



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

7. juuli 2022*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 184 ja 185 –
Mahaarvamise korrigeerimine – Maksukohustuslane, kes ei ole enne õigust lõpetava tähtaja
möödumist kasutanud oma õigust mahaarvamisele – Võimatus teha see mahaarvamine
korrigeerimise käigus

Kohtuasjas C-194/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaade kõrgeim kohus)
26. märtsi 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse
29. märtsil 2021, menetluses

Staatssecretaris van Financiën

versus

X,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president I. Jarukaitis, kohtunikud M. Ilešič ja Z. Csehi (ettekandja),

kohtujurist: T. Čapeta,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- X, esindaja: A. C. P. A. van Dijk, *belastingadviseur*,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. K. Bulterman, A. M. de Ree ja C. S. Schillemans,
- Tšehhi valitsus, esindajad: O. Serdula, M. Smolek et J. Vláčil,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja V. Uher,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

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

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikleid 184 ja 185.
- 2 Taotlus on esitatud Staatssecretaris van Financiëni (rahanduse riigisekretär, Madalmaad) ja X-i vahelises kohtuvaidluses ehitusmaa ostmisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise tegemata jätmise korrigeerimise üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artiklis 63 on ette nähtud:
„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“
- 4 Selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punkt k on sõnastatud järgmiselt:
„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:
[...]
k) ehitiseta maa, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine“.
- 5 Nimetatud direktiivi artiklis 167 on sätestatud:
„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“
- 6 Sama direktiivi artiklis 168 on ette nähtud:
„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 artiklis 178 on sätestatud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve;

[...]“.

8 Selle direktiivi artikli 179 esimeses lõigus on sätestatud:

„Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.“

9 Nimetatud direktiivi artiklis 180 on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslasel lubada teha mahaarvamisi, mida ta ei ole teinud vastavalt artiklitele 178 ja 179.“

10 Sama direktiivi artiklis 182 on sätestatud:

„Liikmesriigid määravad kindlaks artiklite 180 ja 181 kohaldamise tingimused ja üksikasjalikud eeskirjad.“

11 Käibemaksudirektiivi X jaotise 5. peatükk „Mahaarvamise korrigeerimine“ sisaldab artikleid 184–186.

12 Selle direktiivi artiklis 184 on sätestatud:

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

13 Nimetatud direktiivi artiklis 185 on sätestatud:

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

2. Erandina lõikest 1 ei tehta korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artiklis 16 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.“

14 Sama direktiivi artiklis 186 on sätestatud:

„Liikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.“

Madalmaade õigus

- 15 28. juuni 1968. aasta seaduse olemasoleva käibemaksu asendamise kohta käibemaksusüsteemiga (Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde; *Stb.* 1968, nr 329) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus“) artiklis 15 on sätestatud:

„1. Maks [...], mille ettevõtja võib maha arvata, on:

- a) maks, mis on deklaratsioonis nimetatud ajavahemiku kohta märgitud arvele, mille on vastavalt kehtivatele eeskirjadele esitanud teised ettevõtjad ettevõtja kasuks tehtud kaubatarnete ja osutatud teenuste eest; [...] kui ettevõtja kasutab kaupu ja teenuseid maksustatavate tehingutega seoses. [...]

4. Maksu mahaarvamine toimub vastavalt kaupade ja teenuste otstarbele ajal, mil ettevõtjale esitatud arvele on märgitud maksusumma või kui see muutub sissenõutavaks. Kui ajal, mil ettevõtja hakkab kasutama kaupu või teenuseid, ilmneb, et ettevõtja arvas kaupade ja teenustega seonduvast maksust maha suurema või väiksema osa, millele kaupade või teenuste kasutamine õiguse annab, siis on liigne mahaarvatud osa sissenõutav sellel ajahetkel. Sissenõutav maks tasutakse vastavalt artiklile 14. Maksu mahaarvatav osa, mida ei ole maha arvatud, tagastatakse ettevõtjale tema taotluse alusel.“

- 16 12. augusti 1968. aasta käibemaksuseaduse rakendusmääruse (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting; *Stb.* 1968, nr 423) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis artikkel 12 on sõnastatud järgmiselt:

„[...]

2. [Käibemaksuseaduse] artikli 15 lõikes 4 nimetatud korrigeerimine toimub teabe alusel, mis puudutab maksustamisperioodi, mille jooksul ettevõtja hakkas kaupu või teenuseid kasutama.

3. Majandusaasta viimast maksustamisperioodi puudutavas deklaratsioonis korrigeeritakse mahaarvamist kogu majandusaastat puudutava teabe alusel.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 17 Äriühing B müüs X-le kümme ehituskinnistut. Kavas oli arendada seda ala puhkeotstarbel, rajades sinna haagissuvilad koos tarvikutega ning müües seejärel need suvilad koos nende juurde kuuluvate kinnistutega. X ja B sõlmisid 20. aprillil 2006 või selle kuupäeva kandis lepingu, mis nägi ette, et B teeb kõik arendustööd enda kulul ja arendatud maatükkide müügi netotulu jagatakse poolte vahel võrdsetes osades.
- 18 B andis maatükid X-le üle 20. aprillil 2006. Selle võõrandamise eest esitas B käibemaksuarve X-le, kes ei kasutanud oma mahaarvamisõigust.
- 19 Maatükkide arendust ei viidud majanduslikel põhjustel lõpule.
- 20 X müüs 8. veebruaril 2013 kaks maatükki B-le tagasi ja esitas müügihinna koos käibemaksuga. X seda maksu ei deklareerinud ega tasunud.

- 21 Maksuhaldur saatis 26. novembril 2015 X-le maksu ümberarvutamise teate, mis puudutas käibemaksu, mille B tasus kahe maatüki üleandmise eest, ning nõudis nimetatud käibemaksu sisse.
- 22 X esitas maksu ümberarvutamise teate peale kaebuse rechtbank Gelderlandile (Gelderlandi esimese astme kohus, Madalmaad). Ta väitis, et käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 4 kohaselt tuleks maksu ümberarvutamise summat vähendada nende maatükkide üleandmisel 2006. aastal tasutud käibemaksusumma võrra.
- 23 Pärast kaebuse rahuldamata jätmist esitas X apellatsioonkaebuse Gerechtshof Arnhem-Leeuwardenile (Arnhem-Leeuwardeni apellatsioonikohus, Madalmaad), kes rahaldas X-i nõuded ja vähendas 26. novembri 2015. aasta ümberarvutuse summat.
- 24 See kohus leidis, et käibemaksuseaduse artikli 15 lõige 4 ja käibemaksudirektiivi artikkel 184 ei piira korrigeerimissüsteemi ulatust olukordadega, kus üleantud kauba esmasel kasutuselevõtul erineb selle tegelik kasutamine sellest, mida kavandati selle soetamisel. Kuna tegelik kasutamine oli tema arvates mahaarvamiseõiguse seisukohast määrav, leidis ta, et käibemaksu, mille kohta esitati X-le arve kahe maatüki ostmisel 2006. aastal ja mida tol ajal maha ei arvatud, võis nende maatükkide esmasel kasutuselevõtul 2013. aastal maksustatavate tehingute tarbeks täies ulatuses maha arvata.
- 25 Staatssecretaris van Financiën (rahanduse riigisekretär, Madalmaad) esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade kõrgeim kohus), milles ta väitis, et X oleks pidanud maatükkide üleandmisega seotud käibemaksu 2006. aastal käibemaksu sissenõutavaks muutumise ajal maha arvama. Ta leiab nimelt, et käibemaksuseaduse artikli 15 lõikes 4 ette nähtud korrigeerimise korra eesmärk ei ole anda tagantjärele käibemaksu mahaarvamise õigust, mida ettevõtja ei ole kasutanud selle perioodi kohta, mille jooksul mahaarvamiseõigus tekkis, esitatud deklaratsioonis, st vastavalt selle seaduse artiklile 15 ajal, mil mahaarvatav maks muutus sissenõutavaks, või ajal, mil selle kohta temale arve esitati. Selles sättes koostoimes käibemaksudirektiivi artiklitega 184 ja 185 ette nähtud korrigeerimissüsteem puudutab tema hinnangul vaid juhtumeid, kui esialgne mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud. Ta leiab, et käesoleval juhul ei tule korrigeerimine kõne alla, sest maatükkide kasutamine maksustatavateks tehinguteks nende soetamise hetkel vastab nende tegelikule kasutusele hetkel, mil neid esimest korda kasutati.
- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb selles, kuidas tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artikleid 184 ja 185.
- 27 Viidates eelkõige 11. aprilli 2018. aasta kohtuotsusele SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, punktid 32 ja 33), märgib ta, et mahaarvamise korrigeerimise kohustus on käibemaksudirektiivi artiklis 184 määratletud võimalikult laialt, sellises sõnastuses, mis ei välista *a priori* ühtegi käibemaksu alusetu mahaarvamise võimalust. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on korrigeerimissüsteemi eesmärk suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus, ja ta leiab, et see eesmärk lubab käibemaksudirektiivi artikleid 184 ja 185 tõlgendada laialt, võimaldades maksukohustuslasel korrigeerida asjaomase kauba esmakordsel kasutuselevõtul temale esitatud arvele märgitud käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvamata jätta, isegi kui see toimub pärast riigisisese õigusega ette nähtud esialgse mahaarvamise tähtaja möödumist.

- 28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et Madalmaade õiguse asjakohaseid sätteid arvestades ei tähenda see lai tõlgendus mahaarvamise õiguse kasutamise lubamist ajaliste piiranguteta. Nimelt on see tegevus piiratud asjaomaste kaupade või teenuste omandamise või esmakordse kasutamise hetkega. Pärast iga nimetatud hetke on kohaldatavad ühelt poolt riigisiseses õiguses ette nähtud kuuenädalane õigust lõpetav tähtaeg ja teiselt poolt maksuhalduri õigus parandada maksu ümberarvutamise teate alusel viie aasta jooksul tasumisele kuuluvat käibemaksusummat.
- 29 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekib siiski küsimus, kas selline lai tõlgendus on kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, mis tema arvates piirab käibemaksudirektiivi artikli 184 ja artikli 185 lõike 1 kohaldamisala olukordadega, kus asjaolud muutuvad pärast esialgse mahaarvamise aluseks olnud perioodi. Ta viitab sellega seoses eelkõige 27. juuni 2018. aasta kohtuotsusele Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 27. märtsi 2019. aasta kohtuotsusele Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punktid 26–29 ja 43).
- 30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib lisaks sellele, et selline tõlgendus ei näi olevat ühildatav Euroopa Kohtu praktikaga, nagu see tuleneb 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsusest Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 36) ning 30. aprilli 2020. aasta kohtuotsusest CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, punkt 59), mille kohaselt ühelt poolt ei saa õigust lõpetavat tähtaega käsitada käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, tingimusel et järgitakse võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid, ning teiselt poolt läheks võimalus kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust piiramatult aja jooksul siiski vastuollu selle põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada.
- 31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et Euroopa Kohtu praktikas ei ole korrigeerimissüsteemi sõnaselgelt välistatud juhul, kui maksukohustuslane ei ole kauba omandamisel kasutanud oma käibemaksu mahaarvamise õigust. Ta leiab, et sellises olukorras oleks eproportsionaalne keelata maksukohustuslasel kasutada oma mahaarvamise õigust hetkel, mil ta hakkab asjaomast kaupa kasutama, kuna ei ole tõendatud ühtegi pettust, kuritarvitust ega riigieelarve kahjustamist.
- 32 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikleid 184 ja 185 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes jättis kauba soetamisel või teenuse saamisel sisendkäibemaksu vastavalt kavatsesolevale käibemaksuga maksustatavale kasutusele maha arvamata liikmesriigis kehtiva õigust lõpetava tähtaja jooksul, on õigus teha seda korrigeerimise raames seoses selle kauba või teenuse hilisema esmakordse kasutuselevõtuga, kui tegelik kasutus korrigeerimise hetkel kattub kavatsesoleva kasutusega?
2. Kas esimesele küsimusele vastamisel omab tähtsust, et esialgse mahaarvamise tegemata jätmine ei olnud seotud pettusega ega õiguse kuritarvitamisega ega ole tõendatud riigieelarve kahjustamine?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 33 Oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 184 ja 185 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui maksukohustuslasele, kes ei ole enne liikmesriigi õiguses ette nähtud õigust lõpetava

tähtaja möödumist kasutanud õigust arvata maha käibemaks, mis on seotud kauba või teenuse omandamisega, ei anta hiljem võimalust seda mahaarvamist teha korrigeerimise raames seoses nimetatud kauba või nimetatud teenuse hilisema esmakordse kasutuselevõtuga ja seda isegi siis, kui ei ole tuvastatud ühtegi õiguse kuritarvitamist, pettust ega riigieelarve kahjustamist.

- 34 Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, et mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada (12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 35 Nagu nähtub käibemaksudirektiivi artiklist 167 ja artikli 179 esimese lõigust, kasutatakse käibemaksu mahaarvamise õigust põhimõtteliselt samal perioodil, mil see tekkis, ehk maksu sissenõutavaks muutumise hetkel. Selle direktiivi artiklist 63 tuleneb, et maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest (vt selle kohta 21. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punkt 84 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 36 Seda kasutatakse lisaks kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Käibemaksudirektiivi artiklite 180 ja 182 kohaselt võidakse maksukohustuslasele sellegipoolest anda õigus teha mahaarvamine, isegi kui ta ei kasutanud seda õigust perioodi jooksul, mil see õigus tekkis, kuid seda tingimusel, et järgitud on liikmesriigi õigusnormidega määratud tingimusi ja üksikasjalikke eeskirju (12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 38 Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et käibemaksuseadus ei näe maksukohustuslasele ette võimalust kasutada mahaarvamisõigust pärast selle õiguse tekkimise perioodi deklaratsiooni esitamise tähtaja möödumist.
- 39 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates tuleneb siiski üldistest maksukorraldust reguleerivatest normidest, et maksukohustuslasele võidakse selline võimalus anda tingimusel, et järgitakse kuuenädalast tähtaega maksudeklaratsioonis tasutud summa vaidlustamiseks. Sellisel juhul peab ettevõtja esitama maksunõude kuue nädala jooksul alates registreerimismaksu tasumisest ja käibemaksu tagastamise korral kuue nädala jooksul alates tagastamisotsuse kuupäevast.
- 40 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest nähtub, et pärast seda, kui X oli 2006. aastal maatükkide omandamisel käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisest loobunud, ei kasutanud ta seda õigust lõpetava tähtaja jooksul. X taotles käibemaksu mahaarvamise õigust alles siis, kui ta esitas 26. novembri 2015. aasta ümberarvutamise teate peale kaebuse, mis on enam kui üheksa aastat pärast maatükkide üleandmist.
- 41 Esiteks tuleb aga märkida, et võimalus kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust piiramatult aja jooksul läheks siiski vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 44; 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 48, ning 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 42 Euroopa Kohus on seega juba otsustanud, et õigust lõpetavat tähtaega, mille möödumisel nähakse maksumaksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ette mahaarvamisõiguse äravõtmine, ei saa käsitada käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, kuna ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii liikmesriigi õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväarsuse põhimõte) ja teisest küljest ei muuda see käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte) (8. mai 2008. aasta kohtuotsus *Ecotrade*, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Teiseks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artiklites 184 ja 185 ette nähtud kohustust korrigeerida käibemaksu mahaarvamist, siis on see mõistagi määratletud laialt, kuna „[e]sialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud“. See sõnastus ei välista *a priori* ühtegi mõeldavat mahaarvamise võimalust ning korrigeerimiskohustuse üldist ulatust kinnitab käibemaksudirektiiviga lubatud erandite sõnaselge loetelu selle artikli 185 lõikes 2 (11. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punktid 32 ja 33).
- 44 Selle direktiivi artikli 185 lõige 1 sätestab, et mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid (18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 32).
- 45 Euroopa Kohus on siiski otsustanud, et korrigeerimismehhanismi kohaldamine sõltub asjaolust, kas mahaarvamisõigus on tekkinud (vt selle kohta 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 37). Käibemaksudirektiivi artiklid 184 ja 185 ei anna aga alust mahaarvamisõiguse tekkimiseks (vt analoogia alusel 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, punktid 11 ja 12, ning 2. juuni 2005. aasta kohtuotsus *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, punkt 38).
- 46 Sellest järeldub, et käibemaksudirektiivis ette nähtud korrigeerimismehhanism ei ole kohaldatav, kui maksukohustuslane ei ole kasutanud käibemaksu mahaarvamise õigust ja ta on selle õiguse õigust lõpetava tähtaja möödumise tõttu kaotanud.
- 47 Järelikult ei ole see süsteem kohaldatav sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus maksukohustuslane, kes ei ole kasutanud käibemaksu mahaarvamise õigust kauba omandamisel, mille alusel see õigus tekib, soovib seda kasutada kauba esmakordsel kasutamisel, samas kui liikmesriigi õiguses selle õiguse kasutamiseks ette nähtud õigust lõpetav tähtaeg on möödunud. Sellega seoses ei ole oluline, kas kõnealuse kauba esmakordne kasutus erineb kauba omandamise ajal kavandatud kasutamisest või mitte.
- 48 Neutraalse maksustamise põhimõte seda järeldust kahtluse alla ei sea. On selge, et korrigeerimise mehhanism on käibemaksudirektiiviga kehtestatud mahaarvamise korra lahutamatu osa ja selle eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada neutraalne maksustamine, mis on liidu seadusandja kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (17. septembri 2020. aasta kohtuotsus *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 49 Neutraalse maksustamise põhimõte ei ole siiski esmase õiguse norm, vaid tõlgendamispõhimõte, mida tuleb kohaldada paralleelselt teiste põhimõtetega, mille hulka kuulub õiguskindluse põhimõte (vt analoogia alusel 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 45, ja 9. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punkt 32).
- 50 Järelikult ei saa neutraalse maksustamise põhimõte võimaldada maksukohustuslasel korrigeerida mahaarvamisõigust, mida ta ei ole kasutanud enne õigust lõpetava tähtaja möödumist ja mille ta on seega kaotanud.
- 51 Mis puudutab pettuse, õiguste kuritarvitamise või ka kahjulike tagajärgede puudumist asjaomase liikmesriigi maksutuludele, siis ei saa need asjaolud õigustada seda, et maksukohustuslane saaks õigust lõpetavast tähtajast mööda hiilida. Selline tõlgendus oleks vastuolus õiguskindluse põhimõttega, nagu on korratud käesoleva kohtuotsuse punktis 41, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada.
- 52 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 184 ja 185 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui maksukohustuslasele, kes ei ole enne liikmesriigi õiguses ette nähtud õigust lõpetava tähtaja möödumist kasutanud õigust arvata maha käibemaks, mis on seotud kauba või teenuse omandamisega, ei anta hiljem võimalust seda mahaarvamist teha korrigeerimise raames seoses nimetatud kauba või nimetatud teenuse hilisema esmakordse kasutuselevõtuga, ja seda isegi siis, kui ei ole tuvastatud ühtegi õiguse kuritarvitamist, pettust ega riigieelarve kahjustamist.

Kohtukulud

- 53 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 (kümnes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, artikleid 184 ja 185

tuleb tõlgendada nii, et

nendega ei ole vastuolus see, kui maksukohustuslasele, kes ei ole enne liikmesriigi õiguses ette nähtud õigust lõpetava tähtaja möödumist kasutanud õigust arvata maha käibemaks, mis on seotud kauba või teenuse omandamisega, ei anta hiljem võimalust seda mahaarvamist teha korrigeerimise raames seoses nimetatud kauba või nimetatud teenuse hilisema esmakordse kasutuselevõtuga, ja seda isegi siis, kui ei ole tuvastatud ühtegi õiguse kuritarvitamist, pettust ega riigieelarve kahjustamist.

Allkirjad