Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU MÄÄRUS (kaheksas koda)

18. mai 2021 *

Eelotsusetaotlus – Euroopa Kohtu kodukorra artikkel 99 – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Hoone ehituse etapis sisendkäibemaksu mahaarvamine – Vabatahtlik maksustamiskord – Algul kavandatud tegevusest loobumine – Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine – Vastus eelotsuse küsimusele, mille saab selgelt tuletada kohtupraktikast

Kohtuasjas C-248/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Högsta förvaltningsdomstoleni (Rootsi kõrgeim halduskohus) 19. mai 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. juunil 2020, menetluses

Skatteverket

versus

Skellefteå Industrihus AB,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president N. Wahl, kohtunikud F. Biltgen (ettekandja) ja L. S. Rossi,

kohtujurist: H. Saugmandsgaard Øe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artiklile 99 pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi põhistatud määrusega,

on teinud järgmise

määruse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 137, 168, 184–187, 189 ja 192 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Skatteverketi (Rootsi maksuamet) ja Skellefteå Industrihus Aktiebolag AB vahelises kohtuvaidluses, mis käsitleb viimasele seatud kohustust korrigeerida pärast kinnisvara investeerimisprojektist loobumist tehtud sisendkäibemaksu mahaarvamist.

* Kohtumenetluse keel: rootsi.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

„„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.“

4 Selle direktiivi artikli 135 lõikes 1 on ette nähtud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

l) kinnisasja rendile- ja üürileandmine.“

5 Nimetatud direktiivi artiklis 137 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

[…]

b) ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitis asub, võõrandamine, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel;

c) hoonestamata maa, v.a artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine;

d) kinnisasja rendile- ja üürileandmine.

2. Liikmesriigid kehtestavad lõikes 1 ettenähtud valikuõiguse kasutamise üksikasjalikud eeskirjad.

Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala.“

6 Sama 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 osutamisena 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 ühendusesisese soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.“

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 184 on ette nähtud:

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

8 Selle 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.“

9 Nimetatud direktiivi artiklis 186 on sätestatud:

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

10 Sama 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 järgnevad 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 mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaubad omandati või toodeti või mil seda kasutati esimest korda.“

11 Käibemaksudirektiivi artiklis 188 on sätestatud:

„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."

12 Selle direktiivi artiklis 189 on sätestatud:

„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."

13 Nimetatud direktiivi artiklis 190 on ette nähtud:

„Artiklite 187, 188, 189 ja 191 kohaldamiseks võivad liikmesriigid käsitada kapitalikaupadena teenuseid, millel on samad tunnused, mida tavaliselt omistatakse kapitalikaupadele."

14 Käibemaksudirektiivi artiklis 191 on sätestatud:

„Kui mõnes liikmesriigis on artiklite 187 ja 188 kohaldamise praktiline mõju tühine, võib see liikmesriik pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist loobuda nimetatud artiklite kohaldamisest, võttes arvesse üldist käibemaksu mõju kõnealuses liikmesriigis ning halduse lihtsustamise vajadust, tingimusel et see ei põhjusta konkurentsimoonutusi."

15 Selle direktiivi artiklis 192 on sätestatud:

„Kui maksukohustuslane liigub tavapärase maksustamiskorra alt maksustamise erikorra alla või vastupidi, võivad liikmesriigid võtta vajalikud meetmed tagamaks, et nimetatud maksukohustuslane ei saaks põhjendamatut kasu ega kannaks põhjendamatut kahju."

Rootsi õigus

16 30. märtsi 1994. aasta käibemaksuseaduse 1994:200 (Mervärdesskattelag (1994:200); *SFS* 1994, nr 200) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus") 3. peatüki § 2 kohaselt on kinnisasja üürile andmine üldjuhul käibemaksust vabastatud. Samas võib sellise kinnisasja omanik, kes üürib kogu kinnisasja või osa sellest üürnikule püsivaks kasutamiseks maksukohustuslase tegevuse tarbeks, valida käibemaksuseaduse 3. peatüki § 3 ja 9. peatüki § 1 alusel maksustamise.

17 Kuigi põhimõtteliselt on võimalik valida, et maksustamine toimub alles pärast hoone valmimist ja üürilepingu alustamist, tuleneb käibemaksuseaduse 3. peatüki § 3 lõike 3 punktist 3 ja 9. peatüki §-st 2, et kinnisasja omanik võib valida maksustamise hoone ehituse etapis, muu hulgas tingimusel, et ta kavatseb ehitise kohe pärast valmimist üürile anda.

18 Selle seaduse 9. peatüki § 6 lõike 2 kohaselt võib maksuhaldur hoone ehitamise ajal enne üürimise alustamist lõpetada valikulise maksustamise, kui selgub, et selle korraga seotud tingimused ei ole enam täidetud.

19 Sisendkäibemaksu mahaarvamist käsitlevad sätted on toodud käibemaksuseaduse 8. peatükis ja mahaarvamise korrigeerimist käsitlevad sätted 8a. peatükis.

20 Selle seaduse 8. peatüki § 3 ja 9. peatüki § 8 kohaselt on maksustamise valinud kinnisasja omanikul õigus arvata maha oma tegevusega seotud ostudelt tasutud sisendkäibemaks. Mahaarvamine võib toimuda kas valikulise maksustamisena ehituse etapis, tagasiulatuva mahaarvamise või korrigeerimise teel.

21 Nimetatud seaduse 8. peatüki §-st 4 tuleneb, et mahaarvamist korrigeeritakse põhimõtteliselt sellise kapitalikauba kasutamise muutumise korral, mille omandamisel oli täielikult või osaliselt tekkinud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, nii et mahaarvamisõigus on vähenenud. Samuti tuleb mahaarvamist korrigeerida vastupidises olukorras, st juhul, kui ostmisel mahaarvamisõigust ei tekkinud või see tekkis ainult osaliselt ja kasutamise muutumise tulemusel mahaarvamisõigus tekib või suureneb.

22 Sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeeritakse sama seaduse 8a. peatüki § 6 kohaselt üksnes siis, kui kapitalikaupade kasutust on muudetud või kui kapitalikaup teatava aja jooksul võõrandatakse (korrigeerimisperiood). Kinnisasja puhul on see periood kümme aastat.

23 Käibemaksuseaduse 9. peatüki § 11 sisaldab erisätteid korrigeerimise kohta juhul, kui valikuline maksukohustus lõpetatakse ehituse etapis enne maksustatava üürileandmise algust. Korrigeerimine tuleb seejärel teha ülejäänud korrigeerimisperioodi kohta ühekorraga. Lisaks tuleb sisendkäibemaksu valikulise maksukohustuse määramise otsuse ja selle valiku lõppemise vahele jääva ajavahemiku eest tasumisele kuuluv sisendkäibemaks tasuda riigile koos intressiga. Nende sätete toimel tuleb maha arvatud sisendkäibemaks tasuda kohe koos intressiga.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

24 Kuna Rootsi õiguse alusel asutatud äriühing Skellefteå Industrihus kavatses ehitada talle kuuluvale maatükile üürile andmiseks büroohoone, taotles ta hoone ehitamise ajal valikulise maksustamise korda alates 2012. aasta novembrist, mida tema suhtes ka kohaldati. Seejärel arvas ta tehtud ostudelt – milleks olid peamiselt projekteeritud hoonega seotud arhitektiteenused – tasutud sisendkäibemaksu maha 966 508 Rootsi krooni (SEK) (ligikaudu 95 400 eurot) ulatuses. Pärast seda, kui üks tulevastest üürnikest teatas, et ta ei ole enam huvitatud kõnealuses hoones ruumide üürimisest, näitas kulude ümberhindamine, et projekt ei ole majanduslikult tulus. Põhikohtuasja kostja otsustas seega 2013. aasta septembris projektist loobuda, mis lõpetas valikulise maksustamise korra.

25 Skellefteå Industrihus Aktiebolag tasus 2013. aasta detsembris kogu sisendkäibemaksu, mille ta oli maha arvanud ajavahemikul, mil tema suhtes oli kohaldatud valikulise maksustamise korda. Kolm aastat hiljem, leides, et sisendkäibemaksu tasumise kohustus ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas, taotles ta siiski, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus oleks uuesti lubatud.

26 Kuna maksuhaldur jättis selle taotluse rahuldamata, esitas Skellefteå Industrihus Aktiebolag kaebuse Förvaltningsrätten i Umeåle (Umeå halduskohus, Rootsi), kes rahuldas selle põhjendusel, et kohaldatav liikmesriigi õigus ei ole liidu õigusega kooskõlas. Maksuhaldur kandis seetõttu Skellefteå Industrihus Aktiebolagile üle käibemaksu, mille viimane oli algul tasunud.

27 Kuna apellatsioonkaebus, mille oli esitanud maksuhaldur, jäeti rahuldamata, esitas viimane eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse, milles ta palus, et see kohus kohustaks Skellefteå Industrihusi tasuma mahaarvatud sisendkäibemaks.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib kõigepealt, et käesoleval juhul ei ole tegemist kuritarvituse või pettusega ning et ostusid ei kasutatud maksust vabastatud tehingute tegemiseks. Seega puudutab põhikohtuasi üksnes küsimust, kas käibemaksuseaduse 9. peatüki § 11 on käibemaksudirektiiviga kooskõlas, kui maksukohustus lõppeb hoone ehitamise projektist loobumise tõttu enne selle valmimist ning seega ei ole tehtud ühtegi üüritehingut.

29 Seejärel märgib ta, et käibemaksuseaduse 9. peatüki § 11 sätetega võrdväärseid sätteid käibemaksudirektiivis otseselt ei ole ning seega tuleb kindlaks teha, nagu väidab ka maksuhaldur, kas need seaduse sätted kuuluvad tõepoolest nimetatud direktiivi artikliga 137 liikmesriikidele antud kaalutlusruumi kohaldamisalasse, et täpsustada kinnisvara üürileandmise valikulise maksustamise korda. Vastust sellele küsimusele ei saa aga tuletada Euroopa Kohtu praktikast, eriti 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsusest Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22), 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsusest Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214) ja 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsusest Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Lõpuks täpsustab ta, et juhul kui Euroopa Kohus peaks leidma, et liikmesriikidele jäetud kaalutlusruum põhikohtuasjas käsitletavaid õigusnorme ei hõlma, tuleb veel kontrollida, kas need sätted võivad siiski olla lubatud käibemaksudirektiivi sätete alusel, mis käsitlevad mahaarvamiste korrigeerimist. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et ka selles osas ei võimalda Euroopa Kohtu praktika, eelkõige 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), tekkinud küsimusele vastata.

31 Neil asjaoludel otsustas Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiiviga], eriti selle artiklitega 137, 168, 184–187, 189 ja 192, on kooskõlas olukord, kus kinnisasja omanik, kes tegi hoone ehitamisel valiku maksustamise kasuks ja kes on ehitamisega seotud ostudelt makstud sisendkäibemaksu maha arvanud, peab viivitamata tasuma kogu sisendkäibemaksu koos intressiga põhjusel, et maksukohustus lõppeb seetõttu, et ehitusprojekti elluviimine peatatakse enne hoone valmimist ja üürileandmist seega ei toimu?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

32 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 99 kohaselt võib Euroopa Kohus muu hulgas siis, kui talle esitatud eelotsuse küsimusele võib vastuse selgelt tuletada kohtupraktikast või kui küsimusele antav vastus ei tekita põhjendatud kahtlust, igal ajal ettekandja-kohtuniku ettepanekul ja pärast kohtujuristi ärakuulamist lahendada kohtuasja põhistatud määrusega.

33 Käesolevas kohtuasjas on selle sätte kohaldamine põhjendatud.

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma eelotsuse küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 137, 168, 184–187, 189 ja 192 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud, et kinnisasja omanik, kellele anti võimalus kasutada valikulise maksustamise korda sellise hoone ehitamisel, mille ta pidi üürile andma, ja kes arvas maha selle projektiga seotud ostudelt tasutud sisendkäibemaksu, on kohustatud viivitamata tasuma selle käibemaksu täies ulatuses koos intressidega, kuna kavandatavast projektist, mis andis õiguse mahaarvamisele, loobuti, ilma et oleks esinenud maksustatavat tegevust, või milles on sellistel asjaoludel ette nähtud kohustus korrigeerida sisendkäibemaksu mahaarvamist.

35 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb märkida, et põhikohtuasja aluseks olevad asjaolud ei puuduta mitte maksukohustuse lõppemist, vaid maksustatavate tehingute puudumist. Nimelt, kuna käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt käsitatakse „maksukohustuslasena“ iga isikut, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist

või tulemustest (vt selle kohta 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl jt, C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika), ei lõpe käibemaksukohustus automaatselt sel hetkel, kui maksukohustuslane otsustab varem kavandatud tegevusest loobuda.

36 Mis puudutab küsimust, kas liikmesriigid võivad neile käibemaksudirektiivi artikliga 137 antud kaalutlusruumi kasutades näha ette normi, mille kohaselt võib pärast selles artiklis ette nähtud valikuõiguse kasutamist antud mahaarvamisõiguse tagasiulatuvalt kehtetuks tunnistada, kui kavandatavast majandustegevusest on loobutud, siis tuleb meenutada, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale on kauba või teenuse soetamine maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, määrav asjaolu käibemaksusüsteemi ja seega käibemaksu mahaarvamise mehhanismi kohaldamiseks. Kauba või teenuse kasutamine või kasutamise kavatsus määrab vaid kindlaks esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on käibemaksudirektiivi artikli 168 kohaselt õigus, ning võimaliku korrigeerimise ulatuse järgnevatel perioodidel, kuid ei mõjuta mahaarvamisõiguse tekkimist (12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Euroopa Kohus on ka korduvalt otsustanud, et mahaarvamisõigus, kui see on tekkinud, jääb üldjuhul alles, muu hulgas isegi siis, kui kavandatavat majandustegevust hiljem ei teostatud, mistõttu ei tehtud ka sellega seoses maksustatavaid tehinguid (vt selle kohta 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 20, ja 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 25), või kui maksukohustuslane ei kasutanud tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu kaupa või teenust, mis andis maksustatavate tehingute raames õiguse mahaarvamisele (12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Käibemaksudirektiivi teistsugune tõlgendus oleks vastuolus käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõttega ettevõtja maksukoormuse seisukohast. Sarnaste investeeringute maksustamisel võidaks nimelt sellise tõlgendusega põhjendamatult eristada ettevõtjaid, kes juba teevad maksustatavaid tehinguid, ning ettevõtjaid, kes kavatsevad investeeringute abil alustada tegevust, mille käigus tehakse maksustatavaid tehinguid. Samuti tehtaks sellisel juhul nende viimati nimetatud ettevõtjate vahel vahet meelevaldselt, kuna mahaarvamise lõplik lubamine sõltuks sellest, kas nende investeeringute tulemusel tehakse maksustatavaid tehinguid või mitte (12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Lisaks nähtub kohtupraktikast, et kuigi käibemaksudirektiivi artikli 137 lõige 2 annab liikmesriikidele laia kaalutusruumi, võimaldades neil määrata kindlaks valikuõiguse kasutamise tingimused või see õigus koguni kaotada, ei või liikmesriigid siiski kasutada seda kaalutlusruumi direktiivi artiklite 167 ja 168 rikkumiseks, võttes ära juba omandatud mahaarvamisõiguse (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika). Pärast valikuõiguse kasutamist puudutaks maksustatavate tehingutega seotud käibemaksu mahaarvamise piiramine nimelt mitte valikuõiguse „ulatust“, mida liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi artikli 137 lõike 2 kohaselt piirata, vaid selle õiguse kasutamise tagajärgi (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Seega, kuigi liikmesriikidel on lubatud määratleda tingimused ja kord, mille kohaselt võib valikuõigust teostada, ei tohi nad kahjustada mahaarvamisõiguse enda ulatust ning nad peavad järgima käibemaksudirektiivi eesmärke ja üldpõhimõtteid (vt selle kohta 9. septembri 2004. aasta kohtuotsus Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punkt 24; 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punkt 31, ning 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punktid 45 ja 46).

41 Sellest järeldub, et käibemaksudirektiivi artikli 137 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm nagu käibemaksuseaduse 9. peatüki § 11, milles on tegelikult ette nähtud tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse äravõtmine olukorras, kus see õigus on maksukohustuslasele antud tema valikuõiguse kasutamise raames.

42 Mis puudutab küsimust, kuidas 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsuses INZO (C-110/94, EU:C:1996:67) rõhutatud põhimõtet, mille kohaselt mahaarvamisõigus tekib isegi siis, kui enne käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemist tegevus lõpetatakse, tuleb käsitada koos käibemaksudirektiivi eeskirjadega, mis käsitlevad mahaarvamiste korrigeerimist, ja eelkõige küsimust, kas selline säte nagu käibemaksuseaduse 9. peatüki § 11 võib neid eeskirju arvestades siiski olla lubatud, tuleb korrata, et Euroopa Kohus on esiteks otsustanud, et käibemaksudirektiivi artiklites 184–187 ette nähtud korrigeerimismehhanism on selle direktiiviga kehtestatud käibemaksu mahaarvamise korra olemuslik osa ning selle eesmärk on tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning hilisemate tehingute tarbeks asjasse puutuvate kaupade ja teenuste kasutamise vahel (vt selle kohta 9. juuli 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 20, ja 17. septembri 2020. aasta kohtuotsus Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 26). Ta täpsustas teiseks, et kui maksukohustuslase omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud tehingutes või tehingutes, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, ei või maksu sisse nõuda ega maha arvata (9. juuli 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Lisaks sellele on mahaarvamise korrigeerimise kohustuse tekkimine määratletud käibemaksudirektiivi artiklis 184 võimalikult laialt, nimelt et „esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud“. Selline sõnastus ei välista *a priori* ühtegi käibemaksu alusetu mahaarvamise võimalust ning korrigeerimise kohustuse üldise kohaldatavuse kasuks räägib ka lubatud erandite sõnaselge loetelu selle direktiivi artikli 185 lõikes 2 (vt selle kohta kohtuotsus 17. septembri 2020. aasta kohtuotsus Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punktid 30 ja 31).

44 Peale selle, kui maksukohustuslane ei kasuta tema tahtest sõltumatute asjaolude tõttu kaupa või teenust, mis andis maksustatavate tehingute raames õiguse mahaarvamisele, ei piisa käibemaksudirektiivi artikli 185 tähenduses „muutumise“ esinemise tõendamiseks asjaolust, et hoone seisis pärast sellega seotud üürilepingu ülesütlemist kasutuseta, isegi kui on tõendatud, et maksukohustuslane kavatseb endiselt seda kasutada maksustatavaks tegevuseks ja astub selleks vajalikke samme, kuna see tähendaks mahaarvamisõiguse piiramist korrigeerimist reguleerivate sätete kaudu (12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Seega, üksnes juhul, kui maksukohustuslane ei kavatse enam kasutada kõnealuseid kaupu ja teenuseid hiljem maksustatavate tehingute tarbeks või kasutab neid maksust vabastatud tehingute tegemiseks, katkeb see tihe ja otsene seos käesoleva kohtumääruse punktis 42 viidatud kohtupraktika tähenduses, mis peab esinema tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ja kavandatavate maksustatavate tehingute tegemise vahel (vt selle kohta 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 44).

46 Järelikult, kui – nagu nähtub eelotsusetaotlusest – põhikohtuasjas käsitletav olukord vastab eelmises punktis kirjeldatud olukorrale, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, tuleb kohaldada käibemaksudirektiivi artiklites 184–187 ette nähtud korrigeerimismehhanismi.

47 Mis puudutab täpsemalt käibemaksudirektiivi artiklit 187, siis on Euroopa Kohus otsustanud, et see säte ei reguleeri korrigeerimise korda, mida tuleb kohaldada siis, kui kapitalikauba esmakordsel kasutusele võtmisel osutub mahaarvamisõigus esialgsest mahaarvamisest suuremaks või väiksemaks (17. septembri 2020. aasta kohtuotsus Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 43). Samuti ei kuulu esialgse mahaarvamise korrigeerimise korra kindlaksmääramine asjaomase

kapitalikauba esmase kasutuselevõtu kuupäeval, kui ilmneb, et sel kuupäeval oli nimetatud 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 nimetatud direktiivi artikli 186 alusel kohustatud kehtestama (17. septembri 2020. aasta kohtuotsus Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 48).

48 Kuna käesoleval juhul ei ole tegemist soetatud kaupade ja teenuste „esmase kasutuselevõtuga“ või „tegeliku kasutamisega“, siis tuleb asuda seisukohale, et Rootsi õiguses ette nähtud käibemaksu esialgse mahaarvamise korrigeerimise kord ei kuulu käibemaksudirektiivi artikli 187 kohaldamisalasse ega ole seega vastupidi eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukohale selle sättega vastuolus.

49 Sama järeldus tuleb teha ka käibemaksudirektiivi artikli 192 kohta, kuna selle sätte sõnastusest nähtub selgelt, et see jätab liikmesriikidele valiku, kas võtta või mitte „vajalikud meetmed tagamaks, et nimetatud maksukohustuslane ei saaks põhjendamatut kasu ega kannaks põhjendamatut kahju“.

50 Kõiki neid kaalutlusi arvestades tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 137, 168, 184–187, 189 ja 192 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud, et kinnisasja omanik, kellele anti võimalus kasutada valikulise maksustamise korda sellise hoone ehitamisel, mille ta pidi üürile andma, ja kes arvas maha selle projektiga seotud ostudelt tasutud sisendkäibemaksu, on kohustatud viivitamata tasuma selle käibemaksu täies ulatuses koos intressidega, kuna kavandatavast projektist, mis andis õiguse mahaarvamisele, loobuti, ilma et oleks esinenud maksustatavat tegevust, või milles on sellistel asjaoludel ette nähtud kohustus korrigeerida sisendkäibemaksu mahaarvamist.

Kohtukulud

51 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 137, 168, 184–187, 189 ja 192 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, milles on ette nähtud, et kinnisasja omanik, kellele anti võimalus kasutada valikulise maksustamise korda sellise hoone ehitamisel, mille ta pidi üürile andma, ja kes arvas maha selle projektiga seotud ostudelt tasutud sisendkäibemaksu, on kohustatud viivitamata tasuma selle käibemaksu täies ulatuses koos intressidega, kuna kavandatavast projektist, mis andis õiguse mahaarvamisele, loobuti, ilma et oleks esinenud maksustatavat tegevust, või milles on sellistel asjaoludel ette nähtud kohustus korrigeerida sisendkäibemaksu mahaarvamist.

Allkirjad