Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

11. aprill 2018 *

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piirang – Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine – Maa võõrandamine – Ekslik kvalifitseerimine „maksustatavaks tegevuseks“ – Maksu märkimine algsele arvele – Selle märke muutmine võõrandaja poolt

Kohtuasjas C-532/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas'e (Leedu kõrgeim halduskohus) 3. oktoobri 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. oktoobril 2016, menetluses

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

versus

SEB bankas AB,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud J.-C. Bonichot (ettekandja), A. Arabadjiev, S. Rodin ja E. Regan,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikku menetlust ja 4. oktoobri 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– SEB bankas AB, esindaja: M. Bielskienė, keda abistas *advokatė* A. Medelienė,

– Leedu valitsus, esindajad: D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė ja J. Prasauskienė,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskaitė,

olles 20. detsembri 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: leedu.

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 184–186 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos'e (Leedu rahandusministeeriumi haldusalasse kuuluv riiklik maksuinspektsioon) (edaspidi „maksuhaldur“) ja SEB bankas AB vahelises kohtuvaidluses nimetatud äriühingu suhtes tehtud maksuotsuse üle, et korrigeerida selle äriühingu poolt seoses maatükkide ostmisega tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punktis b on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada isikut, kes juhuti teeb artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

[…]

b) ehitusmaa võõrandamine.“

4 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt k on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

k) ehitiseta maa, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine“.

5 Käibemaksudirektiivi artikli 179 kohaselt:

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

Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et artiklis 12 nimetatud juhutehinguid tegevad maksukohustuslased kasutaksid mahaarvamisõigust üksnes tarne ajal.“

6 Käibemaksudirektiivi 5. peatükk „Mahaarvamise korrigeerimine“ sisaldab muu hulgas artikleid 184–189.

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 184 on ette nähtud:

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

8 Käibemaksudirektiivi 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 Käibemaksudirektiivi artiklis 186 on sätestatud:

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

10 Käibemaksudirektiivi 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.

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 artikli 188 kohaselt:

„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. 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 Käibemaksudirektiivi 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 Käibemaksudirektiivi artikli 250 lõike 1 kohaselt:

„1. Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.“

Leedu õigus

14 Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos pridėnitės vertės mokesč įstatymas), mida on muudetud 15. jaanuari 2004. aasta seadusega nr IX-1960, artiklis 65 „Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise üldreeglid“ on sätestatud:

„Kui käibemaksukohustuslane on pärast maksustamisperioodi käibedeklaratsiooni esitamist tühistanud teatud osa kaupade ostu, on kaupade võõrandajalt või teenuste osutajalt saanud täiendavaid hinnaalandusi või kaupade võõrandajale või teenuste osutajale tasumisele kuuluva käibemaksu summa on mingil muul põhjusel vähenenud, nagu ka juhul, kui maksukohustuslasele on impordikäibemaks tagastatud, ning eespool nimetatud sisend- ja/või impordikäibemaksu summad olid maha arvatud, tuleb neid käibemaksu mahaarvamisi korrigeerida, suurendades vastavalt selle maksustamisperioodi käibedeklaratsioonis, mil eespool kirjeldatud asjaolud said teatavaks, riigieelarvesse tasumisele kuuluva käibemaksu summat või vähendades riigieelarvest tagastamisele kuuluva käibemaksu summat.“

15 Sama seaduse artikli 83 lõikes 1 on ette nähtud:

„Kui maksustatavate kaupade või teenuste maksustatav väärtus või kogus pärast kaupade võõrandamise või teenuste osutamise dokumenteerimist muutub, tehakse hinnaalandust, kaubad (või osa nendest) tagastatakse müüjale, kaupade (või osa nendest) või teenuste tellimus tühistatakse või kui soetaja (kliendi) poolt maksmisele kuuluv tasu muutub muul põhjusel, peab isik, kes esitas kõnealuste kaupade võõrandamise või teenuste osutamise kohta algse raamatupidamisdokumendi, esitama eespool kirjeldatud muutusi kajastava kreeditarve. Poolte kokkuleppel võib kaupade tagastamist või teenuste tühistamist kajastada mitte kaupade tarnija või teenuste osutaja koostatud kreeditarvel, vaid soetaja (kliendi) koostatud deebetdokumendis (arvel), kui ta on käibemaksukohustuslane.“

16 Leedu Vabariigi maksukorralduse seaduse (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas) 13. aprilli 2004. aasta seaduse nr IX-2112 redaktsiooni artikli 68 lõikes 1 on ette nähtud:

„Kui käesolevas artiklis või asjaomast maksu puudutavas eriseaduses ei ole ette nähtud teisiti, võib maksukohustuslane või maksuhaldur maksu arvutada või ümber arvutada perioodi eest, mis ei ole pikem kui jooksev kalendriaasta ja viis eelnevat kalendriaastat alates selle aasta 1. jaanuarist, mil maks esialgu arvutati või ümber arvutati.“

17 Sama seaduse artikli 80 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksukohustuslasel on õigus oma maksudeklaratsiooni korrigeerida, kui käesoleva seaduse artiklis 68 maksu (ümber)arvutamiseks ette nähtud periood ei ole lõppenud.“

Põhikohtuasja faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimused

18 SEB Lizingas UAB, mille õigustesse on astunud tema 2013. aasta novembris üle võtnud SEB bankas, ostis VKK Investicija'lt 2007. aasta märtsis kuus maatükki hinnaga 4 800 000 Leedu litti (umbes 1 387 200 eurot), mis sisaldas kõiki makse. Pooled lähtusid sellest, et nimetatud tehingu puhul on tegemist ehitusmaa võõrandamisega, mille puhul tuleb tasuda käibemaksu. Seetõttu tasus SEB Lizingas tehingu väärtuselt käibemaksu, mille ta arvas 2007. aasta märtsis sisendkäibemaksuna maha.

19 Samal ajal andis SEB Lizingas need maatükid liisingulepingu alusel VKK Investicija kasutusse. Kuna nimetatud äriühing ei täitnud liisingulepingust tulenevaid kohustusi, lõpetas SEB Lizingas 2009. aasta mais lepingu ühepoolselt.

20 VKK Investicija esitas 14. aprillil 2010 kaebajale kreeditarve, milles oli märgitud, et kuna käibemaksu ei pea tasuma, on esimesel arvel koos kõikide maksudega toodud hind sama, mis maksuvaba hind, ning samas esitas ta uue arve, millel oli tasumisele kuuluvaks hinnaks ilma käibemaksuta märgitud 4 800 000 Leedu litti. Ta lähtus sellest, et kõnealuse müügitehingu puhul ei ole kokkuvõttes tegemist ehitusmaa võõrandamisega ja seega ei maksustata seda käibemaksuga. Seepärast esitas ta 2007. aasta märtsi kohta korrigeeritud käibedeklaratsiooni.

21 SEB Lizingase juures, kes keeldus kreeditarvet ja uut arvet arvesse võtmast ning 2007. aasta märtsis teostatud sisendkäibemaksu mahaarvamist vastavalt nendele dokumentidele korrigeerimast, viidi 2012. aastal läbi maksukontroll. Kuna maksuhaldur asus seisukohale, et asjaomaste maatükkide võõrandamise puhul oli tõepoolest tegemist maksuvaba tehinguga, määras ta 16. mai 2014. aasta otsuses, et alusetult maha arvatud käibemaks tuleb tagastada koos viivitusintressiga ja määras SEB Bankasele trahvi.

22 SEB Bankas vaidlustas selle otsuse Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės'is (Leedu Vabariigi valitsuse juures olev maksuvaidluste lahendamise komisjon), kes tühistas selle otsuse osaliselt tasumisele kuuluva käibemaksu ja kõrvalkulude osas. Maksuhaldur pöördus Vilniaus apygardos administracinis teismase poole (Vilniuse halduskohus, Leedu), paludes selle osa otsusest tühistada. Kohus jättis kaebuse rahuldamata. Maksuhaldur esitas Vilniaus apygardos administracinis teismase (Vilniuse halduskohus) otsuse peale edasikaebuse Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus).

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leidis, et käesolevas kohtuasjas tuleb tõlgendada ja kohaldada liidu õigust.

24 Neil asjaoludel otsustas Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikleid 184–186 tuleb põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras tõlgendada nii, et selles direktiivis ette nähtud mahaarvamiste korrigeerimise mehhanism ei ole kohaldatav juhul, kui juba käibemaksu esialgne mahaarvamine ei olnud võimalik, kuna asjaomane tehing oli maa võõrandamisega seotud käibemaksust vabastatud tehing?

2. Kas vastust esimesele küsimusele mõjutab asjaolu, et: 1) käibemaks asjaomastelt maatükkidelt arvati esialgu maha maksuhalduri tava pärast, mille kohaselt peeti kõnealust tehingut ekslikult ehitusmaa võõrandamiseks, mis tuleb käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 1 punkti b kohaselt käibemaksuga maksustada, ja/või 2) pärast soetajapoolset esialgset mahaarvamist esitas maatüki võõrandaja soetajale käibemaksu kreeditarve, mis korrigeeris algsel arvel märgitud käibemaksusummasid?

3. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras tuleb käibemaksudirektiivi artikleid 184 ja/või 185 tõlgendada nii, et kui juba käibemaksu esialgne mahaarvamine ei olnud võimalik, kuna asjaomane tehing oli käibemaksust vabastatud, siis tuleb maksukohustuslase kohustust seda mahaarvamist korrigeerida pidada tekkinuks kohe või alles siis, kui ta sai teada, et esialgne mahaarvamine ei olnud võimalik?

4. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras tuleb käibemaksudirektiivi ja eelkõige selle artikleid 179, 184–186 ning 250 tõlgendada nii, et mahaarvatava sisendkäibemaksu korrigeeritud summad tuleb maha arvata sellel maksustamisperioodil, mil tekkis maksukohustuslase kohustus ja/või õigus algset mahaarvamist korrigeerida?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Sissejuhatavad märkused

25 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikkel 184 kohustab korrigeerima esialgset mahaarvamist, kui see oli suurem või väiksem, kui maksukohustuslasele lubatud. Direktiivi artikli 185 lõikes 1 on täpsustatud, et mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid. Selle artikli lõikes 2 on nimetatud juhtumid, mil erandina ei tehta korrigeerimist. Direktiivi artikkel 186 sätestab, et liikmesriigid kehtestavad käibemaksudirektiivi artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.

26 Seega on artiklites 184 ja 185, millele viidatakse esimeses eelotsuse küsimuses, ette nähtud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohustus, kusjuures seda on seal näitlikustatud ning piiritletud. Siiski ei ole nendes artiklites ette nähtud, millisel moel tuleb korrigeerimine teha.

27 Käibemaksudirektiivi artiklis 186 on seevastu sõnaselgelt kohustatud liikmesriike kehtestama sellise mahaarvamise korrigeerimise tingimused. Ainult kapitalikaupade puhul ja järelikult erijuhtumil on käibemaksudirektiivi artiklites 187–189 ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise teatavad üksikasjalikud eeskirjad.

28 Järelikult tuleb vahet teha käibemaksudirektiivi artiklis 184 ette nähtud korrigeerimiskohustuse ulatusel ning sama direktiivi artiklites 187–189 kirjeldatud korrigeerimismehhanismi kohaldamisalal.

Esimene ja teine küsimus

29 Kuivõrd eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab enda esimeses küsimuses nii käibemaksudirektiivi artiklitele 184–186 kui ka sisendkäibemaksu alusetu mahaarvamise korrigeerimiseks selles direktiivis ette nähtud mehhanismile, tuleb see küsimus eespool toodud selgitusi arvestades ümber sõnastada.

30 Esimese ja teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 184 tuleb tõlgendada nii, et selles artiklis ette nähtud kohustus korrigeerida käibemaksu alusetut mahaarvamist kehtib ka juhul, kui algul ei oleks tohtinud käibemaksu üldse maha arvata, sest tehing, mille alusel seda tehti, oli käibemaksust vabastatud, ja teiseks, kas käibemaksudirektiivi artikleid 187–189 tuleb tõlgendada nii, et nendes artiklites ette nähtud mehhanism käibemaksu alusetu mahaarvamise korrigeerimiseks on sellistel juhtudel kohaldatav, eriti sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus esialgne sisendkäibemaksu mahaarvamine oli alusetu seetõttu, et tegemist oli maatükkide võõrandamistehinguga, mis on käibemaksust vabastatud.

31 Ka soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas esimesele küsimusele vastamisel võib olla tähtsust sellel, et põhikohtuasjas tasuti käibemaks maatükkide ostuhinnalt ja arvati see maha maksuhalduri tava tõttu, mis oli ekslik, ning asjaolul, et nende maatükkide võõrandaja esitas omandajale kreeditarve, milles korrigeeriti algsel arvel märgitud käibemaksu summat.

32 Esiteks tuleb märkida, et mahaarvamise korrigeerimise kohustus on määratletud käibemaksudirektiivi artiklis 184 võimalikult laialt, nimelt et „esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem, kui maksukohustuslasele lubatud“.

33 Selline sõnastus ei välista *a priori* ühtegi käibemaksu alusetu mahaarvamise võimalust. Korrigeerimise kohustuse üldise kohaldatavuse kasuks räägib ka käibemaksudirektiivist lubatud erandite sõnaselge loetelu direktiivi artikli 185 lõikes 2.

34 Eelkõige on juhtumi puhul, kus sisendkäibemaks arvati küll maha, kuigi mahaarvamise õigust ei olnud, tegemist käibemaksudirektiivi artiklis 184 esimesena nimetatud olukorraga, nimelt on sellisel juhul esialgne mahaarvamine suurem, kui maksukohustuslasele lubatud.

35 Ka on ühise käibemaksusüsteemi loogikaga kooskõlas, et käibemaksudirektiiv, mis võttis sisuliselt üle nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“), näeb ette üldise kohustuse sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeerida.

36 Esiteks on see kohustus lahutamatu iga liikmesriigi kohustusest kehtestada kõik vajalikud õigus- ja haldusnormid, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine. Selleks on liikmesriigid kohustatud kontrollima maksukohustuslaste maksudeklaratsioone, raamatupidamisdokumente ja muid asjasse puutuvaid dokumente ning arvutama välja ja koguma tasumisele kuuluva maksu (17. juuli 2008. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Itaalia, C-132/06, EU:C:2008:412, punkt 37). Sellisel kontrollil ei oleks aga mõtet, kui ette ei oleks nähtud alusetu mahaarvamise korrigeerimist.

37 Teiseks tuleneb üldine kohustus käibemaksu alusetut mahaarvamist korrigeerida käibemaksu neutraalsusest, mis on vastavas valdkonnas liidu seadusandja kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 92 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Nimelt võib selles süsteemis maha arvata üksnes maksu, millega maksustati eelmises etapis maksukohustuslase maksustatavate tehingute jaoks kasutatud kaubad või teenused. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on seotud maksu kogumisega vahetult järgnevas etapis. Kui maksukohustuslase omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvates tehingutes, ei või maksu sisse nõuda ega maha arvata (30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 24). Käibemaksu neutraalsuse põhimõte nõuab seega ka käibemaksu igasuguse alusetu mahaarvamise korrigeerimist.

39 Eeltoodust nähtub, et käibemaksudirektiivi artiklit 184 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu alusetut mahaarvamist tuleb korrigeerida ka juhul, kui algul ei oleks tohtinud käibemaksu üldse maha arvata, nagu siis, kui selgub, et mahaarvamise aluseks olnud tehing kuulub käibemaksuvabade tehingute hulka.

40 Teiseks ei ole aga käibemaksudirektiivi artiklid 187–189 sellisel juhul kohaldatavad.

41 Nimelt nähtub käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 2 teisest lõigust, et kapitalikaupade puhul tehakse selles sättes ette nähtud korrigeerimine, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaubad omandati või toodeti või mil neid kasutati esimest korda.

Seega puudutavad käibemaksudirektiivi artiklis 187 kirjeldatud korrigeerimise üksikasjalikud eeskirjad käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 1 ette nähtud erijuhtumit, kus sisendkäibemaksu summa arvutamise tegurid on muutunud pärast käibedeklaratsiooni esitamist. Seda korda ei saa seega kasutada, et korrigeerida mahaarvamist, mille tegemiseks ei olnud mitte mingisugust õigust juba algusest peale. Mõned nendest eeskirjadest, nagu käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 2 esimeses lõigus ette nähtud viiele aastale jagunev korrigeerimine, on sellise juhtumi jaoks ka ilmselgelt sobimatud. Käibemaksudirektiivi artikkel 188 käsitleb seevastu juhtumit, mis on veelgi erilisem ja eelnevast erinev ning puudutab kapitalikauba võõrandamist korrigeerimisperioodil.

42 Ka on Euroopa Kohus otsustanud kuuenda direktiivi sätete kohta, mis on sisuliselt identsed käibemaksudirektiivi sätetega (30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 31), et kuuendas direktiivis ette nähtud korrigeerimise mehhanismi saab kasutada üksnes siis, kui sisendkäibemaksu on õigus maha arvata (vt selle kohta 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 37).

43 Eeltoodust nähtub, et käibemaksudirektiivi artiklites 187 ja 188 ette nähtud mehhanismi käibemaksu alusetu mahaarvamise korrigeerimiseks ei saa kohaldada, kui algul tehtud mahaarvamiseks puudus igasugune õigus. Seda mehhanismi ei saa seetõttu eelkõige kohaldada sellisele maatükkide võõrandamise tehingule nagu põhikohtuasjas, mis oli eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel käibemaksuvaba ning millelt ei oleks järelikult võinud seda maksu sisse nõuda ega maha arvata.

44 Sellistel tingimustel ei muuda selle mehhanismi kohaldamatuse osas midagi ka asjaolud, et esiteks tasuti põhikohtuasjas käibemaks maatükkide ostuhinnalt ja arvati see maha maksuhalduri tava tõttu, mis oli ekslik, ning teiseks, et nende maatükkide võõrandaja esitas omandajale kreeditarve, milles korrigeeriti algsel arvel märgitud käibemaksu summat.

45 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 184 tuleb tõlgendada nii, et selles artiklis ette nähtud kohustus korrigeerida käibemaksu alusetut mahaarvamist kehtib ka juhul, kui algul ei oleks tohtinud käibemaksu üldse maha arvata, sest tehing, mille alusel seda tehti, oli käibemaksust vabastatud. Käibemaksudirektiivi artikleid 187–189 tuleb aga tõlgendada nii, et nendes artiklites ette nähtud mehhanism käibemaksu alusetu mahaarvamise korrigeerimiseks ei ole sellistel juhtudel kohaldatav, eriti sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus esialgne sisendkäibemaksu mahaarvamine oli alusetu seetõttu, et tegemist oli maatükkide võõrandamistehinguga, mis on käibemaksust vabastatud.

Kolmas ja neljas küsimus

46 Kolmanda ja neljanda küsimusega, mida tuleb uurida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi sätteid sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohta tuleb tõlgendada nii, et juhul kui käibemaksu ei oleks tohtinud algul üldse maha arvata, võimaldavad need kindlaks määrata aja, millal tekib kohustus käibemaksu alusetut mahaarvamist korrigeerida, ja ajavahemiku, mille kohta see korrigeerimine teha tuleb.

47 Need küsimused puudutavad käibemaksu korrigeerimise tingimusi. Nagu nähtub aga käesoleva kohtuotsuse punktist 43, ei ole käibemaksudirektiivi artiklites 187–189 ette nähtud mehhanism käibemaksu mahaarvamise korrigeerimiseks sellises olukorras nagu põhikohtuasjas kohaldatav. Sellisel juhul peavad käibemaksudirektiivi artikli 186 järgi järelikult liikmesriigid kindlaks määrama korrigeerimise üksikasjalikud eeskirjad.

48 Samas peavad liikmesriigid nende eeskirjade riigisiseses õiguses sätestamisel järgima liidu õigust. Seepärast peab Euroopa Kohus, kellele on esitatud eelotsusetaotlus, andma liikmesriigi kohtule kõik tõlgendamise juhised, mida viimane vajab selleks, et hinnata nende õigusnormide kooskõla liidu

õigusega, mille järgimist Euroopa Kohus tagab, ning eelkõige nende kooskõla liidu aluspõhimõtetega (vt selle kohta 29. mai 1997. aasta kohtuotsus Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, punkt 15, ja 26. märtsi 2009. aasta kohtumäärus Pignataro, C-535/08, ei avaldata, EU:C:2009:204, punkt 22).

49 Selle kohta on SEB Bankas leidnud enda kirjalikes seisukohtades, et õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega on vastuolus korrigeerida 2007. aastal tehtud tehinguga seoses maha arvatud sisendkäibemaksu, samas kui maksuhaldur oli 2013. aastani ise seisukohal, et sellise tehingu puhul on tegemist maksustatava tehinguga.

50 Siiski tuleb esiteks märkida, et õiguspärane ootus ei saa põhineda haldusasutuse seadusega vastuolus oleval taval (vt selle kohta 6. veebruari 1986. aasta kohtuotsus Vlachou *vs*. kontrollikoda, 162/84, EU:C:1986:56, punkt 6). Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel pidas aga Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) riigisisese õiguse valel tõlgendusel põhinevaks haldustava, mille kohaselt vaidlusalust tehingut peeti algul „käibemaksuga maksustatavaks tehinguks“, mistõttu oli algne sisendkäibemaksu mahaarvamine õigusvastane.

51 Esiteks tuleb märkida, et õiguskindluse põhimõttega ei ole vastuolus liikmesriigi maksuhalduri haldustava, mille kohaselt võib ta enne õigustlõpetava tähtaja möödumist tühistada otsuse, millega ta oli andnud maksukohustuslasele õiguse sisendkäibemaksu maha arvata, ja selle maksu sisse nõuda (vt selle kohta 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Nigl jt, C-340/15, EU:C:2016:764, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 See põhimõte nõuab aga, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (vt selle kohta 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika). Seetõttu võib õiguskindluse põhimõttega olla vastuolus, kui õigustlõpetava tähtaja algus oleneb juhuslikest asjaoludest, mille alusel selgus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusvastasus, ja eelkõige, nagu näib pooldavat Leedu valitsus, et see viiakse ajale, mil ostja sai kreeditarve, millega müüja muutis ühepoolselt ilma maksudeta arvestatud maatüki hinna suurust, tõstes seda mitu aastat pärast müüki käibemaksusumma võrra; seda peab aga hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

53 Kolmandale ja neljandale küsimusele tuleb vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 186 tuleb tõlgendada nii, et juhul kui käibemaksu ei oleks tohtinud üldse maha arvata, peavad liikmesriigid kindlaks määrama aja, millal tekib kohustus käibemaksu alusetut mahaarvamist korrigeerida, ja ajavahemiku, mille kohta see korrigeerimine teha tuleb, järgides seejuures liidu õiguse põhimõtteid, eelkõige õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtet. Liikmesriigi kohus peab kontrollima, kas sellisel juhul nagu põhikohtuasjas on neid põhimõtteid järgitud.

Kohtukulud

54 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 (esimene koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 184 tuleb tõlgendada nii, et selles artiklis ette nähtud kohustus korrigeerida käibemaksu alusetut mahaarvamist kehtib ka juhul, kui algul ei oleks tohtinud käibemaksu üldse maha arvata, sest tehing, mille alusel seda tehti, oli käibemaksust vabastatud. Direktiivi 2006/112 artikleid 187–189 tuleb aga tõlgendada nii, et nendes artiklites ette nähtud mehhanism käibemaksu alusetu mahaarvamise korrigeerimiseks ei ole**

sellistel juhtudel kohaldatav, eriti sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus esialgne sisendkäibemaksu mahaarvamine oli alusetu seetõttu, et tegemist oli maatükkide võõrandamistehinguga, mis on käibemaksust vabastatud.

2. **Direktiivi 2006/112 artiklit 186 tuleb tõlgendada nii, et juhul kui käibemaksu ei oleks tohtinud üldse maha arvata, peavad liikmesriigid kindlaks määrama aja, millal tekib kohustus käibemaksu alusetut mahaarvamist korrigeerida, ja ajavahemiku, mille kohta see korrigeerimine teha tuleb, järgides seejuures liidu õiguse põhimõtteid, eelkõige õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtet. Liikmesriigi kohus peab kontrollima, kas sellisel juhul nagu põhikohtuasjas on neid põhimõtteid järgitud.**

Allkirjad