

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

30. juuni 2022(\*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 137 – Maksustamise valiku võimalus – Tingimused – Liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse maksukohustuslase õigusele valida kinnisvara müügi käibemaksuga maksustamine tingimus, et see vara antakse üle maksukohustuslasele, kes on juba registreeritud käibemaksukohustuslasena – Kohustus korrigeerida selle tingimuse täitmata jätmise korral käibemaksu mahaarvamisi – Neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtted

Kohtuasjas C-56/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?si (Leedu Vabariigi valitsuse maksuvaidluste komisjon) 16. oktoobri 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. jaanuaril 2021, menetluses

**UAB „ARVI“ ir ko**

*versus*

**Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president A. Prechal, kohtunikud J. Passer, F. Biltgen (ettekandja), N. Wahl ja M. L. Arastey Sahún,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- UAB „ARVI“ ir ko, esindajad: *advokatai* L. Augustinavi?ien? ja A. Paulauskas,
- Leedu valitsus, esindajad: K. Dieninis ja V. Kazlauskait??Šven?ionien?,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskait? ja L. Lozano Palacios,

olles 24. märtsi 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

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 135 ja 137 ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtete tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud UAB „ARVI“ ir ko (edaspidi „Arvi“) ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusalas tegutsev maksuinspeksioon, edaspidi „riiklik maksuinspeksioon“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab õigust valida sellise kinnisasja müügi maksustamine, mis võõrandatakse isikule, kes ei olnud müügi hetkel käibemaksukohustuslasena registreeritud, ning sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise tingimusi.

## **Õiguslik raamistik**

### ***Liidu õigus***

3 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõikes 1 on ette nähtud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

j) ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitis asub, võõrandamine, välja arvatud [enne esmast kasutuselevõttu];

[...]“.

4 Selle 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 [enne esmast kasutuselevõttu];

[...]

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

Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala.“

5 Nimetatud direktiivi artiklis 168 on ette nähtud:

„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 artikli 213 lõikes 1 on ette nähtud:

„Iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb.“

7 Käibemaksudirektiivi artikli 214 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et järgmised isikud registreerida, andes neile individuaalse numbri:

a) iga maksukohustuslane, välja arvatud artikli 9 lõikes 2 nimetatud maksukohustuslased, kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamisõigust andvaid kaubatarneid või osutab teenuseid, välja arvatud sellised kaubatarned ja teenuseosutamised, mille puhul peab käibemaksu artiklite 194–197 ja artikli 199 kohaselt tasuma ainult kaupade soetaja või teenuste saaja või isik, kelle tarbeks kaubad või teenused on mõeldud;

[...]“.

### **Leedu õigus**

8 Leedu Vabariigi 5. märtsi 2002. aasta käibemaksuseaduse nr IX-751 (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas Nr. IX?751; Žin., 2002, nr 35?1271) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 32 lõikes 3 on sätestatud:

„Sellise kinnisasja puhul, mis on käesoleva artikli lõike 1 või lõike 2 kohaselt käibemaksust vabastatud, võib maksukohustuslane käesolevas seaduses sätestatud korras valida maksustamise, kui kaup müüakse või antakse muul viisil üle käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslasele [...] ning seda võimalust kohaldatakse kõigi tema vastavate tehingute suhtes vähemalt 24 kuu jooksul alates valikuõiguse deklareerimise kuupäevast. Maksukohustuslane deklareerib selle võimaluse kasutamise vastavalt maksuhalduri kehtestatud korrale. [...]“.

9 Selle seaduse artikli 58 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksukohustuslasel on õigus maha arvata omandatud või imporditud kaupadelt või teenustelt tasutud sisendkäibemaksu, kui need kaubad või teenused on mõeldud kasutamiseks järgmiste tegevuste tarbeks:

1) käibemaksuga maksustatava kauba tarnimine või teenuste osutamine;

[...]“.

10 Nimetatud seaduse artikli 67 lõige 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Maha arvatud käibemaksu tuleb korrigeerida nii, nagu on käesolevas artiklis ette nähtud: kinnisasja puhul kümme aastat [...] alates maksustamisperioodist, mil sisend- ja/või impordikäibemaks sellelt asjalt täielikult või osaliselt maha arvati (ehitise/rajatise olulise parendamise korral korrigeeritakse sel viisil valmistatud materiaalselt põhivaralt maha arvatud käibemaksu kümne aasta jooksul alates maksustamisperioodist, mil parendustööd lõpetati). [...]“.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

11 Pärast Arvi käibemaksu arvutamise, deklaratsiooni esitamise ja tasumise nõuetekohasuse

kontrolli koostas Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Kaunase piirkonna maksuinspeksioon, Leedu, edaspidi „piirkondlik maksuinspeksioon“) 15. aprillil 2020 maksukontrolli protokoll, milles tuvastati, et see äriühing oli 8. mail 2015 toimunud kinnisvara UAB „Investicijų ir inovacijų fondasele“ (edaspidi „Fondas“) müügi käigus ekslikult arvestanud käibemaksu. Piirkondlik maksuinspeksioon leidis selle protokoll kohaselt nimelt, et Fondas ei olnud müügi ajal veel käibemaksukohustuslasena registreeritud, mistõttu Arvi ei saanud valida selle tehingu maksustamist ega sellest tulenevalt esitada arvet vastava käibemaksu kohta, mistõttu ta oleks pidanud oma käibemaksudeklaratsioonis korrigeerima maha arvatud sisendkäibemaksu summat.

12 See maksuinspeksioon jättis oma 22. mai 2020. aasta otsusega nimetatud kontrolliprotokoll muutmata ja kohustas Arvit tasuma sellele vastava käibemaksusumma koos trahvi ja viivisega.

13 Kuna selle otsuse peale esitatud vaie jäeti riikliku maksuinspeksiooni 23. juuli 2020. aasta otsusega rahuldamata, pöördus Arvi Mokestinių komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Leedu Vabariigi valitsuse maksuvaidluste komisjon) poole.

14 See asutus küsib esmalt, kas Leedu seadusandja on juhul, kui ta valib oma kaalutusõigust kasutades, et õigusele valida maksustamine on kehtestatud tingimus, et ostjaks saab ainult olla maksukohustuslane, kellel on käibemaksukohustuslasena registreerimise number, toimunud kooskõlas käibemaksudirektiiviga, pidades silmas selle eesmärke ja sisu. Seejärel soovib ta teada, kas maksukohustuslase valik arvestada käibemaksu vana kinnisasja võõrandamiselt, kui selline valik ei vasta käibemaksuseaduse artiklis 32 ette nähtud tingimusele, et omandaja on käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslane, võimaldab seda tehingut siiski pidada käibemaksuga maksustatava kapitalikauba võõrandamiseks, mis ei too kaasa tarnija kohustust käibemaksu mahaarvamist korrigeerida. Lõpuks soovib ta teada, kas liikmesriigi maksuinspeksioon tegutseb kooskõlas käibemaksudirektiivi mõtte ja Euroopa Kohtu praktikas esile tõstetud põhimõtetega, nõudes, et tarnija korrigeeriks sisendkäibemaksu mahaarvamist, samas kui kauba omandaja on käibemaksukohustuslasena registreeritud üks kuu pärast tehingu tegemist.

15 Neil asjaoludel otsustas Mokestinių komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Leedu Vabariigi valitsuse maksuvaidluste komisjon) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artiklite 135 ja 137 tõlgenduse ning neutraalse maksustamise põhimõtte ja tõhususe põhimõttega on kooskõlas sellised riigisisised õigusnormid, mille kohaselt käibemaksukohustuslasel on õigus valida käibemaksu arvestamine käibemaksust vabastatud kinnisasjalt üksnes juhul, kui see kinnisasi võõrandatakse maksukohustuslasele, kes selle tehingu sõlmimise ajal on registreeritud käibemaksukohustuslane?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas käibemaksudirektiivi sätetega, mis reguleerivad tarnija õigust arvata maha käibemaks ja mahaarvamise korrigeerimist, ning neutraalse maksustamise põhimõtte ja tõhususe põhimõttega on kooskõlas riigisiseste õigusnormide selline tõlgendus, mille kohaselt kinnisasja tarnija peab korrigeerima selle kinnisasja soetamisel arvestatud käibemaksu mahaarvamist, kui ta on valinud võimaluse nõuda selle kinnisasja tarnelt sisse käibemaks ja seda võimalust ei ole riigisiseste nõuete kohaselt võimalik kasutada üheainsa tingimuse tõttu, st selle tõttu, et soetajal ei olnud registreeritud käibemaksukohustuslase staatust?

3. Kas käibemaksudirektiivi sätetega, mis reguleerivad tarnija õigust käibemaks maha arvata ja käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist, ning käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on

kooskõlas halduspraktika, mille kohaselt kinnisasja tarnija on niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas kohustatud korrigeerima maha arvatud sisendkäibemaksu selle kinnisasja soetamiselt/valmistamiselt, sest selle kinnisasja müügitehingut peetakse käibemaksust vabastatud kinnisasja tarneks, kuna puudub õigus valida käibemaksu sissenõudmine (soetajal ei ole tehingu sõlmimise ajal käibemaksukohustuslase registreerimisnumbrit), ehkki kinnisasja soetaja oli tehingu sõlmimise ajaks esitanud taotluse enda registreerimiseks käibemaksukohustuslasena ning ta registreeriti käibemaksukohustuslasena üks kuu pärast tehingu sõlmimist? Kas sel juhul on oluline kindlaks teha, kas kinnisasja soetaja, kes registreeriti käibemaksukohustuslasena pärast tehingut, kasutas soetatud kinnisasja tegelikult käibemaksuga maksustatava tegevuse tarbeks ja puuduvad tõendid pettuse või kuritarvitamise kohta?”

## **Eelotsuse küsimuste analüüs**

### ***Esimene eelotsuse küsimus***

16 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 135 ja 137 ning neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised riigisisised õigusnormid, mille kohaselt käibemaksukohustuslasel on õigus valida käibemaksu arvestamine kinnisasja müügilt üksnes juhul, kui see kinnisasi võõrandatakse maksukohustuslasele, kes selle tehingu sõlmimise ajal on registreeritud käibemaksukohustuslane.

17 Sellega seoses tuleb ühelt poolt märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 137 lõikes 1 on ette nähtud, et liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele valikuõiguse maksustamise suhtes eelkõige järgmisel juhul: „ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine, välja arvatud [enne esmast kasutuselevõttu]“, ning lõikes 2 on täpsustatud, et liikmesriigid „kehtestavad lõikes 1 ettenähtud valikuõiguse kasutamise üksikasjalikud eeskirjad“ ja „võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala“.

18 Teiselt poolt tuleneb Euroopa Kohtu praktikast 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“) artikli 13 C osa kohta, mis on aga ülekantav analoogia alusel käibemaksudirektiivi artiklile 137, mis on sisu poolest identne, et liikmesriigid võivad seda võimalust kasutades anda direktiivis nimetatud maksuvabastuste saajatele võimaluse maksuvabastusest kas kõikidel juhtudel või teatavates piirides või teatavaid tingimusi täites loobuda (vt analoogia alusel 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 Käibemaksudirektiivi artikkel 137 võimaldab seega liikmesriikidel anda oma maksukohustuslastele kinnisvara maksustamise valikuõiguse nende tehingute osas, millele selles sättes on osutatud, kuid samuti piirata selle õiguse ulatust või see tühistada. Seega on liikmesriikidel selle artikli raames ulatuslik kaalutlusruum, kuna nende ülesanne on hinnata, kas valikuõigus tuleb kehtestada või mitte, olenevalt sellest, mida nad peavad oma riigis konkreetsel hetkel valitsevast kontekstist lähtudes otstarbekaks (vt selle kohta 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, punktid 28 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).

20 Liikmesriigid võivad jätta oma kaalutlusõigust kasutades teatud tehingud või maksumaksjate kategooriad ka selle õiguse kohaldamisalast väljapoole (vt analoogia alusel 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 30).

21 Liikmesriigid peavad valikuõiguse kohaldamisala piiramise võimaluse kasutamisel ning selle

kasutamise üksikasjaliku korra kindlaksmääramisel siiski järgima käibemaksudirektiivi eesmärgi ja üldpõhimõtteid, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet ja ettenähtud maksuvabastuste korrektse, arusaadava ning ühetaolise kohaldamise nõuet (vt analoogia alusel 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punkt 31).

22 Käesoleval juhul piirduvad põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid osas, milles need kehtestavad käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis j sätestatud maksuvabastusest loobumise korra, üksnes nende tingimuste sätestamisega, mille kohaselt maksukohustuslane võib kasutada oma valikuõigust kinnisvara võõrandamise maksustamise suhtes, mis annab talle mahaarvamisoiguse.

23 Põhikohtuasjas kõne all olevad liikmesriigi õigusnormid on selles osas sarnased nendega, mida käsitleti 9. septembri 2004. aasta kohtuotsuse Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512) aluseks olnud kohtuasjas ja mis – kui liikmesriik on kasutanud võimalust anda oma maksukohustuslastele kinnisvara rendile- ja üürileandmise tehingute maksustamise suhtes valikuõigus – seab käibemaksu täies ulatuses mahaarvamise sõltuvusse maksuhaldurilt eelneva ja mittetagasiulatava loa saamisest. Selles kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus ühelt poolt, et kui liikmesriik allutab maksustamisvalikuõiguse teatavatele seadusjärgsetele tingimustele, võimaldab eelneva nõusoleku menetlus nende tingimuste täitmist kontrollida, ja teiselt poolt, et liikmesriigi kehtestatud loa andmise menetluse eesmärk ei ole piirata mahaarvamisoigust, vaid see võimaldab vastupidi kasutada seda õigust täielikult, tingimusel et järgitakse teatavaid nõudeid (vt selle kohta 9. septembri 2004. aasta kohtuotsus Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punktid 26 ja 28).

24 Sama järeldus tuleb teha selliste õigusnormide kohta, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kuna neis on üksnes määratud kindlaks kord, kuidas kasutada maksukohustuslaste valikuõigust selliste tehingute maksustamise suhtes, mis on põhimõtteliselt maksust vabastatud. Sellised õigusnormid ei piira mahaarvamisoigust, vaid lubavad vastupidi juhul, kui seda võimalust kasutatakse vastavalt selleks ette nähtud korrale, kasutada seda õigust, mis sellise valiku puudumisel oleks välistatud. Lisaks aitab tingimus, mille kohaselt kinnisasja võõrandaja võib valida müügitehingu maksustamise vaid siis, kui omandaja on maksukohustuslane, kes on müügi hetkel juba käibemaksukohustuslasena registreeritud, tagada valikuõiguse kasutamise õiguskindluse põhimõtet järgides.

25 Seda järeldust ei sea kahtluse alla argument, mille esitas teiste hulgas komisjon, et see tingimus on vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga, mis on välja kujundatud eelkõige 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsuse Dobro (C-159/17, EU:C:2018:161) punktis 32 ja mille kohaselt kujutavad käibemaksudirektiivi artiklis 214 ette nähtud käibemaksukohustuslasena registreerimine ning selle direktiivi artiklis 213 sätestatud maksukohustuslase kohustus teatada oma tegevuse algusest, muutumisest ja lõppemisest endast vaid kontrolliotstarbelisi vorminõudeid, mis ei saa kahtluse alla seada eelkõige käibemaksu mahaarvamise õigust, kui selle õiguse tekkimise sisulised tingimused on täidetud. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 56 märkis, ei ole see kohtupraktika käesoleval juhul asjakohane, kuna põhikohtuasi ei puuduta mitte omandaja, keda ei olnud kõnealuse kinnisasja omandamise hetkel veel käibemaksukohustuslasena registreeritud, mahaarvamisoigust, vaid seda, kuidas müüja kasutab oma valikuõigust kinnisasja võõrandamise tehingu maksustamiseks.

26 Neid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 135 ja 137 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised riigisisised õigusnormid, mille kohaselt käibemaksukohustuslasel on õigus valida käibemaksu arvestamine kinnisasja müügilt üksnes juhul, kui see kinnisasi võõrandatakse maksukohustuslasele, kes selle tehingu sõlmimise ajal on registreeritud käibemaksukohustuslane.

### ***Teine ja kolmas küsimus***

27 Teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi sätteid ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid ja praktika, mille kohaselt kinnisasja müüja on kohustatud korrigeerima maha arvatud sisendkäibemaksu selle kinnisasja soetamiselt pärast seda, kui talle keelduti andmast õigust valida selle müügitehingu maksustamist põhjendusel, et omandaja ei vastanud selle tehingu toimumise kuupäeval tingimustele, mis olid seatud müüjale selle õiguse kasutamiseks.

28 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb esiteks tõdeda, et põhikohtuasjas kõne all olev korrigeerimiskohustus tuleneb asjaolust, et antud juhul ei loobunud kehtivalt selle tehingu maksuvabastusest.

29 Teiseks, mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, siis Euroopa Kohus on otsustanud, et nimetatud põhimõttega on vastuolus see, kui sarnaseid, üksteisega konkureerivaid teenuseid koheldakse käibemaksu seisukohast erinevalt (vt selle kohta 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Käesoleval juhul ei nähtu ei eelotsusetaotlusest ega Euroopa Kohtule esitatud seisukohtadest, et põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid või praktika näevad ette sarnaste ja omavahel konkureerivate tehingute erineva kohtlemise. Põhjustel, mida kohtujurist oma ettepaneku punktides 30–35 ja 46 põhjalikumalt selgitas, on kinnisasja võõrandamise maksustamise valikuõiguse eesmärk vältida seda, et maksukohustuslane, kes võõrandab, on ebasoodsas konkurentsiolukorras, mille eesmärk on just kohaldada neutraalse maksustamise põhimõtet, ning põhikohtuasjas kõne all olevates liikmesriigi õigusnormides ette nähtud maksustamise valikuõiguse kasutamise tingimused on kõikide maksukohustuslaste jaoks samad, sõltumata nende õigusvõimest või õiguslikust vormist, kuna seda saab kasutada ainult siis, kui omandaja on kauba võõrandamise hetkel käibemaksukohustuslasena registreeritud.

31 Kolmandaks, mis puudutab tõhususe põhimõtet, millega on vastuolus see, kui riigisisene menetlusnorm muudab liidu õiguse kohaldamise praktikas võimatuks või ülemäära raskeks, antud juhul mahaarvamisõiguse kasutamise, siis tuleb meenutada, et nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 24, on põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormidega kehtestatud üksnes maksukohustuslaste valikuõiguse kasutamise kord selliste tehingute maksustamisel, mis on põhimõtteliselt maksust vabastatud ja mis ei piira põhimõtteliselt maksust vabastatud tehingute maksustamist, ning need ei kahjusta mahaarvamisõigust. Lisaks ei tulene ei eelotsusetaotlusest ega Euroopa Kohtule esitatud seisukohtadest, et põhikohtuasjas kõne all olevad liikmesriigi õigusnormid või nende kohaldamine maksuhalduri poolt muudaks mahaarvamisõiguse kasutamise praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks.

32 Valikuõiguse kasutamise tingimused on vastupidi ette teada ja – nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 53 – niisugusel maksukohustuslasel nagu Arvi on liikmesriigi tasandil kehtestatud tingimuste täitmiseks ja seega ka tegelikult mahaarvamisõiguse teostamiseks palju

vahendeid.

33 Järelikult ei ole sellised liikmesriigi õigusnormid või praktika, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tõhususe põhimõttega vastuolus.

34 Neljandaks, mis puudutab küsimust, kas põhikohtuasjas kõne all olevad riigisisised õigusnormid või maksuhalduri poolt nende kohaldamine on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus samuti viitab, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt peab riigisisene meede selleks, et see oleks nimetatud põhimõttega kooskõlas, olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 26. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 58).

35 Käesoleval juhul aitab nõue, mille kohaselt omandaja peab olema maksukohustuslane, kes on müügi hetkel juba käibemaksukohustuslasena registreeritud, selleks et müüja saaks valida tehingu maksustamise, kaitsta teenuseosutaja õiguskindlust, kuna see võimaldab tal veenduda, et ta saab tegelikult teostada oma valikuõigust maksustamise suhtes ja tagada käibemaksu nõuetekohase kogumise. Selline nõue on seega taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv.

36 Lisaks ei lähe see kaugemale sellest, mis on vajalik taotletava eesmärgi saavutamiseks, kuna see võimaldab tagada, et enne sellise tehingu tegemist, millelt maksukohustuslane soovib valikuõiguse kasutamise tagajärjel käibemaksu arvestada, on viimasel võimalik teada, kas ta saab seda valikuõigust tegelikult teostada, ilma et tal endal või maksuhalduril oleks vaja teha pikaajalisi kontrole või uurimisi omandaja maksukohustuslase staatuse osas.

37 Arvestades eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt eelotsusetaotluses antud selgitusi, tuleb lisada, et pädevad ametiasutused ei saa lisaks asjaolule, et tehing on maksust vabastatud või mitte, arvesse võtta muid asjaolusid, nagu kinnisasja kasutamine omandaja poolt. Mahaarvamisõiguse ja võimaliku korrigeerimiskohustuse seisukohast asjasse puutuv tegur on selle tegevuse laad, mille jaoks maksukohustuslasest müüja kõnealust kinnisasja kasutas. Lisaks kahjustaks see, kui käibemaksuga maksustatava tehingu olemasolu kindlakstegemiseks võetakse arvesse seda, kuidas kinnisasja omandaja seda seejärel kasutab, õiguskindluse põhimõtet. See kehtib seda enam, et omandaja peab sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeerima, kui ta peaks kõnealust kinnisasja kasutama maksuvabade või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvate tehingute tarbeks. Selline kasutusotstarbe muutmine ei saa siiski viia selleni, et kaubatarnete või teenuste osutamisega seotud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimine lasub teisel maksukohustuslasel peale selle, kes nimetatud mahaarvamise tegi (vt selle kohta 26. novembri 2020. aasta kohtuotsus Sögaard Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, punktid 46 ja 47).

38 Käesoleval juhul ei saa seega küsimus, kuidas Fondas kasutas Arvilt soetatud kinnisasja, mõjutada Arvi poolt selle kinnisasja omandamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Tegemist on kahe eraldi tehinguga, mis puudutavad eraldi maksukohustuslasi, kellel mõlemal on oma majandustegevus.

39 Lisaks, mis puudutab küsimust, kas eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas tegemist ei ole pettuse või kuritarvitamisega, siis piisab, kui korrata ühelt poolt, et kui maksuhaldur tuvastab, et mahaarvamisõigust kasutati pettuse või kuritarvituse eesmärgil, on tal õigus tagasiulatuvalt nõuda mahaarvatud summade tagastamist (28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 52). Teiselt poolt on maksukohustuslastel üldjuhul vabadus valida organisatsiooniline struktuur või tehingu tegemise viis, mida nad peavad oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramiseks kõige sobivamaks, kuna õiguse kuritarvituste keelu põhimõtte keelab üksnes puhtalt fiktiivsed skeemid, millel puudub majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustus, mille

andmine oleks vastuolus käibemaksudirektiivi eesmärkidega (vt selle kohta 3. septembri 2020. aasta kohtumäärus Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi sätteid ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid ja praktika, mille kohaselt kinnisasja müüja on kohustatud korrigeerima maha arvatud sisendkäibemaksu selle kinnisasja soetamiselt pärast seda, kui talle keelduti andmast õigust valida selle müügitehingu maksustamist põhjendusel, et omandaja ei vastanud selle tehingu toimumise kuupäeval tingimustele, mis olid seatud müüjale selle õiguse kasutamiseks. Kuigi soetaja poolt kõnealuse kinnisasja tegelik kasutamine käibemaksuga maksustatavates tegevustes ei oma selles osas tähtsust, peavad pädevad ametiasutused siiski kontrollima, kas maksukohustuslane, kes on soovinud kasutada oma valikuõigust kõnealuse tehingu maksustamise suhtes, võib olla toime pannud pettuse või kuritarvituse.

## Kohtukulud

41 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:

**1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 135 ja 137 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised riigisisised õigusnormid, mille kohaselt käibemaksukohustuslasel on õigus valida käibemaksu arvestamine kinnisasja müügilt üksnes juhul, kui see kinnisasi võõrandatakse maksukohustuslasele, kes selle tehingu sõlmimise ajal on registreeritud käibemaksukohustuslane.**

**2. Direktiivi 2006/112 sätteid ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid ja praktika, mille kohaselt kinnisasja müüja on kohustatud korrigeerima maha arvatud sisendkäibemaksu selle kinnisasja soetamiselt pärast seda, kui talle keelduti andmast õigust valida selle müügitehingu maksustamist põhjendusel, et omandaja ei vastanud selle tehingu toimumise kuupäeval tingimustele, mis olid seatud müüjale selle õiguse kasutamiseks. Kuigi soetaja poolt kõnealuse kinnisasja tegelik kasutamine käibemaksuga maksustatavates tegevustes ei oma selles osas tähtsust, peavad pädevad ametiasutused siiski kontrollima, kas maksukohustuslane, kes on soovinud kasutada oma valikuõigust kõnealuse tehingu maksustamise suhtes, võib olla toime pannud pettuse või kuritarvituse.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: leedu.