi kestel veel maksustatavate tehingute tarbeks. Ka sellega välditakse nii maksukohustuslasele põhjendamata eelise andmist kui ka tema põhjendamatuult halvemasse olukorda seadmist.

VI. Ettepanek

61. Seega teen ettepaneku vastata Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) küsimustele järgmiselt:

Omavalitsusüksusel on nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 167, 168, 184, 185, artikli 187 lõike 2 teist lõiku ning neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades õigus arvata sisendkäibemaksuna (korrigeerimise teel) maha

36 2. juuni 2005. aasta kohtuotsus Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

38 Selleni viib Euroopa Kohtu hinnangul nimelt omandamine mittemaksukohustuslasena – vt nt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, punkt 33).

investeeringukuludelt tasutud käibemaksu, kui ta teeb sellega maksustatavaid tehinguid. See kehtib ka siis, kui valmistatud või soetatud kapitalikaupa kasutati algselt tegevuseks, mis ei kuulu käibemaksuga maksustamisele, kuid kapitalikauba kasutamise viis on käibemaksudirektiivi artiklis 187 sätestatud perioodi kestel muutunud ja omavalitsusüksus kasutab seda kaupa nüüd ka maksustatavate tehingute tarbeks.

Seejuures ei ole oluline, kas juba kauba valmistamise või soetamise ajal väljendati kavatsust võtta kõnealune kapitalikaup hiljem kasutusele maksustatavate tehingute tarbeks.

Esimesele küsimusele vastamisel ei ole ka oluline, et kapitalikaupa kasutatakse nii maksustatavate kui ka mittemaksustatavate tehingute tarbeks, ja konkreetseid investeeringukulusid ei saa objektiivselt siduda ühega eespool nimetatud tehingutest. See puudutab ainult küsimust mahaarvamise liigitamise kohta suuruse järgi, mitte aga mahaarvamisoigust kui sellist.