



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

27. märts 2019*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksualaste õigusaktide ühtlustamine – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kapitalikaubana soetatud kinnisasi – Müük-tagasirent (*sale and lease back*) – Käibemaksu mahaarvamise korrigeerimine – Käibemaksu neutraalsuse põhimõte – Võrdse kohtlemise põhimõte

Kohtuasjas C-201/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel cour d'appel de Monsi (Monsi apellatsioonikohus, Belgia) 9. märtsi 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. märtsil 2018, menetluses

Mydibel SA

versus

État belge,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud C. Vajda (ettekandja) ja P. G. Xuereb,

kohtujurist: G. Pitruzzella,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Mydibel SA, esindaja: advokaat W. Huber,
- Belgia valitsus, esindajad: J.-C. Halleux, P. Cottin ja C. Pochet,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja N. Gossement,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb 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 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL (ELT 2010, L 10, lk 14; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikleid 14, 15, 168, 184, 185, 187 ja 188 ning käibemaksu neutraalsuse ja võrdse kohtlemise põhimõtteid.
- 2 Taotlus on esitatud Mydibel SA ja Belgia riigi vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist.

Õiguslik raamistik

- 3 Käibemaksudirektiivi artiklis 14 on sätestatud:

„1. „Kaubatarne“ on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

2. Lisaks lõikes 1 nimetatud tehingule käsitatakse kaubatarnena järgmisi tehinguid:

- a) ametivõimude poolt või nimel tehtud korralduse alusel või vastavalt õigusaktidele vara omandiõiguse üleminekut hüvitise eest;
- b) kaupade tegelikku üleandmist vastavalt lepingule kaupade tähtajalise rendi kohta või järeelmaksuga müügi kohta, millega nähakse ette, et tavaliselt läheb omandiõigus üle hiljemalt viimase osamakse tasumisega;
- c) kaupade üleandmist ostu või müügi korral komisjonitasu ette nägeva lepingu alusel.

3. Liikmesriigid võivad käsitada kaubatarnena teatavate ehitustööde üleandmist.“

- 4 Direktiivi artiklis 15 on sätestatud:

„1. Elektrienergia, gaas, soojusenergia, jahutusenergia ja muu selline loetakse materiaalseks varaks.

2. Liikmesriigid võivad käsitada materiaalse varana:

- a) teatavaid kinnisasjaõigusi;
- b) asjaõigusi, mis annavad nende omanikule kinnisasja kasutamise õiguse;
- c) osi ja aktsiaid, mis annavad nende omanikule kinnisasja või selle osa *de jure* või *de facto* omandiõiguse või valduse.

- 5 Direktiivi artiklis 168 on sätestatud:

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

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

- b) artikli 18 punkti a ja artikli 27 kohaselt kaubatarnete ja teenuste osutamisenä käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;
- c) artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;
- d) artiklite 21 ja 22 kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;
- e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.“

- 6 Käibemaksudirektiivi X jaotise 5. peatükk „Mahaarvamise korrigeerimine“ sisaldab artikleid 184–189. Nimetatud direktiivi artikkel 184 täpsustab:

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

- 7 Käibemaksudirektiivi artikkel 185 sätestab:

„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 Selle direktiivi artikkel 186 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.

- 9 Direktiivi artiklis 187 on sätestatud:

„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.

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

10 Sama direktiivi artikkel 188 sätestab:

„1. Korrigeerimisperioodil võõrandamise korral loetakse, et maksukohustuslane kasutas kapitalikaupu majandustegevuse eesmärgil korrigeerimisperioodi lõpuni.

Kui kapitalikaupade võõrandamine on maksustatud, eeldatakse, et nimetatud majandustegevus on täies ulatuses maksustatud.

Kui kapitalikaupade võõrandamine on maksust vabastatud, eeldatakse, et nimetatud majandustegevus on täies ulatuses maksust vabastatud.

2. Lõikes 1 sätestatud korrigeerimine tehakse ülejäänud korrigeerimisperioodi kohta ühekorraga. Kui kapitalikaupade võõrandamine on maksust vabastatud, võivad liikmesriigid siiski korrigeerimisnõudest loobuda, kui soetaja on maksukohustuslane, kes kasutab kõnealuseid kapitalikaupu üksnes tehinguteks, mille puhul saab käibemaksu maha arvata.“

11 Käibemaksudirektiivi artikkel 189 sätestab:

„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.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Mydibel tegeleb kartulitoodete valmistamisega ja on selle raames käibemaksukohustuslane. Ta omab mitut kinnisasja, mille osas ta oli ehituse, ümberehituse ja parendamisega seotud arvete alusel tasumisele kuuluva käibemaksu täielikult maha arvanud.

13 Eesmärgiga tõsta oma likviidsust tegi Mydibel 1. oktoobril 2009 kahe finantseerimisasutusega nende kinnisasjadega, mis oli jaotatud kaheks üksuseks, kaks *sale and lease back*-tehingut (müük-tagasirent), mida ei maksustatud käibemaksuga. Kummagi üksuse jaoks sõlmis Mydibel finantseerimisasutustega kaks notariaalset lepingut. Esiteks seadis ta finantseerimisasutuste kasuks kõnealustele kinnisasjadele 99 aastaks hoonestusõiguse, saades kohe tasu esimese üksuse eest 9 630 000 eurot ja teise üksuse eest 2 700 000 eurot ning leppides kokku iga-aastase makse 25 eurot. Teiseks sõlmis ta kõnealuste kinnisasjade suhtes kinnisvara liisingulepingu, mille kohaselt andsid nimetatud finantseerimisasutused need kinnisasjad Mydibelile tagasivõtmatult 15 aastaks kasutamiseks, mille eest Mydibel kohustus tasuma kvartali kaupa renti, mis vastas investeringu väärtusele esimese üksuse puhul 9 630 000 eurot ja teise üksuse puhul 2 700 000 eurot, millele lisandus intress. Esimese lepingu kohaselt on Mydibelil liisingu lõppemisel õigus kasutada väljaostuvõimalust, tasudes 10% investeringu väärtusest esimese üksuse puhul ja 3% väärtusest teise üksuse puhul.

14 11. mail ja 8. juunil 2012 toimunud ning ajavahemikku 1. jaanuarist 2009 kuni 31. detsembrini 2010 hõlmanud maksukontrolli järel lükkas Belgia maksuamet läbivaatamismehhanismi rakendades tagasi selle kinnisvara osas *sale and lease back*-tehingute (müük-tagasirent) tõttu tehtud algse käibemaksu mahaarvamise.

- 15 18. septembril 2012 esitati Mydibelile nõustumiseks korrigeerimise ülevaade ja 22. novembril 2013 koostati protokoll, mis tehti teatavaks samal päeval koos korrigeerimisotsusega. Nimetatud otsus puudutab esiteks 981 381,28 euro suurust summat käibemaksu mahaarvamisel tehtud vigade tõttu, teiseks 98 130,00 euro suurust summat proportsionaalse trahvina ja kolmandaks viivist alates 21. jaanuarist 2011. Teinud Mydibeli käibemaksu jooksva konto saldost mahaarvamise, leidis Belgia maksuamet tasaarvestuse tulemusena maksunõude kogusumma, milleks on 1 363 971,20 eurot.
- 16 1. aprillil 2014 esitas Mydibel 22. novembri 2013. aasta korrigeerimisotsuse ja protokollitühistamiseks kaebuse tribunal de première instance du Hainaut'sse (Hainaut' esimese astme kohus, Belgia).
- 17 13. oktoobri 2015. aasta kohtuotsusega tunnistas tribunal de première instance du Hainaut (Hainaut' esimese astme kohus, Belgia) kaebuse vastuvõetavaks ja osaliselt põhjendatuks. Kohus leidis, et trahv ei ole sissenõutav, kohustas Belgia riiki Mydibelile tagasi maksma kogu tühistatud trahvina tasutud summa koos seadusjärgse viivisega ja jättis Mydibeli ülejäänud nõuded rahuldamata.
- 18 Mydibel esitas 4. märtsil 2016 selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse cour d'appel de Monsi (Monsi apellatsioonikohus, Belgia).
- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kehtestavad käibemaksudirektiivi sätteid kohustuse korrigeerida käibemaksu mahaarvamist, ja juhul, kui selline kohustus esineb, siis kas niisugune korrigeerimine on kooskõlas käibemaksu neutraalsuse ja võrdse kohtlemise põhimõtetega.
- 20 Neil asjaoludel otsustas cour d'appel de Mons (Monsi apellatsioonikohus, Belgia) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„[1.] Kas [...] direktiivi 2006/112[...] artikleid 14, 15, 168, 184, 185, 187 ja 188 tuleb tõlgendada ja kohaldada nii, et kas on või ei ole alust käibemaksu läbivaatamiseks/korrigeerimiseks kapitalikaubana ostetud kinnisasjalt, millelt on algul käibemaks korrektselt maha arvatud, kui see kapitalikaubana ostetud kinnisasi oli *sale and lease back*-tehingu (müük-tagasirent) esemeks, võttes arvesse et:

- *sale and lease back*-tehing koosneb kombineeritult ja ühel ajal maksukohustuslase poolt kahe finantseerimisasutuse kasuks seatud hoonestusõigusest (st tähtajalisest piiratud asjaõigusest) ja nende kahe finantseerimisasutuse poolt maksukohustuslasele antud liisingust;
- *sale and lease back*-tehing kujutab endast pelgalt maksukohustuslase likviidsuse tõstmise eesmärgil tehtavat finantseerimistehingut;
- *sale and lease back*-tehing (müük-tagasirent) ei ole käibemaksuga maksustatav tehing;
- kapitalikaubana ostetud kinnisasi jäi maksukohustuslase valdusse ja seda kasutati maksukohustuslase maksustatava tegevuse tarbeks katkematult ja püsivalt nii enne kui pärast tehingut?

[2.] Kas eelnimetatud sätete tõlgendamine ja kohaldamine viisil, mis viiks algul maha arvatud käibemaksu läbivaatamiseni/korrigeerimiseni, on kooskõlas käibemaksu neutraalsuse põhimõttega ja/või võrdse kohtlemise põhimõttega?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma esimese küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 184, 185, 187 ja 188 tuleb tõlgendada nii, et need kehtestavad kohustuse korrigeerida kinnisasjaga seotud ja algul nõuetekohaselt mahaarvatud käibemaksu, kui kinnisasjaga tehakse *sale and lease back*-tehing (müük-tagasirent), mille suhtes ei kohaldata käibemaksu, sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas.
- 22 Käibemaksudirektiivi artiklid 184 ja 185 loetlevad üldiselt tingimused, mille esinemisel riigisisene maksuasutus on kohustatud nõudma algul mahaarvatud käibemaksu korrigeerimist. Samas näevad selle direktiivi artiklid 187–189 ette spetsiifilised eeskirjad käibemaksu mahaarvamise korrigeerimiseks kapitalikaubana ostetud kinnisasjade puhul (vt selle kohta 11. aprilli 2018. aasta kohtuotsus SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punktid 25–28).
- 23 Kõigepealt tuleb tõdeda, et eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasjas käsitletavad kinnisasjad tuleb kvalifitseerida „kapitalikaupadeks“, kuid seda asjaolu peab eelotsusetaotluse esitanud kohus riigisisese õiguse alusel kontrollima. Nimelt võivad kõnealuse direktiivi artikli 189 punkti a kohaselt liikmesriigid määratleda mõiste „kapitalikaubad“. Euroopa Kohus on leidnud, et see mõiste hõlmab kaupu, mida majandustegevuses kasutatuna eristab nende kestvus ja väärtus, mis tähendab, et nende soetusmaksumust ei arvestata tavaliselt mitte jooksevkuluna, vaid see amortiseeritakse mitme majandusaasta jooksul (16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 24 Esimesena tuleb analüüsida, kas käibemaksudirektiivi artiklitest 184 ja 185 tuleneb kohustus käibemaksu mahaarvamist korrigeerida.
- 25 Käibemaksudirektiivi artiklist 184 nähtub, et käibemaksu esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud. Selle direktiivi artikli 185 kohaselt korrigeeritakse mahaarvamist eelkõige siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid.
- 26 Mis puudutab mõju, mida võivad maksukohustuslase poolt käibemaksu mahaarvamisele avaldada sündmused, mis toimuvad pärast mahaarvamise tegemist, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et see, kuidas kaupu või teenuseid kasutatakse või kavatakse kasutada, määrab esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on õigus, ja järgmiste perioodide jooksul tehtavate võimalike korrigeerimiste ulatuse (31. mai 2018. aasta kohtuotsus Kollroß ja Wirtl, C-660/16 ja C-661/16, EU:C:2018:372, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Käibemaksudirektiivi artiklites 184–186 ette nähtud korrigeerimise mehhanism on nimelt selle direktiiviga kehtestatud käibemaksu mahaarvamise korra olemuslik osa. Selle eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem teostatud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamiseõiguse ainult selles osas, milles need on seotud maksustatavate tehingutega. Niisiis on korrigeerimismehhanismi eesmärk tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning asjaomaste kaupade ja teenuste hilisemateks maksustatavateks tehinguteks kasutamise vahel (31. mai 2018. aasta kohtuotsus Kollroß ja Wirtl, C-660/16 ja C-661/16, EU:C:2018:372, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Käsitletavas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et Mydibel kasutas põhikohtuasjas kõne all olevaid kinnisasju oma majandustegevuses katkematult ja kehtvalt. Lisaks sellele ilmneb eelotsusetaotluses sisalduvast teabest, et kuigi Mydibelile maksti põhikohtuasjas kõne all olevate *sale and lease back*-tehingute (müük-tagasirent) eest kohe tasu, kohustus ta omakorda maksta asjaomastele

finantseerimisasutustele 15 aasta jooksul igas kvartalis üüri, mille kogusumma vastab nimetatud tasule koos intressiga. Seega ilmneb, et nimetatud äriühing jätkas asjaomaste hoonete ehituseks, ümberehituseks ja parendamiseks tehtud tehingute kasutamist järgnevates tehingutes. Tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib, näitab see tõdemus, et mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid pärast käibedeklaratsiooni tegemist ei muutunud.

- 29 Vastupidi sellele, mida Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades väitis, ei saa pelgalt hoonestusõiguse seadmist, mille suhtes käibemaksu ei kohaldata, pidada mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumiseks pärast käibedeklaratsiooni tegemist. Hoonestusõiguse seadmine iseenesest nimelt ei löhu tihedat ja otsest seost sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning asjaomaste kaupade või teenuste hilisemateks maksustatavateks tehinguteks kasutamise vahel.
- 30 Sellest järeldub, tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib, et käibemaksudirektiivi artiklitest 184 ja 185 ei tulene kohustust põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel algul mahaarvatud käibemaksu korrigeerida.
- 31 Teisena tuleb analüüsida, kas põhikohtuasja asjaolude suhtes kuuluvad kohaldamisele käibemaksu mahaarvamise korrigeerimiseks ette nähtud spetsiifilised eeskirjad, mis puudutavad kapitalikaupu, ja eelkõige käibemaksudirektiivi artiklid 187 ja 188.
- 32 Selle direktiivi artikkel 187 kirjeldab teatud võimalusi, kuidas kapitalikaupade puhul käibemaksu mahaarvamist korrigeerida. Direktiivi artikli 187 lõikest 1 nähtub muu hulgas, et selliste kaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale ja kapitalikaubana soetatud kinnisasja puhul võib seda perioodi pikendada kahekümne aastani.
- 33 Sama direktiivi artikli 188 lõike 1 kohaselt loetakse korrigeerimisperioodil võõrandamise korral, et maksukohustuslane kasutas kapitalikaupa majandustegevuse eesmärgil korrigeerimisperioodi lõpuni.
- 34 Euroopa Kohus on täpsustanud, et mõiste „kaubatarne“ ei viita omandi üleminekule kehtiva riigisisese õigusega ettenähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik (vt selle kohta 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 35 Kuigi liikmesriigi kohtu ülesanne on igal üksikjuhtumil konkreetsete asjaolude alusel kindlaks teha, kas asjaga tehtud tehing toob kaasa sellise õiguse ülemineku, mis lubab käsutada asja nagu omanik (vt selle kohta 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 63), võib Euroopa Kohus siiski anda nimetatud kohtule selleks kõik tarvilikud juhised.
- 36 Tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas arutusel olevaid *sale and lease back*-tehinguid (müük-tagasirent) iseloomustab omavahelises toimes ja samal ajal aset leidnud asjaolu, et esiteks seadis maksukohustuslane põhikohtuasjas kõne all oleva kahe finantseerimisasutuse kasuks hoonestusõiguse ja teiseks liisisid need kaks asutust kinnisasjad maksukohustuslasele.
- 37 Seega on oluline teha kindlaks, kas põhikohtuasja kontekstis tuleb hoonestusõiguse seadmist ja kinnisasjade liisimist käsitleda eraldiseisvatena või pigem ühiselt.
- 38 Euroopa Kohus on otsustanud, et tegemist on ühe sooritusega, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 39 Liikmesriigi kohtu ülesanne on hinnata, kas tehingu lepingulisest ülesehitusest kaugemale vaadates näitavad talle esitatud tõendid, et tegemist on üheainsa tehinguga (21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 54).
- 40 Käsitletavas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas arutusel olevad *sale and lease back*-tehingud (müük-tagasirent) on puhtalt finantseerimistehingud, mille eesmärk on tõsta Mydibeli likviidsust, ja et põhikohtuasjas kõne all olevad kinnisasjad jäid tema valdusse ning ta on neid katkematult ja kestvalt kasutanud oma maksustatavate tehingute tarbeks. Need asjaolud tunduvad viitavat – eeldusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib – sellele, et nimetatud tehingud moodustavad üheainsa tehingu, kuna põhikohtuasjas kõne all olevatele kinnisasjadele hoonestusõiguse seadmine on lahutamatult seotud liisingutehinguga, mille esemeks on need samad kinnisasjad.
- 41 Sellest järeldub – eeldusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib –, et iga *sale and lease back*-tehing (müük-tagasirent), mis põhikohtuasjas arutusel on, kujutab endast ühteainsat tehingut. Neil asjaoludel ei saa neid tehinguid kvalifitseerida „kaubarneks“, kuna nimetatud tehingutega põhikohtuasjas kõne all olevatele finantseerimisasutustele üle kantud õigused, see tähendab tsiviilõiguslikud hoonestusõigused, mida piiravad kinnisvara liisingust tulenevad Mydibeli õigused, ei anna neile õigust käsutada põhikohtuasjas kõne all olevad kinnisasju nii, nagu nad oleksid nende omanikud.
- 42 Eeltoodut arvestades ja tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib, ei tulene käibemaksudirektiivi artiklitest 187 ja 188 kohustust põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel algul mahaarvatud käibemaksu korrigeerida.
- 43 Seda arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et – tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus riigisiseseid asjasse puutuvaid faktilisi ja õiguslikke asjaolusid kontrollib – käibemaksudirektiivi artikleid 184, 185, 187 ja 188 tuleb tõlgendada nii, et need ei kehtesta kohustust korrigeerida kinnisasjaga seotud ja algul nõuetekohaselt mahaarvatud käibemaksu, kui kinnisasjaga tehakse *sale and lease back*-tehing (müük-tagasirent), mille suhtes ei kohaldata käibemaksu, sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas.

Teine küsimus

- 44 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma teise küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklite 184, 185, 187 ja 188 tõlgendamine nii, et need kehtestavad kohustuse korrigeerida sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, algul maha arvatud käibemaksu, on kooskõlas käibemaksu neutraalsuse ja võrdse kohtlemise põhimõtetega.
- 45 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, kerkib teine küsimus üksnes juhul, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peab pärast kontrollimist asuma seisukohale, et põhikohtuasjas käsitletavad *sale and lease back*-tehingud (müük-tagasirent) kujutavad endast mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumist pärast käibedeklaratsiooni tegemist käibemaksudirektiivi artikli 185 tähenduses või hoopis kaubarne selle direktiivi artikli 188 tähenduses, ja et seetõttu kehtib kohustus põhikohtuasja asjaoludel algul mahaarvatud käibemaksu korrigeerida.
- 46 Niisugune kohustus algul mahaarvatud käibemaksu korrigeerida on aga igal juhul kooskõlas käibemaksu neutraalsuse ja võrdse kohtlemise põhimõtetega.
- 47 Sellega seoses piisab, kui tõdeda, et käsitletavatel asjaoludel ei ole maksukohustuslane, kes tegi sellise tehingu, mille suhtes ei kohaldata käibemaksu ja mille ese on talle kuuluv kinnisasi, käibemaksu seisukohast sarnases olukorras maksukohustuslasega, kes jääb katkematult kinnisasja omanikuks alates tööde teostamisest, mis annavad õiguse sisendkäibemaks maha arvata.

- 48 Neil asjaoludel tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklite 184, 185, 187 ja 188 tõlgendamine nii, et need kehtestavad kohustuse korrigeerida sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, algul maha arvatud käibemaksu, on kooskõlas käibemaksu neutraalsuse ja võrdse kohtlemise põhimõtetega.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

1. Tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus riigisiseseid asjasse puutuvaid faktilisi ja õiguslikke asjaolusid kontrollib, tuleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL, artikleid 184, 185, 187 ja 188 tõlgendada nii, et need ei kehtesta kohustust korrigeerida kinnisasjaga seotud ja algul nõuetekohaselt mahaarvatud käibemaksu, kui kinnisasjaga tehakse *sale and lease back*-tehing (müük-tagasirent), mille suhtes ei kohaldata käibemaksu, sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas.
2. Direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2009/162, artiklite 184, 185, 187 ja 188 tõlgendamine nii, et need kehtestavad kohustuse korrigeerida sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, algul maha arvatud käibemaksu, on kooskõlas käibemaksu neutraalsuse ja võrdse kohtlemise põhimõtetega.

Allkirjad