

Kohtuasi C-194/21**Eelotsusetaotluse kokkuvõte Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõike 1 alusel****Saabumise kuupäev:**

29. märts 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

26. märts 2021

Kassatsioonkaebuse esitaja:

Staatssecretaris van Financiën

Vastustaja kassatsioonimenetluses:X**Põhikohtuasja ese**

Põhikohtuasjas on küsimuseks, kas X võib Madalmaade maksuõiguse sätete kohaselt käibemaksu, mille B märkis talle 2006. aastal arvele kahe kinnistu müümisel ja mille X tookord vaatamata kinnistute käibemaksuga maksustatavale kasutusotstarbele jättis sisendkäibemaksuna maha arvamata, maha arvata käibemaksuvõlast, mis tekkis 2013. aastal nende mõlema kinnistu müümisest B-le.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artiklite 184 ja 185 tõlgendust ja eelkõige küsimust, kas neid sätteid võib tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on õigus nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeerimise raames, kui ta ei teinud seda liikmesriigis kehtiva õigust lõpetava tähtaja jooksul.

Eelotsusetaotlus esitatakse vastavalt Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklile 267.

Eelotsuse küsimused

1. Kas 2006. aasta käibemaksudirektiivi artikleid 184 ja 185 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes jättis kauba soetamisel või teenuse saamisel sisendkäibemaksu vastavalt kavatsetavale käibemaksuga maksustatavale kasutusele maha arvamata liikmesriigis kehtiva õigust lõpetava tähtaja jooksul (esialgne mahaarvamine), on õigus teha seda korrigeerimise raames seoses selle kauba või teenuse hilisema esmakordse kasutuselevõtuga, kui tegelik kasutus korrigeerimise hetkel kattub kavatsetud kasutusega?

2. Kas esimesele küsimusele vastamisel omab tähtsust, et esialgse mahaarvamise tegematajätmine ei olnud seotud pettusega ega õiguse kuritarvitamisega ning tõendatud ei ole riigieelarve kahjustamine?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1): artikli 12 lõike 1 punkt b, artikli 12 lõige 3, artikli 135 lõike 1 punkt k, artiklid 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 186 ja 188.

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

1968. aasta käibemaksuseadus (Wet op de omzetbelasting 1968, *Stb.* 1968, nr 329, edaspidi „käibemaksuseadus“): artikli 11 lõike 1 punkti a alapunkt 1, artikkel 15)

1968. aasta käibemaksuseaduse rakendamise määrus (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, *Stcrt.* 1968, nr 169): artikli 12 lõiked 2 ja 3

Põhikohtuasja faktiliste asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Põhikohtuasjas on tegemist kassatsioonkaebusega Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden'i (Arnhem-Leeuwarden'i apellatsioonikohus, Madalmaad) 5. veebruari 2019. aasta otsuse peale, mis oli tehtud Rechbank Gelderland'i (Gelderlandi esimese astme kohus, Madalmaad) 2. novembri 2017. aasta otsuse peale esitatud X-i apellatsioonkaebuse kohta.
- 2 X ostis B-lt kümme kinnistut. B andis kinnistud üle 20. aprillil 2006. Kinnistuid oli kavas arendada, rajades sinna puhkamiseks mõeldud ratastel majad koos tarvikutega. Seejärel taheti ratastel majad koos juurdekuuluvate maatükkidega maha müüa.
- 3 B esitas X-le selle tehingu käigus käibemaksuga arve. X ei kasutanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

- 4 Kavandatud kinnistute arendus ebaõnnestus majandusliku olukorra tõttu. 8. veebruaril 2013 andis X tasu eest B-le üle kaks kümnest kinnistust. X esitas B-le käibemaksuga arve. X ei deklareerinud ega tasunud seda käibemaksu.
- 5 X-lt nõuti punktis 4 nimetatud käibemaksu tasumist 26. novembri 2015. aasta maksuotsusega tagantjärele. X vaidlustas selle ning märkis, et käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 4 kohaselt tuleks maksuotsuse summat vähendada punktis 3 nimetatud käibemaksu vastava osa võrra.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 6 **Staatssecretaris van Financiën** (rahandusasjade riigisekretär, Madalmaad) märgib, et X oleks pidanud sisendkäibemaksu maha arvama ajavahemikul, mille jooksul käibemaks oli võlgnetav seoses kinnistute üleandmisega 2006. aastal vastavalt sel ajal kavandatavale käibemaksuga maksustatavale kasutusele.
- 7 Käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 4 lausetes 2–4 sisalduva korrigeerimissüsteemi eesmärgiks ei ole sisendkäibemaksu maha arvamise võimaldamine tagantjärele, kui ettevõtja ei ole seda teinud deklaratsiooni esitamisel vastaval maksustamisperioodil.
- 8 Nimetatud seadusesättes koostoimes käibemaksudirektiivi artiklitega 184 ja 185 sätestatud korrigeerimissüsteem puudutab rahandusasjade riigisekretäri hinnangul vaid juhtumeid, kui esialgne mahaarvamine on olnud suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud. Korrigeerimine ei tule kõne alla, sest käesoleval juhul kattub mõlema kinnistu kasutusotstarve soetamisel nende tegeliku kasutamisega esmasel kasutuselevõtul.
- 9 X argumente ei esitata.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 10 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul valitseb ebakindlus küsimuses, kas maksukohustuslane, kes ei arvanud sisendkäibemaksu õigeaegselt maha, võib seda teha käibemaksuseaduse ja käibemaksudirektiivi korrigeerimissüsteemi raames, kui selgub, et esialgne kasutusotstarve vastab tegelikule kasutusele esmasel kasutuselevõtul ja liikmesriigi õigusega kehtestatud õigust lõpetav tähtaeg mahaarvamise õiguse kasutamiseks on möödunud. Vastus sellele küsimusele ei ole üheselt tuletatav käibemaksudirektiivi artiklite 184 ja 185 sõnastusest. Neid sätteid võib eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tõlgendada kahte moodi.

Esimene käsitus: lai tõlgendus

- 11 Laia tõlgenduse kohaselt tuleb artiklite 184 ja 185 korrigeerimismehhanismi tõlgendada nii, et korrigeerimine kauba või teenuse esmasel kasutuselevõtul

hõlmab kauba soetamise või teenuse saamise ajal mahaarvamata jäänud summa korrigeerimist selle põhjusest olenemata.

- 12 Kui maksukohustuslasel lubatakse esmasel kasutuselevõtul kõrvaldada vead esialgse mahaarvamise raames kauba või teenuste eest, mida ei võetud kohe pärast soetamist või saamist kasutusse, isegi kui see toimub pärast esialgsele mahaarvamisele liikmesriigi õigusega kehtestatud õigust lõpetava tähtaja möödumist, siis on kooskõlas maksuneutraalsuse põhimõttega tulemuseks see, et mahaarvamise suurus vastab täpselt selle kauba või teenuse tegelikule kasutamisele.
- 13 Sellisel tõlgendusel on kahesuunaline toime.
- 14 Esiteks saavutatakse sellega olukord, et maksukohustuslane, kes arvestab kauba soetamisel või teenuse saamisel talle arvele kirjutatud käibemaksu vaatamata käibemaksuvabale kasutusotstarbele maha, ei saa seda kaupa või teenust käibemaksuvabal eesmärgil ilma käibemaksuduluta kasutada (vt Euroopa Kohtu 11. aprilli 2018. aasta otsus SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 39).
- 15 Teiseks saavutatakse sellega olukord, et maksukohustuslane, kes jätab kauba soetamisel või teenuse saamisel talle arvele kirjutatud käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvamata, ei pea selle kauba või teenuse esmasel tegelikul kasutuselevõtul (üksnes) sellisel otstarbel, mis on käibemaksuga maksustatav, enam käibemaksu maksuma.
- 16 Lisaks rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus ei ole korrigeerimissüsteemist selgelt välja jättnud olukorda, kus maksukohustuslane on kauba soetamisel või teenuse saamisel jättnud kasutamata mahaarvamise võimaluse, millele tal sel hetkel õigus oli. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule tundub, et on ebarproportsionaalne keelata sellele maksukohustuslasele juhtudel, kui ta ei ole esialgse mahaarvamise õigust ekslikult kasutanud ning tegemist ei ole pettuse ega õiguse kuritarvitamisega, samuti ei ole tõendatud riigieelarve kahjustamist, võimalust kasutada mahaarvamist kauba või teenuse esmasel kasutuselevõtul tagantjärele (Euroopa Kohtu 30. aprilli 2020. aasta otsus CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, punkt 56).

Teine käsitus: kitsas tõlgendus

- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus juhib tähelepanu, et eelnev lai tõlgendus ei ole kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, mille kohaselt käibemaksudirektiivi artikli 184 ja artikli 185 lõike 1 sätete koostoimest ilmneb, et neid sätteid tuleb kohaldada juhul, kui üks mahaarvatava summa arvutamiseks algul kasutatud tegur on muutunud ja korrigeerimine osutub vajalikuks, ning et korrigeeritava summa arvutamine peab viima selleni, et lõplik mahaarvatav summa vastaks summale, mis oleks olnud maksukohustuslasele lubatud, kui seda muudatust oleks algul arvesse võetud (vt muu hulgas Euroopa Kohtu 27. juuni 2018. aasta otsus Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

Sellega näib Euroopa Kohus olevat piiritletud käibemaksudirektiivi artikli 184 ja artikli 185 lõike 1 kohaldamisala juhtumitega, kus pärast esialgse mahaarvamise aja möödumist on asjaoludes toimunud muudatus.

- 18 Lisaks tundub, et lai tõlgendus ei ole kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, mille kohaselt ebapiisava hoolsusega maksukohustuslast, kes ei arva käibemaksu õigeaegselt maha, st selleks ettenähtud õigust lõpetava tähtaja jooksul, võib karistada mahaarvamisõigusest ilmajäämisega (Euroopa Kohtu 1. oktoobri 2020. aasta otsus *Vos Aannemingen*, C-405/19, EU:C:2020:785, punktid 22–24). Kui mahaarvamine oleks siiski lubatud, võiks see kujutada endast õiguskindluse põhimõtte rikkumist, mis nõuab, et maksukohustuslase maksualane olukord, eelkõige tema õigused ja kohustused maksuhalduri suhtes, ei jääks ajaliselt piiritlemata lahtiseks.

TÖÖDOKUMEN