



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

17. september 2020*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Kapitalikaubana soetatud kinnisasi –
Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Esialgse mahaarvamise korrigeerimine –
Mahaarvamise korrigeerimine ühekorraga täies ulatuses pärast kauba esmast kasutuselevõttu –
Korrigeerimisperiood

Kohtuasjas C-791/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaade kõrgeim kohus)
14. detsembri 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse
17. detsembril 2018, menetluses

Stichting Schoonzicht

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president A. Arabadjiev, Euroopa Kohtu president K. Lenaerts teise koja kohtuniku
ülesannetes, kohtunikud P. G. Xuereb, T. von Danwitz ja A. Kumin (ettekandja),

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Stichting Schoonzicht, esindaja: nõustaja B. G. van Zadelhoff,
- Madalmaade valitsus, esindajad: M. K. Bulterman ja M. A. M. de Ree,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, J. Lundberg, C. Meyer-Seitz, H. Shev ja H. Eklinder, hiljem kolm viimasena nimetatut,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja N. Gossement,

olles 3. märtsi 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 184–187 ja 189 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Stichting Schoonzichti ja Staatssecretaris van Financiëni (rahanduse riigisekretär, Madalmaad) vahelises kohtuvaidluses hoonetekompleksi ehitamiselt esialgu tasutud käibemaksu kogu mahaarvatava summa ühekorraga korrigeerimise üle põhjusel, et hoonetekompleksi ühte osa kasutati maksust vabastatud tegevuseks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 3 kohaselt võivad liikmesriigid käsitada teatavate ehitustööde üleandmist kaubatarnena.
- 4 Selle direktiivi artiklis 167 on sätestatud, et mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.
- 5 Nimetatud direktiivi artikli 168 punktis a on sätestatud:

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

- a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane“.
- 6 Sama direktiivi artiklis 184 on ette nähtud:

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

- 7 Käibemaksudirektiivi artikkel 185 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

8 Direktiivi artikkel 186 näeb ette, et liikmesriigid kehtestavad selle direktiivi artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.

9 Direktiivi artikkel 187 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaubad soetati või toodeti.

Liikmesriigid võivad korrigeerimise aluseks võtta perioodi, mis hõlmab kaupade esmasele kasutuselevõtule järgnevat viis täisaastat.

Kapitalikaubana soetatud kinnisasja puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.

2. Iga-aastane korrigeerimine hõlmab üksnes üht viiendikku kaupadele kehtestatud maksust või pikema korrigeerimisperioodi korral sellele vastavat osa kapitalikaupadele kehtestatud käibemaksust.

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

10 Vastavalt sama direktiivi artiklile 189:

„Artiklite 187 ja 188 kohaldamiseks võivad liikmesriigid võtta järgmisi meetmeid:

- a) määratleda kapitalikaupade mõiste;
- b) kindlaks määrata korrigeerimisel arvessevõetava maksusumma;
- c) võtta kõik vajalikud meetmed tagamaks, et korrigeerimine ei tooks kaasa põhjendamatuid soodustusi;
- d) lubada halduskorda lihtsustada.“

Madalmaade õigus

11 28. juuni 1968. aasta seaduse olemasoleva käibemaksu lisandväärtusmaksuga asendamise kohta (Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, *Stb.* 1968, nr 329) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 15 lõikes 4 on ette nähtud:

„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 seotud maksust maha suurema või väiksema osa kui see, millele kaupade või teenuste kasutamine õiguse annab, siis on liigne maksu mahaarvatud osa sissenõutav sellel ajahetkel. Sissenõutavaks muutunud maks tasutakse vastavalt artiklile 14. Maksu mahaarvatav osa, mida ei ole maha arvatud, tagastatakse ettevõtjale tema taotluse alusel.“

12 12. augusti 1968. aasta käibemaksuseaduse rakendusotsuse (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting, *Stb.* 1968, nr 423) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „rakendusotsus“) artikli 12 lõigetes 2 ja 3 on sätestatud:

„2. [Käibemaksuseaduse] artikli 15 lõikes 4 nimetatud korrigeerimine tehakse selle maksustamisperioodi andmete alusel, mil ettevõtja hakkas kaupa või teenust kasutama.

3. Maksustamisaasta viimase arvestusperioodi maksudeklaratsioonis korrigeeritakse mahaarvamist kogu maksustamisaasta suhtes kohaldatavate andmete alusel.“

13 Rakendusotsuse artikkel 13 sätestab:

„1. Erandina artiklist 11 võetakse mahaarvamisel eraldi arvesse:

a) kinnisvara ja sellega seotud õigused;

b) vallasvara, mille ettevõtja kannab füüsilise isiku tulumaksu või äriühingu tulumaksu arvestuses maha või mille ta võiks maha kanda, kui ta oleks kohustatud seda maksu tasuma.

2. Mis puudutab kinnisasju ja nendega seotud õigusi, siis mahaarvamist korrigeeritakse igal maksustamisaastal üheksa aasta jooksul, mis järgnevad aastale, mil ettevõtja hakkas asjaomast kinnisasja kasutama. Iga kord korrigeeritakse ühte kümnendikku tasutud sisendkäibemaksust, võttes arvesse asjaomase maksustamisaasta andmeid, ja seda tehakse aasta viimase maksustamisperioodi deklaratsiooni esitamisel.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Põhikohtuasja kaebuse esitaja lasi talle kuuluvale maatükile ehitada seitsme eluasemeks mõeldud korteriga korterelamu. Ehitustöid alustati 2013. aastal ja korterelamu anti talle üle järgneva aasta juulis.

15 Põhikohtuasja kaebuse esitaja arvas otseselt ja täielikult maha käibemaksu, mis talle 2013. majandusaastal korterelamu ehitamisel oli tasutud, kuna sel ajal oli see ehitis mõeldud kasutamiseks maksustatava tegevuse tarbeks.

16 Alates 1. augustist 2014 andis põhikohtuasja kaebuse esitaja käibemaksuvabalt üürile neli korterit asjaomase korterelamu seitsmest korterist, samas kui ülejäänud kolm korterit jäid 2014. aastal kasutamata seisma.

17 Selle maksuvabastuse tõttu pidi põhikohtuasja kaebuse esitaja käibemaksu korrigeerima ja seega tasuma käibedeklaratsiooni alusel käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 4 teise ja kolmanda lause kohaselt ühekorraga käibemaksu kogu selle osa, mis vastab neile neljale korterile ajavahemikul, mil neid kasutati, kogusummas 79 587 eurot.

18 Kuna aga põhikohtuasja kaebuse esitaja leidis, et käibemaksuseaduse artikli 15 lõige 4 on käibemaksudirektiivi artikliga 187 vastuolus selles osas, millega on ette nähtud, et kapitalikauba kasutamise alguses tuleb korrigeerida kogu esialgset mahaarvamist, siis esitas ta vaide korrigeerimise peale, mille ta pidi tegema.

19 Kuna vaie jäeti rahuldamata, esitas põhikohtuasja kaebuse esitaja Rechtbank Noord-Hollandile (Põhja-Hollandi provintsi esimese astme kohus, Madalmaad) vaide rahuldamata jätmise otsuse peale kaebuse, mis jäeti samuti põhjendamata tõttu rahuldamata. Seejärel esitas ta selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Gerechtshof Amsterdamile (Amsterdami apellatsioonikohus, Madalmaad).

20 Kuna Gerechtshof Amsterdam (Amsterdami apellatsioonikohus) jättis põhikohtuasja kaebuse esitaja apellatsioonkaebuse 11. jaanuari 2017. aasta otsusega rahuldamata, esitas viimane selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule – Hoge Raad der Nederlandenile (Madalmaade kõrgeim kohus), korrates argumente, mille kohaselt esialgse mahaarvamise

korrigeerimine ühekorraga pärast kapitalikaupade esmakordset kasutamist on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 187 ja temalt nõutud korrigeerimine oleks seega pidanud toimuma mitme aasta jooksul.

- 21 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklitega 184–187 on vastuolus riigisisene mahaarvamise korrigeerimist kapitalikaupade puhul reguleeriv kord, mis näeb ette mitme aasta peale jagatud korrigeerimise, mille puhul korrigeeritakse esmase kasutuselevõtu aastal – mis on ühtlasi korrigeerimise esimene aasta – kapitalikaubaga seoses esialgu maha arvatud käibemaksu kogusummat ühekorraga, kui kapitalikauba esmasel kasutuselevõtul selgub, et esialgu maha arvatud summa erineb summast, mida oli maksukohustuslasel lubatud maha arvata kapitalikauba tegeliku kasutamise alusel?

Juhul kui [esimesele küsimusele] vastatakse jaatavalt:

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 189 punkti b või punkti c tuleb tõlgendada nii, et korrigeerimisperioodi esimesel aastal tehtud esialgse mahaarvamise korrigeerimine ühekorraga, millele viidati [esimeses küsimuses], on meede, mida võib Madalmaade [Kuningriik] võtta [käibemaksudirektiivi] artikli 187 kohaldamise eesmärgil?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 22 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikleid 184–187 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus riigisisened õigusnormid, milles on sätestatud kapitalikaupade suhtes kohaldatav korrigeerimise kord, mis näeb ette mitme aasta peale jagatud korrigeerimise ja mille kohaselt kauba esmase kasutuselevõtu aastal, mis vastab ka esimesele korrigeerimis aastale, korrigeeritakse selle kaubaga seotud esialgset mahaarvamist ühekorraga täies ulatuses, kui esmasel kasutuselevõtul selgub, et mahaarvamine ei vasta summale, mida maksukohustuslasel oli lubatud maha arvata kauba tegeliku kasutamise alusel.
- 23 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemi loogika kohaselt võib maha arvata maksukohustuslase poolt maksustatavate tehingute jaoks kasutatavatelt kaupadelt või teenustelt varem tasutud maksud. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on seotud maksu kogumisega järgnevas etapis. Kui maksukohustuslase omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvates tehingutes, ei või sisendkäibemaksu sisse nõuda ega hiljem maha arvata (30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24, ja 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 30).
- 24 Käibemaksudirektiivi artikli 168 sõnastusest tuleneb, et selleks, et isik võiks mahaarvamisõigust kasutada, peab ta esiteks olema „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses ning teiseks peab asjaomaseid kaupu ja teenuseid kasutama maksustatavate tehingute tarbeks (15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 52, ja 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 33).

- 25 Kaupade või teenuste kasutamine või nende kavandatud kasutamine määrab kindlaks esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on õigus, ja võimalike korrigeerimiste ulatuse järgnevatel ajavahemikel (vt selle kohta 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 29).
- 26 Korrigeerimismehhanism on käibemaksudirektiiviga kehtestatud mahaarvamise korra lahutamatu osa ja selle eesmärk on suurendada käibemaksu mahaarvamise täpsust, et tagada neutraalne maksustamine, mis on liidu seadusandja poolt selles valdkonnas kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (vt selle kohta 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus *Halifax jt*, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 92 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 11. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 37). Selle põhimõtte kohaselt annavad varem tehtud tehingud jätkuvalt mahaarvamisõiguse ainult osas, milles need on seotud käibemaksuga maksustatavate tehingutega. Niisiis on käibemaksudirektiivi eesmärk tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning kaupade ja teenuste kasutamise vahel niisuguste hilisemate tehingute tarbeks, millelt arvestatakse käibemaksu (18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, punktid 30 ja 31 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Sellega seoses tuleb toonitada, et käibemaksudirektiivi artiklites 184 ja 185 on üldiselt sätestatud tingimused, mille esinemisel peab liikmesriigi maksuhaldur nõudma käibemaksu esialgse mahaarvamise korrigeerimist, kuid ei ole siiski ette nähtud, kuidas korrigeerimine peab toimuma (11. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 26).
- 28 Seevastu käibemaksudirektiivi artikkel 186 paneb liikmesriikidele sõnaselgelt kohustuse määratleda nimetatud korrigeerimise tingimused, nähes ette, et nad kehtestavad käibemaksudirektiivi artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad (vt selle kohta 11. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 27).
- 29 Ainult kapitalikaupade puhul on käibemaksudirektiivi artiklites 187–192 ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise teatavad üksikasjalikud eeskirjad (11. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 27).
- 30 Esiteks tuleb seoses mahaarvamise korrigeerimise kohustuse tekkimisega osundada, et see on määratletud käibemaksudirektiivi artiklis 184 võimalikult laialt, nimelt et „esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem, kui maksukohustuslasele lubatud“ (11. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 32).
- 31 Selline sõnastus ei välista *a priori* ühtegi käibemaksu alusetu mahaarvamise võimalust. Korrigeerimise kohustuse üldise kohaldatavuse kasuks räägib ka lubatud erandite sõnaselge loetelu käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 2 (11. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 33).
- 32 Selle direktiivi artikli 185 lõike 1 kohaselt peab mahaarvamist korrigeerima eelkõige siis, 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).
- 33 Nende sätetega on kehtestatud kord, mida kohaldatakse maksuhalduri võimaliku õiguse tekkimisele nõuda maksukohustuslaselt käibemaksu korrigeerimist, sealhulgas kapitalikaubaga seotud mahaarvamise korrigeerimist (vt selle kohta 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 26).
- 34 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et maksukohustuslane lasi ehitada seitsme korteriga korterelamu ja arvas hoone ehitamisega seotud käibemaksu maha põhjusel, et seda kasutatakse maksustatavates tehingutes. Pärast nimetatud hoone vastuvõtmist, mis kujutab endast käibemaksuga

maksustamise seisukohalt kaubatarnet nende riigisiseste õigusnormide tähenduses, millega rakendatakse käibemaksudirektiivi artikli 14 lõikes 3 ette nähtud võimalust, andis maksukohustuslane nendest korteritest neli üürile käibemaksuvabalt.

- 35 Kuna esialgse mahaarvamise arvutamisel võeti arvesse sama hoone kasutamist maksustatavates tehingutes, tõi nelja korteri käibemaksuvabalt üürileandmine kaasa nende tegurite muutumise, mida tuleb mahaarvatava summa kindlaksmääramisel arvesse võtta, ja viis selleni, et mahaarvamine osutus suuremaks kui maksukohustuslasele lubatud asjaomase kauba tegeliku kasutamise alusel.
- 36 Järelikult kuulub selline olukord käibemaksudirektiivi artiklis 184 ja artikli 185 lõikes 1 nimetatud olukordade hulka, kus maksuhaldur peab maksukohustuslaselt nõudma käibemaksu esialgse mahaarvamise korrigeerimist.
- 37 Seega tuleb teiseks kindlaks teha, kas esialgse mahaarvamise korrigeerimine asjaomase kauba esmase kasutamise kuupäeval – kui sel kuupäeval ilmneb, et mahaarvamine oli suurem, kui maksukohustuslasele kauba tegelikku kasutamist arvestades lubatud – kuulub nende käibemaksudirektiivi artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalike eeskirjade kohaldamisalasse, mille liikmesriik on kohustatud kehtestama selle direktiivi artikli 186 alusel, või käibemaksudirektiivi artiklis 187 kapitalikaupade kohta sätestatud üksikasjalike eeskirjade kohaldamisalasse.
- 38 Selle kohta on käibemaksudirektiivi artiklis 187, mille sõnastus ei jäta selle sisu kohustuslikkuse osas mingit kahtlust (vt selle kohta 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 26, ja 5. juuni 2014. aasta kohtumäärus Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 24), lõike 1 esimeses lõigus kapitalikaupade puhul ette nähtud viie aasta pikkune korrigeerimisperiood, kaasa arvatud aasta, mil kaup soetati või toodeti. Direktiivi artikli 187 lõike 1 teine lõik lubab liikmesriikidel siiski võtta korrigeerimise aluseks perioodi, mis hõlmab kaupade esmasele kasutuselevõtule järgnevad viis täisaastat. Artikli 187 lõike 1 kolmas lõik näeb ette, et kapitalikaubana soetatud kinnisasja puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.
- 39 Vastavalt artikli 187 lõike 2 esimesele lõigule hõlmab iga-aastane korrigeerimine üksnes üht viiendikku kaupadele kehtestatud maksust või pikema korrigeerimisperioodi korral sellele vastavat osa kapitalikaupadele kehtestatud käibemaksust. Direktiivi artikli 187 lõike 2 teises lõigus on täpsustatud, et korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaup omandati või toodeti või mil seda kasutati esimest korda.
- 40 Nimetatud direktiivi artikli 187 lõike 1 teisest ja kolmandast lõigust tuleneb, et liikmesriik võib otsustada, et korrigeerimisperioodi – mis võib kapitalikaubana soetatud kinnisasja puhul ulatuda 20 aastani – alguspunktiks on kapitalikauba esmane kasutuselevõtmine.
- 41 Järelikult juhuks, kui liikmesriik on seda võimalust kasutanud, näeb käibemaksudirektiivi artikli 187 lõige 2 ette kohustuse igal aastal kuni korrigeerimisperioodi lõpuni kontrollida, kas mahaarvamisõiguses on muutusi võrreldes mahaarvamisõigusega kapitalikauba esmase kasutuselevõtu aastaga, ja kui see on nii, siis teha korrigeerimine, mis puudutab kapitalikaubalt tasutud käibemaksu vastavat osa.
- 42 Siit järeldub, et sellisel juhul on võrdlusaluseks mahaarvamisõigus kapitalikauba esmase kasutuselevõtu aastal ja et käibemaksudirektiivi artiklis 187 ette nähtud osade kaupa korrigeerimine puudutab muudatusi, mis on toimunud pärast esmast kasutuselevõttu, võrreldes mahaarvamisõigusega sellel esmase kasutuselevõtu aastal.
- 43 Käibemaksudirektiivi artikkel 187 ei reguleeri siiski korrigeerimise korda, mida tuleb kohaldada, kui juba esmase kasutuselevõtu hetkel selgub, et mahaarvamisõigus on esialgsest mahaarvamisest suurem või väiksem.

- 44 Sellist tõlgendust toetab käibemaksudirektiivi artiklis 187 ja sellele järgnevates artiklites ette nähtud korrigeerimise eesmärk.
- 45 Käibemaksudirektiivi artiklis 187 kapitalikaupade puhul ette nähtud korrigeerimisperiood ja osade kaupa korrigeerimine on nimelt seletatavad ja põhjendatud eelkõige sellega, et kapitalikaupa kasutatakse sageli mitme aasta kestel ja aja jooksul võib selle kasutusotstarve muutuda (vt selle kohta 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 55, ja 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 25, ning 5. juuni 2014. aasta kohtumäärus *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 20).
- 46 Käibemaksudirektiivi artiklis 187 ette nähtud mahaarvamise korrigeerimisperiood võimaldab seega vältida mahaarvamise arvutamisel ebatäpsusi ja maksukohustuslasele põhjendamatute soodustuste andmist või tal ebasoodsa olukorra tekkimist juhul, kui mahaarvatava summa kindlaksmääramisel algul arvesse võetud tegurid pärast deklaratsiooni esitamist või olenevalt olukorrast pärast esmast kasutuselevõttu muutuvad (vt selle kohta 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 25, ja 5. juuni 2014. aasta kohtumäärus *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 20).
- 47 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 47 sisuliselt märkis, erineb loogika, mis reguleerib korrigeerimist, mida tuleb teha siis, kui mahaarvatava summa kindlaksmääramisel algul arvesse võetud tegurid muutuvad asjaomase kapitalikauba kasutamise ajal, sellest, mis kehtib juhul, kui esialgne mahaarvamine on väiksem või suurem sellest, millele maksukohustuslasel on õigus kauba esmase kasutuselevõtu ajal, võttes arvesse kauba tegelikku kasutamist.
- 48 Järelikult ei kuulu esialgse mahaarvamise korrigeerimise korra kindlaksmääramine asjaomase kapitalikauba esmase kasutuselevõtu kuupäeval, kui ilmneb, et sel kuupäeval oli mahaarvamine suurem kui maksukohustuslasele kauba tegelikku kasutamist arvestades lubatud, mitte käibemaksudirektiivi artikli 187 kohaldamisalasse, vaid hoopis selle direktiivi artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalike eeskirjade kohaldamisalasse, mille liikmesriigid on kohustatud kehtestama nimetatud direktiivi artikli 186 alusel.
- 49 Sellega seoses tuleb kolmandaks märkida, et liikmesriigid peavad käibemaksudirektiivi artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalike eeskirjade vastuvõtmisel oma kaalutusõiguse teostamisel arvesse võtma selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust ning eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet, millel ühine käibemaksusüsteem põhineb (vt analoogia alusel 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punktid 35 ja 36, ning 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 50 Esmalt tuleb aga toonitada, et riigisisised õigusnormid, mis sarnaselt põhikohtuasjas arutusel olevate riigisiseste õigusnormidega tuginevad kapitalikauba kasutamise alguskuupäevale kui võrdluskuupäevale, mille seisuga hinnata, kas käibemaksu esialgne mahaarvamine vastab mahaarvamisele, millele maksukohustuslasel oli õigus kauba tegelikku kasutamist arvestades, ning mis näevad ette, et maksukohustuslane on sel kuupäeval kohustatud kogu liigse maksu maha arvatud osa tasuma, kui esialgne mahaarvamine oli suurem, kui talle lubatud, on kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 26, kuna see põhimõte nõuab igasuguse alusetu mahaarvamise korrigeerimist (vt selle kohta 11. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 38).
- 51 Teisalt ei takista need riigisisised õigusnormid pärast kauba esmast kasutuselevõttu tehtud muudatuste osade kaupa korrigeerimist, nagu on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 187.
- 52 Nimelt nähtub eelotsusetaotlusest, et vastavalt rakendusotsuse artiklile 13 peab ettevõtja pärast esimest korrigeerimisaastat üheksa aasta jooksul pärast iga järgmise aruandeaasta möödumist viimase aruandeaasta andmete põhjal kontrollima, kas asjaomase kapitalikauba kasutamisel on võrreldes

esimese korrigeerimisaastaga tehtud muudatusi, ja kui see on nii, siis puudutab korrigeerimine igal aastal nende üheksa aruandeaasta jooksul ühte kümnendikku kapitalikauba soetamisega seotud käibemaksust, mis on tasutud selle ettevõtja arvelt.

- 53 Neljandaks ja viimaseks tuleb esile tuua, et 5. juuni 2014. aasta kohtumääruses Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750) esitatud kaalutlused ei sea kahtluse alla järeldust, mille kohaselt esialgse mahaarvamise korrigeerimise kord kapitalikauba esmase kasutuselevõtu kuupäeval – kui sel kuupäeval ilmneb, et mahaarvamine oli suurem, kui maksukohustuslasele kauba tegelikku kasutamist arvestades lubatud –, ei kuulu käibemaksudirektiivi artikli 187 kohaldamisalasse.
- 54 Selles kohtumääruses leidis Euroopa Kohus küll, et käibemaksudirektiivi artikliga 187 on vastuolus kord, mis lubab mahaarvamisi korrigeerida viiest aastast lühema perioodi jooksul, ja seega ka ühekorraga korrigeerimise süsteem, nagu see, millele põhikohtuasja kaebaja nimetatud kohtumääruse aluseks olnud kohtuasjas tugines (5. juuni 2014. aasta kohtumäärus Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 27).
- 55 Nagu aga kohtujurist oma ettepaneku punktis 61 märkis, jõudis Euroopa Kohus sellele järeldusele teistsuguses õiguslikus ja faktilises kontekstis kui see, mis tuleneb põhikohtuasjas arutusel olevate riigisiseste õigusnormide kohaldamisest. Nimelt esiteks kohtuasjas, milles tehti 5. juuni 2014. aasta kohtumäärus Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), kasutati asjaomast kapitalikaupa esialgu tegevuseks, mis ei anna käibemaksu mahaarvamise õigust, ja pärast seda tegevuseks, mis annab selleks õiguse. Teiseks oli kauba kasutusotstarbe muutmine toimunud pärast seda, kui kaupa oli juba kasutatud tegevuseks, mis ei anna mahaarvamiseõigust (5. juuni 2014. aasta kohtumäärus Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punktid 12 ja 13).
- 56 Nii ei ole see aga põhikohtuasjas, kus kinnisasja kasutusotstarbe muutmine toimus kinnisasja esmasel kasutuselevõtul.
- 57 Lisaks, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 51 ja 52, ei takista põhikohtuasjas arutusel olevad õigusnormid osade kaupa korrigeerimist pärast kauba esmast kasutuselevõttu tehtud muudatuste alusel, nagu on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 187.
- 58 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 184–187 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus riigisisest õigusnormid, milles on sätestatud kapitalikaupade suhtes kohaldatav korrigeerimise kord, mis näeb ette mitme aasta peale jagatud korrigeerimise ja mille kohaselt kauba esmase kasutuselevõtu aastal, mis vastab ka esimesele korrigeerimisaastale, korrigeeritakse selle kaubaga seotud esialgset mahaarvamist ühekorraga täies ulatuses, kui esmasel kasutuselevõtul selgub, et mahaarvamine ei vasta summale, mida maksukohustuslasel oli lubatud maha arvata kauba tegeliku kasutamise alusel.

Teine küsimus

- 59 Esimesele eelotsuse küsimusele antud vastust arvestades ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

- 60 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 (teine koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 184–187 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus riigisisised õigusnormid, milles on sätestatud kapitalikaupade suhtes kohaldatav korrigeerimise kord, mis näeb ette mitme aasta peale jagatud korrigeerimise ja mille kohaselt kauba esmase kasutuselevõtu aastal, mis vastab ka esimesele korrigeerimisaastale, korrigeeritakse selle kaubaga seotud esialgset mahaarvamist ühekorraga täies ulatuses, kui esmasel kasutuselevõtul selgub, et mahaarvamine ei vasta summale, mida maksukohustuslasel oli lubatud maha arvata kauba tegeliku kasutamise alusel.

Allkirjad