

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

12. september 2024(\*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 187 – Mahaarvamise korrigeerimine – Kapitalikaubana soetatud kinnisasja puhul ette nähtud pikendatud korrigeerimisperiood – Mõiste „kapitalikaubad“ – Artikkel 190 – Liikmesriikide õigus käsitada kapitalikaupadena teenuseid, millel on sarnased tunnused nendega, mis on tavaliselt sellistel kaupadel – Ehitise laiendamise ja renoveerimise tööd – Liikmesriigi õiguses ette nähtud võimalus samastada selliseid töid kinnisasja ehitamise või omandamisega – Piirangud – Artikli 190 vahetu õigusmõju – Kaalutusruum

Kohtuasjas C-243/23 [Drebers](i),

mille ese on ELTL artikli 267 alusel hof van beroep te Genti (Genti apellatsioonikohus, Belgia) 28. juuni 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. aprillil 2023, menetluses

### **Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën**

*versus*

**L BV,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

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

kohtujurist: A. M. Collins,

kohtusekretär: ametnik A. Lamote,

arvestades kirjalikku menetlust ja 13. märtsi 2024. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- L BV, esindajad: *advocaten* H. Casier ja S. Gnedasj,
- Belgia valitsus, esindajad: S. Baeyens, P. Cottin ja C. Pochet,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia, M. Björkland ja C. Zois,

olles 6. juuni 2024. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **kohtuotsuse**

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 187 ja 189 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiëni (Belgia riigi föderaalne maksuamet, edaspidi „maksuamet“) ja L BV vahelises kohtuvaidluses seoses küsimusega, kui pikka korrigeerimisperioodi tuleks kohaldada L BV majandustegevuses kasutatava ehitise juures tehtud tööde eest tasutud käibemaksu mahaarvamiste puhul.

## **Õiguslik raamistik**

### ***Liidu õigus***

#### *Kuues direktiiv*

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT 1995, L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274) ja nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiiviga 2006/69/EÜ (ELT 2006, L 221, lk 9) (edaspidi „kuues direktiiv“) ning mis tunnistati kehtetuks ja asendati käibemaksudirektiiviga, artikli 20 lõigetes 2 ja 4 oli sätestatud:

„2. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaup omandati või toodeti. Iga-aastane korrigeerimine hõlmab üksnes üht viiendikku kaubale kehtestatud maksust. Korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaup omandati või toodeti.

[...]

Tootmisvahenditena omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.

[...]

4. [Lõike 2] kohaldamisel võivad liikmesriigid:

– määratleda kapitalikauba mõiste;

[...]

Liikmesriigid võivad [lõiget 2] kohaldada ka teenustele, millel on samad tunnused, mida tavaliselt omistatakse kapitalikaupadele.“

4 Direktiivi 95/7 artikli 1 punktiga 4 muudeti kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 2 kolmandat lõiku. Direktiivi 95/7 põhjendus 5 oli sõnastatud järgmiselt:

„on asjakohane, et liikmesriigid pikendavad kõnealuse direktiivi artikli 20 lõikes 2 sätestatud kohanduste arvutamise aluseks olevat tähtaega 20 aastani tootmisvahenditena omandatud kinnisvara puhul, pidades silmas nende kasutusiga“.

5 Direktiivi 2006/69 artikli 1 punktiga 6 lisati kuuenda direktiivi artikli 20 lõikele 4 teine lõik. Direktiivi 2006/69 põhjenduses 5 oli täpsustatud:

„Tuleks rõhutada, et skeemi, mis võimaldab kapitalikaupade puhul mahaarvamisi korrigeerida vara kasutusaja jooksul, lähtudes selle tegelikust kasutusest, võib laiendada ka kapitalikaupadega

sarnanevatele teatavatele teenustele.“

### *Käibemaksudirektiiv*

6 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

7 Viidatud direktiivi artiklis 12 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:

a) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu;

[...]

2. Lõike 1 punktis a käsitatakse „ehitisena“ igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist.

Liikmesriigid võivad kehtestada lõike 1 punktis a sätestatud kriteeriumi ehitiste ümberkujundamisele kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad ning määrata ehitise aluse maa mõiste.

[...]“.

8 Selle direktiivi artikli 14 lõikes 1 on ette nähtud:

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

9 Käibemaksudirektiivi artikli 24 lõikes 1 on sätestatud:

„„Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.“

10 Nimetatud direktiivi artikli 135 lõikes 1 on ette nähtud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

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

[...]“.

11 Direktiivi artikkel 168 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on

maksudohustuslasel 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 maksudohustuslane;

[...].“

12 Käibemaksudirektiivi artikkel 184 sätestab:

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

13 Direktiivi artikli 185 lõige 1 näeb ette:

„Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.“

14 Nimetatud direktiivi artiklis 187 on märgitud:

„1. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaubad soetati või toodeti.

[...]

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.“

15 Sama direktiivi artiklis 189 on ette nähtud:

„Artiklite 187 ja 188 kohaldamiseks võivad liikmesriigid võtta järgmisi meetmeid:

a) määratleda kapitalikaupade mõiste;

[...].“

16 Käibemaksudirektiivi artikkel 190 sätestab:

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

### **Belgia õigus**

17 3. juuli 1969. aasta käibemaksuseadustiku (wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde; *Belgisch Staatsblad*, 17.7.1969, lk 7046) põhikohtuasjas

kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadustik“) on artikli 1 lõike 9 punkt 1 sõnastatud järgmiselt:

„Käesolevas seadustikus kasutatakse järgmisi mõisteid:

1° ehitis või ehitise osad – mis tahes maaga püsivalt ühendatud rajatis“.

18 Käibemaksuseadustiku artikli 48 lõikes 2 on sätestatud:

„Kapitalikaupade ja teenuste puhul, millel on sarnased tunnused nendega, mis tavaliselt on kapitalikaupadel, vaadatakse nendelt kaupadelt tasutud maksu mahaarvamine viie aasta jooksul uuesti läbi. Läbivaatamine toimub igal aastal viiendiku ulatuses nende maksude summast, kui mahaarvatavate maksude arvutamisel arvesse võetud tegurid on muutunud.

Siiski on kuninga kindlaks määratud kapitalikaubana soetatud kinnisasjalt tasumisele kuuluva maksu puhul muutmise periood 15 aastat ja iga aasta ülevaatamine toimub 15 aasta ulatuses selle maksu summast.“

19 Selle seadustiku artiklis 49 on sätestatud, et kuningas määrab kindlaks artiklite 45–48 kohaldamise tingimused.

20 10. detsembri 1969. aasta kuningliku määruse nr 3, mis käsitleb käibemaksu kohaldamisega seotud mahaarvamisi (Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde; *Belgisch Staatsblad*, 12.12.1969, lk 12006), põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „kuninga dekreet nr 3“) sätestab artikkel 9:

„Lõige 1 Kapitalikaupadelt tasutud maksude puhul vaadatakse maksukohustuslase esialgne mahaarvamine üle viie aasta jooksul alates selle aasta 1. jaanuarist, mil mahaarvamisõigus tekkis.

Kapitalikaubana soetatud kinnisasjalt tasutud maksude puhul pikendatakse seda perioodi siiski 15 aastani.

Kapitalikaubana soetatud kinnisasjalt tasutud maks on maks, mida on tasutud:

1° tehingutelt, mis on suunatud [käibemaksuseadustiku] artikli 1 lõike 9 punktis 1 nimetatud kaupade hankimisele või aitavad sellele kaasa;

2° [käibemaksuseadustiku] artikli 1 lõikes 9 nimetatud kaupade soetamisel;

3° asjaõiguse omandamisel [käibemaksuseadustiku] artikli 9 teise lõigu punkti 2 tähenduses, mis puudutab [käibemaksuseadustiku] artikli 1 lõikes 9 nimetatud kaupu.“

21 Kuningliku dekreeedi nr 3 artikli 21**bis** lõike 1 esimese lõigu punkt 2 sätestab, et maksukohustuslane, kelle tegevus on maksust vabastatud ilma mahaarvamisõiguseta ja kes muutub sama tegevuse osas maksukohustuslaseks, kes teeb tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, võib teistmise teel kasutada mahaarvamisõigust eelkõige nende kapitalikaupade puhul, mis selle muutumise ajal alles jäävad, tingimusel et neid kaupu saab veel kasutada ja kui käibemaksuseadustiku artikli 48 lõikes 2 sätestatud ajavahemik ei ole möödunud.

## **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

- 22 L BV on advokaadibüroo. Talle kuulub oma majandustegevuse teostamiseks kinnisasi, mida kasutab eluruumina ka üks juhatuse liige.
- 23 Aastatel 2007–2015 tehti selles ehitises põhjalikke ehitustöid, mille lõppedes koosneb see nüüd põhihoonest ja renoveeritud vahehoonest, samuti on hoonel kelder, klaasist kõrvalhoone ja äsja valminud liftišaht. Erinevad ruumid on omavahel ühendatud koridoridega, mis asuvad nii nullkorrusel kui ka esimesel korrusel, kusjuures liftišaht võimaldab lisaks jõuda põhi- ja vahehoone kõikidele korrustele. 2015. aasta keskpaigaks olid ehitustööd täielikult lõpetatud ja hoone sai uuesti kasutusele võtta.
- 24 Kogu ehitisele omistati vaid üks „katastritulu“, mis enne tööde algust oli 2456 eurot ja pärast tööde lõpetamist 3850 eurot. Selliselt ümberkujundatud ehitise oli mõeldud 40% ulatuses isiklikuks tarbeks ja 60% ulatuses majandustegevuseks.
- 25 Belgia Kuningriik tühistas alates 1. jaanuarist 2014 advokaadina tegutsemisele seni kehtinud käibemaksuvabastuse, mistõttu on L BV sellest kuupäevast alates registreeritud käibemaksukohustuslasena.
- 26 L BV korrigeeris seejärel käibemaksu mahaarvamist, arvates maha osa käibemaksust, mille ta oli tasunud asjaomaste tööde maksumuselt ja mida tal ei olnud võimalik maha arvata siis, kui tema tegevus oli veel maksust vabastatud, kuna tema hinnangul nendele töödele kohaldatav korrigeerimisperiodid alles kestis.
- 27 Selles osas tugines L BV eeldusele, et need tööd on kapitalikaubad, mille suhtes kohaldatakse pikendatud korrigeerimisperiodi 15 aastat, mitte aga harilikku viieaastast korrigeerimisperiodi, mida kohaldatakse muudele kapitalikaupadele kui kinnisvara.
- 28 Maksuamet viis 28. augustil ja 1. detsembril 2015 L BV registrijärgses asukohas läbi etteteatamata maksukontrolli, mis puudutas ajavahemikku 1. jaanuarist 2014 kuni 30. septembrini 2015. Kontrolli tulemusena leidis maksuhaldur – ühtlasi mööndes, et L BV-l on põhimõtteliselt õigus korrigeerida asjaomaste ehitustöödega seotud käibemaksu mahaarvamist –, et nende ehitustööde tulemusel ei ehitatud uut ehitist, vaid üksnes parendati ja renoveeriti olemasolevat, mistõttu tuli kohaldada viieaastast korrigeerimisperiodi.
- 29 Leides, et nende töödega seotud mahaarvamiste korrigeerimist, mida tegi L BV, tuleb parandada, saatis maksuamet 25. oktoobril 2017 viimasele teate, et ta on osaliselt kohustatud tasuma nende mahaarvamistega seotud käibemaksu.
- 30 Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Ida-Flandria esimese astme kohus, Genti kohtumaja, Belgia) asus 10. märtsi 2020. aasta kohtuotsuses seisukohale, et selle äriühingu ehitatud kogu klaasist kõrvalhoonet ja liftišahti ning ehitise renoveeritud vahehoonet tuleb käsitada kapitalikaubana soetatud kinnisasja hulka kuuluva ehitise värskest ehitatud osadena, mistõttu oli selle kohtu hinnangul L BV-l õigus maha arvata nende töödega seotud käibemaksu 60% ulatuses.
- 31 Maksuamet esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, hof van beroep te Gentile (Genti apellatsioonikohus, Belgia). L BV esitas omakorda vastuapellatsioonkaebuse.

32 Viimati nimetatud kohus leiab esiteks, et maksuameti apellatsioonkaebus on põhjendatud, kuna põhihoone tagumisel küljel asuvat liftišahti ja kahte ehitist ei saa pidada „ehitise osaks“ käibemaksuseadustiku artikli 1 lõike 9 punkti 1 tähenduses.

33 Samas märgib ta siiski teiseks seoses L BV vastuapellatsioonkaebusega, et Belgia õiguse järgi kohaldatakse 15-aastast pikendatud korrigeerimisperioodi – juhul, kui töid tehakse olemasoleva ehitise juures – nendelt ehitustöödelt tasumisele kuuluva käibemaksu suhtes üksnes siis, kui pärast tööde lõpetamist on käibemaksuga maksustamise mõttes tegemist „uue ehitisega“. Seega ei ole 15-aastane periood kohaldatav ehitustöödele, kui nendega ei kaasne tegelikult „uue“ hoone ehitamist käibemaksuga maksustamise mõttes, isegi kui nende tööde laadi ja mahtu arvestades annavad need tööd ehitisele sama pika majandusliku kasutusea, nagu on uutel hoonetel.

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb aga samamoodi nagu L BV, kas see kord on käibemaksudirektiiviga, eelkõige selle artiklitega 187 ja 189, kooskõlas.

35 Esiteks on selle korra järgi mõistega „kapitalikaubad“ sisuliselt hõlmatud üksnes ehitise või ehitise osade ehitamine, samas kui käibemaksudirektiivi artikkel 187 või artikkel 189 ei piira millegagi selle mõiste sisu. Samuti ei viita need artiklid selle direktiivi artikli 12 lõike 1 punktis a sisalduvale mõistele „ehitise või ehitise osade [...] võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu“, kuna viimati nimetatud sätte eesmärk on üksnes selgitada, millistel tingimustel võib ehitise üleminekut käibemaksuga maksustada. Seetõttu ei ole põhjendatud mõiste „kapitalikaubana soetatud kinnisasi“ sedavõrd range ülevõtmise liikmesriigi õigusesse, nagu seda tegi Belgia seadusandja.

36 Teiseks, kui ehitisi on oluliselt ümber kujundatud, mis annab neile nii pika majandusliku kasutusea, nagu on uutel ehitistel, millest nagu käesoleval juhul annab tunnistust asjaolu, et kõnesolevad ehitustööd amortiseeruvad 33 aasta jooksul, siis on need võrreldavad uute ehitistega ning neid tuleb vastavalt neutraalse maksustamise põhimõttele, mis on võrdse kohtlemise põhimõtte konkreetne väljendus, käibemaksuga maksustamisel kohelda võrdselt. Sellega seoses võiks asuda seisukohale, et mõistet „kapitalikaubad“ tuleb kohaldada kogu vara suhtes, mille majanduslik kasutusiga on märkimisväärselt pikem kui tavapärase viieaastane korrigeerimisperiood.

37 Kui see on nii, siis ei välista eelotsusetaotluse esitanud kohus, et L BV võib tugineda käibemaksudirektiivile, et vaidlustada liikmesriigi õigusnormid, mis on direktiivi ja selle aluseks olevate põhimõtetega vastuolus.

38 Neil asjaoludel otsustas hof van beroep te Gent (Genti apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklitega 187 ja 189 on vastuolus sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas (nimelt Belgia käibemaksuseadustiku artikli 48 lõige 2 ja artikkel 49 koostoimes kuningliku dekreeedi nr 3 artikliga 9), mille kohaselt kohaldatakse pikendatud (15?aastast) ülevaatamisperioodi (korrigeerimisperioodi) olemasoleva ehitise ümberkujundamisel ainult siis, kui pärast tööde lõppu on riigisisese õiguse kriteeriumide alusel tegemist „uue ehitisega“ käibemaksudirektiivi artikli 12 tähenduses, kuigi olulisel määral ümberkujundatud ehitise (mida riigisiseses õiguses sätestatud halduskriteeriumide kohaselt ei loeta siiski „uueks ehitiseks“ artikli 12 tähenduses) majanduslik kasutusiga on identne uue ehitise majandusliku kasutuseaga, mis on oluliselt pikem kui käibemaksudirektiivi artiklis 187 ette nähtud viieaastane periood, mis nähtub muu hulgas sellest, et tehtud ehitustööd amortiseeruvad 33 aasta jooksul, mis vastab uue ehitise amortisatsiooniperioodile?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklil 187 on vahetu õigusmõju, nii et 15?aastase korrigeerimisperioodi kohaldamisele saab tugineda maksukohustuslane, kes tegi ehitises töid, ilma et nende tööde tulemusel tuleks ümberkujundatud ehitist riigisisese õiguse kriteeriumide alusel lugeda „uueks ehitiseks“ käibemaksudirektiivi artikli 12 tähenduses, kusjuures need tööd on siiski seotud sellise majandusliku kasutuseaga, mis on identne uue ehitise, millele kohaldatakse 15?aastast ülevaatamisperioodi (korrigeerimisperioodi), majandusliku kasutuseaga?“

## **Eelotsuse küsimuste analüüs**

### ***Esimene küsimus***

39 Kõigepealt tuleb märkida, et esimene küsimus puudutab korrigeerimisperioodi käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 1 tähenduses, mida tuleb kohaldada kõnealuste ehitustööde eest L BV tasutud käibemaksu mahaarvamisele, st selles sättes kapitalikaupade puhul üldiselt ette nähtud viieaastast perioodi või pikemat perioodi, mis võib kesta kuni 20 aastat, mida liikmesriikidel on selle sätte alusel võimalus kohaldada kapitalikaubana soetatud kinnisasja suhtes ja mis on Belgias käibemaksuseadustiku artikli 48 lõike 2 ja kuningliku dekreeedi nr 3 artikli 9 lõike 1 kohaselt 15 aastat.

40 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust ja kohtuistungil Belgia valitsuse esitatud täpsustustest nähtub aga esiteks, et põhikohtuasjas kõne all olevad ehitustööd maksustati käibemaksuga mitte kui kaubatarned, vaid kui teenuste osutamine käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses koostoimes selle direktiivi artikliga 24.

41 Teiseks kasutas maksuamet selleks, et kohaldada nendele töödele selle direktiivi artikli 187 lõike 1 esimeses lõigus ette nähtud viieaastast korrigeerimisperioodi, võimalust, mis on nüüd antud liikmesriikidele selle direktiivi artikliga 190 ja mida rakendatakse Belgia õiguses käibemaksuseadustiku artikli 48 lõike 2 esimese lõiguga ning mille kohaselt võib kapitalikaupadena käsitada ka teenuseid, millel on sarnased tunnused nendele, mida tavaliselt seostatakse selliste kaupadega.

42 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele tarviliku vastuse andmiseks arvesse võtta ka käibemaksudirektiivi artiklit 190.

43 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 187, 189 ja 190 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist käsitlevad liikmesriigi õigusnormid, mille alusel kohaldatakse kapitalikaubana soetatud kinnisasjade puhul artikli 187 kohaselt kehtestatud pikendatud korrigeerimisperioodi ehitustöödele üksnes siis, kui nende maht on selline, et tööde tulemusel ehitatakse ehitist ümber selle direktiivi artikli 12 lõike 2

tähenduses, välja arvatud ehitustöödele, mida maksustatakse käibemaksuga kui teenuste osutamist nimetatud direktiivi tähenduses, mis – ilma et need tooksid kaasa sellise ümberkujundamise – hõlmavad ehitise olulist laiendamist ja/või põhjalikku renoveerimist ning mille majanduslik kasutusiga vastab uue ehitise elueale.

44 Sellega seoses tuleb esiteks meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mis kuulub tasumisele või mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Mahaarvamiskorra eesmärk on vabastada maksukohustuslane täielikult oma kogu majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab seega kogu majandustegevuse täiesti neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Samuti on selle mahaarvamissüsteemi lahutamatuks osaks oleva käibemaksudirektiiviga ette nähtud korrigeerimismehhanismi eesmärk suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada neutraalne maksustamine, nii et varasemas etapis tehtud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamisoiguse ainult selles osas, milles need on seotud maksustatavate tehingutega (9. juuli 2020. aasta kohtuotsus Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C?374/19, EU:C:2020:546, punkt 20).

47 Käibemaksudirektiivi artiklites 184 ja 185 on üldiselt sätestatud tingimused, mille esinemisel peab liikmesriigi maksuhaldur nõudma algul mahaarvatud käibemaksu korrigeerimist, samas kui selle direktiivi artiklites 187–192 on ette nähtud teatavad käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise eeskirjad, mida kohaldatakse kapitalikaupade erijuhul (vt selle kohta 17. septembri 2020. aasta kohtuotsus Stichting Schoonzicht, C?791/18, EU:C:2020:731, punktid 27 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).

48 Nii näeb käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 1 esimene lõik ette, et kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaubad soetati või toodeti.

49 Mahaarvamise korrigeerimisperiood võimaldab vältida mahaarvamise arvutamisel ebatäpsusi ja maksukohustuslasele põhjendamatute soodustuste andmist või neile ebasoodsa olukorra tekkimist juhul, kui mahaarvamise summa kindlaksmääramisel algul arvesse võetud asjaolud pärast deklaratsiooni esitamist muutuvad. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on selliste muudatuste tõenäosus eriti suur kapitalikaupade puhul, mida kasutatakse sageli mitme aasta jooksul, mil nende kasutusotstarve võib muutuda, kuna nende soetamiskulud amortiseeruvad vastavalt mitme majandusaasta jooksul (vt selle kohta 16. juuni 2016. aasta kohtuotsus Mateusiak, C?229/15, EU:C:2016:454, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Sellega seoses reguleerivad käibemaksudirektiivi artikli 187 sätted niisugust mahaarvamise korrigeerimist nagu põhikohtuasjas, kus kapitalikaupa, mille kasutamisest mahaarvamisoigust ei teki, kasutatakse seejärel nii, et sellest tekib mahaarvamisoigus (25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, punkt 31).

51 Mis puudutab konkreetsemalt kapitalikaubana soetatud kinnisasju, siis käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 1 kolmas lõik lubab liikmesriikidel korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.

52 See säte vastab sisuliselt käibemaksudirektiiviga asendatud kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 2 kolmandale lõigule. Direktiivi 95/7, millega seda sätet muudeti nii, et kapitalikaubana soetatud kinnisasja puhul pikendati maksimaalset korrigeerimisperioodi varem kümnelt aastalt 20 aastale, põhjendusest 5 nähtub, et pikendatud periood valiti, „pidades silmas nende kasutusiga“.

53 Siit järeldub, et liikmesriikide võimalus kehtestada kapitalikaubana soetatud kinnisasjale pikendatud korrigeerimisperiood järgib sama loogikat kui kapitalikaupadele üldiselt kohaldatavate korrigeerimiseeskirjade aluseks olev ajavahemik, st see, mille eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, kohandades neid eeskirju vastavalt kapitalikaubana soetatud kinnisasjale omastele tunnustele, mis on seotud eelkõige nende kasutuseaga, mis on veel pikem kui teistel kapitalikaupadel.

54 Teiseks, mis puudutab küsimust, kas sellised ehitustööd, nagu on kõne all põhikohtuasjas, võivad kuuluda mõiste „kapitalikaubad“ alla käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 1 kolmanda lõigu tähenduses ja kas nende suhtes saab seetõttu kohaldada korrigeerimisperioodi, mis võib olla liikmesriigi õiguses niisuguste kinnisasjade puhul ette nähtud, siis tuleb meenutada – nagu on täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktis 40 –, et põhikohtuasjas kõne all olevad ehitustööd maksustati käibemaksuga kui teenuste osutamine artikli 2 lõike 1 punkti c tähenduses ja mitte kui kaubarne selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses.

55 Kuigi ei ole välistatud, et üldjuhul saab selliste tööde tegemist teatud juhul käsitada kaubarne käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses, siis põhikohtuasja asjaolude puhul see nii ei ole.

56 Sellest järeldub, et need ehitustööd kui sellised ei saa kuuluda käibemaksudirektiivi artikli 187 lõikes 1 sätestatud mõiste „kapitalikaubad“ alla, kuna need kujutavad endast teenuseid, mitte kaupu, ja seda sõltumata sellest, kuidas kapitalikaupu võidakse liikmesriigi õiguses määratleda vastavalt selle direktiivi artikli 189 punktile a.

57 Neil asjaoludel ei ole käibemaksudirektiivi artikli 187 lõikes 1 ette nähtud kapitalikaupade korrigeerimise kord iseenesest kohaldatav nende tööde teostamiselt tasutud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisele.

58 Seda hinnangut ei sea kahtluse alla asjaolu, millele Euroopa Komisjon viitas kohtuistungil, et põhikohtuasjas kõne all olevate ehitustöödega muudeti füüsiliselt kinnisasja, see tähendab varasemat ehitist, nagu see oli enne tööde algust, või integreeriti sellele muid materiaalseid osi, mida võib pärast nende integreerimist käsitada kinnisasja osana.

59 Kolmandaks tuleb samas märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 190 kohaselt võivad liikmesriigid eelkõige selle direktiivi artikli 187 kohaldamisel käsitada kapitalikaupadena teenuseid, millel on samad tunnused, mida tavaliselt omistatakse kapitalikaupadele.

60 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 41, samastas maksuhaldur käesoleval juhul kõnealused ehitustööd kapitalikaupadega käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 1 esimese lõigu tähenduses just seda võimalust kasutades, mida rakendatakse Belgia õiguses.

61 Neil asjaoludel tuleb esiteks kindlaks teha, kas käibemaksudirektiivi artikkel 190 lubab liikmesriikidel samastada teatavaid teenuseid mitte üksnes kapitalikaupadega, vaid ka kapitalikaubana soetatud kinnisasjadega.

62 Käibemaksudirektiivi artikli 190 sõnastus, milles viidatakse mõistele „kapitalikaubad“ üldiselt ja mitteammendavalt, jättes sellest välja kapitalikaubad, võimaldab *a priori* asuda seisukohale, et

see on nii.

63 Nimelt juhul, kui asjaomane liikmesriik on selle direktiivi artikli 187 lõike 1 kolmanda lõigu alusel otsustanud kohaldada kapitalikaupade üldkategorias kapitalikaubana soetatud kinnisasjade erikäsitlemist, et kohaldada seal pikendatud korrigeerimisperioodi, kuuluvad viimati nimetatud kaubad siiski endiselt kapitalikaupade üldkategoriasse, kuigi neid käsitatakse seetõttu erinevalt niisugustest kapitalikaupadest, mis ei ole kinnisasjad.

64 Käesoleva kohtuotsuse punktis 62 esitatud tõlgendust kinnitab käibemaksudirektiivi artikliga 190 taotletav eesmärk, nagu see nähtub direktiivi 2006/69 põhjendusest 5, millest tuleneb kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 4 kolmas lõik, mille sisu on nüüd põhiosas üle võetud nimetatud artiklisse 190.

65 Põhjenduse 5 kohaselt on samasugusena käsitamise õiguse eesmärk tagada, et „skeemi, mis võimaldab kapitalikaupade puhul mahaarvamisi korrigeerida vara kasutusaja jooksul, lähtudes selle tegelikust kasutusest, [võiks] laiendada ka kapitalikaupadega sarnanevatele teatavatele teenustele“.

66 Sellest järeldub, et sellise võimaluse eesmärk on volitada liikmesriike käsitama mahaarvamiste korrigeerimismehhanismis teatavaid teenuseid samamoodi nagu kapitalikaupu, kui need teenused – arvestades eelkõige nende majanduslikku kasutust ja võimalust, et samal ajal muudetakse nende teenustega seotud kaupade tegelikku kasutusotstarvet – on viimastega sarnased.

67 Võttes aga arvesse, et kapitalikaubana soetatud kinnisasju iseloomustab käesoleva kohtuotsuse punktis 63 viidatud kapitalikaupade üldises kategorias nende veelgi pikem majanduslik kasutusiga, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 53, ei oleks selle eesmärgiga kooskõlas, kui käibemaksudirektiivi artiklis 190 ette nähtud samastamise võimaluse kasutamisel ei oleks liikmesriikidel omakorda võimalik teha asjaomastel teenustel vahet nende majandusliku kasutusea pikkuse põhjal ja käsitada neid vajaduse korral kapitalikaubana soetatud kinnisasjana, tingimusel et asjaomane liikmesriik on valinud käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 1 kolmanda lõigu alusel viimati nimetatud varakategooria puhul mahaarvamiste pikema korrigeerimisperioodi.

68 Seevastu käibemaksudirektiivi artikli 190 tõlgendamine nii, et see artikkel annab liikmesriikidele õiguse mahaarvamiste korrigeerimismehhanismi huvides samastada teatud teenused olenevalt olukorrast kapitalikaupade või kapitalikaubana soetatud kinnisasjadega, võimaldab suurendada nendelt teenustelt tasutud käibemaksu mahaarvamist vastavalt nende kasutuseale sarnaselt käesoleva kohtuotsuse punktides 46, 49 ja 53 nimetatud kapitalikaupadele ette nähtud üksikasjalike eeskirjadega.

69 Teiseks, kuigi liikmesriikidel on tõepoolest vabadus kasutada või mitte kasutada neile käibemaksudirektiivi artikliga 190 antud piiratud valikuvõimalust ja kuigi neil on ka kaalutusõigus, kui nad otsustavad seda teha, peavad nad asjaomaste teenuste ja kaupade omaduste sarnasuse osas seda kaalutusõigust kasutades siiski järgima liidu õigust ja eelkõige selle artikli eesmärki ning eriti neutraalse maksustamise põhimõtet (vt analoogia alusel 17. septembri 2020. aasta kohtuotsus Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 49).

70 Selles kontekstis, arvestades käibemaksudirektiivi artikli 190 eesmärki, mida on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 66, ei saa liikmesriigid jätta selle sätte rakendamisel kõrvale kapitalikaupadega võrreldavate teenuste majanduslikku kasutust, kuna käesoleva kohtuotsuse punktis 67 esitatud põhjustel sõltub asjaomaste teenuste ja kaupade omaduste sarnasus mahaarvamiste korrigeerimismehhanismi seisukohast just nimetatud kasutuseast. Kõnealune

teenus võib oma majandusliku kasutusea poolest olla pigem lähedane kapitalikaubana soetatud kinnisasjale kui kapitalikaubale, mis ei ole kinnisasi.

71 Mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, mis on liidu seadusandja poolt käibemaksu valdkonnas võrdse kohtlemise üldpõhimõtte väljendus, siis sellega on eelkõige vastuolus, kui sarnaseid ja seega omavahel konkureerivaid kaubatarneid või teenuseid käsitletakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 30. juuni 2022. aasta kohtuotsus Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti – Administra?ia Sector 1 a Finan?elor Publice, C?146/21, EU:C:2022:512, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

72 Seega peavad liikmesriigid käibemaksudirektiivi artikli 190 rakendamisel tagama, et teatavaid teenuseid saanud maksukohustuslast ei koheldaks käibemaksuga maksustamisel erinevalt võrreldes teise maksukohustuslasega, kes samas majandustegevuses osaledes on ostanud kaupu, mille majanduslikud tunnused on sisuliselt samaväärsed nende teenuste omadega.

73 Käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne hinnata, kas põhikohtuasjas kõne all olevad riigisiseseid õigusnormid vastavad käesoleva kohtuotsuse punktides 69–72 nimetatud tingimustele.

74 Samas tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks märkida, nagu rõhutas ka eelotsusetaotluse esitanud kohus ise, et on selge, et põhikohtuasjas kõne all olevad ehitustööd, mis kestsid mitu aastat, töid tervikuna kaasa asjaomase ehitise põhjaliku renoveerimise ja ka laiendasid seda, lisades muu hulgas klaasist kõrvalhoone ja liftišahti. Nende tööde mahtu näivad lisaks kinnitavat L BV esitatud arvandmed, mille kohaselt oli tööde kogumaksumus ligikaudu 1 937 104 eurot.

75 Lisaks näib olevat tõendatud, et kõnealuste ehitustööde tulemusel on nende majanduslik kasutusiga eelkõige tööde mahtu arvestades sama pikk kui uuel ehitisel.

76 Neid asjaolusid arvestades näivad samad tööd mahaarvamiste korrigeerimismehhanismi jaoks olevat tunduvalt sarnasemad kapitalikaubana soetatud kinnisasjadele kui sellistele kapitalikaupadele, mis ei ole kinnisvara.

77 Niisugust sarnasust arvestades võib see, kui neid töid siiski samastatakse niisuguste kapitalikaupadega, mis ei ole kinnisasjad, ja neile kohaldatakse nimetatud kaubakategooriale ette nähtud viieaastast korrigeerimisperioodi, tuua kaasa sellise maksukohustuslase erineva maksualase kohtlemise, kes nagu L BV on investeerinud olemasoleva ehitise põhjalikesse laiendamis- ja renoveerimistöödesse ning on tasunud nendelt töödelt tasumisele kuuluva käibemaksu, mille suhtes kohaldatakse viieaastast korrigeerimisperioodi, võrreldes maksukohustuslasega, kes on investeerinud uue ehitise ehitamisse, millele kohaldatakse pikemat korrigeerimisperioodi, samas kui nende majanduslikke omadusi arvestades on need investeeringud sarnased või funktsionaalselt identsed.

78 Seevastu ei ole selles kontekstis tähtis asjaolu, et asjaomased ehitustööd ei kujuta endast kinnisasja ümberkujundamist käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 tähenduses koostoimes selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punktiga j, kuna nende sätete eesmärk erineb nimetatud direktiivi artikli 190 eesmärgist.

79 Esimesena nimetatud sätete eesmärk on teha nende lisandväärtust arvesse võttes kindlaks kinnisvaratehingud, mida võib maksustada uue (kinnis)asja võõrandamisena, mis on seega sellisena käibemaksuga maksustatav (vt selle kohta 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus Kozuba Premium Selection, C?308/16, EU:C:2017:869, punktid 32 ja 55, ning 9. märtsi 2023. aasta

kohtuotsus *État belge* ja *Promo 54*, C?239/22, EU:C:2023:181, punkt 23), samas kui selle direktiivi artikli 190 eesmärk, mis kuulub kapitalikaupadele kohaldatavasse korrigeerimismehhanismi, seisneb selle korra kindlaksmääramises, mille järgi tuleb selliste kaupadega sarnaste teenuste eest tasutud käibemaksu mahaarvamist korrigeerida.

80 Neil asjaoludel võivad sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, olla vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 190 koostoimes selle direktiivi artikliga 187 ja neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades.

81 Kõike eeltoodut arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 190 koostoimes selle direktiivi artikliga 187 tuleb neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et sellega on vastuolus käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist käsitlevad liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei ole artikli 187 kohaselt kapitalikaubale kehtestatud pikendatud korrigeerimisperiood kohaldatav ehitustöödele, mida maksustatakse käibemaksuga kui teenuste osutamist sama direktiivi tähenduses ja millega kaasneb ehitise põhjalik laiendamine ja/või renoveerimine, mille majanduslik kasutusiga vastab uue ehitise omale.

### ***Teine küsimus***

82 Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 190 koostoimes selle direktiivi artikliga 187 tuleb neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et sellel on vahetu õigusmõju, mistõttu maksukohustuslane võib sellele tugineda liikmesriigi kohtus pädeva maksuameti vastu, nõudes, et talle tehtud ehitustöödele, mida maksustatakse käibemaksuga kui teenuste osutamist selle direktiivi tähenduses, kohaldataks kapitalikaubana soetatud kinnisasjale kehtestatud pikendatud korrigeerimisperioodi juhul, kui maksuamet on esimeses küsimuses viidatud liikmesriigi õigusnormidele tuginedes keeldunud pikendatud korrigeerimisperioodi kohaldamisest.

83 Esimesena tuleb meenutada, et juhul kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks leidma, et maksuameti keeldumine kohaldada põhikohtuasjas kõne all olevatele ehitustöödele pikendatud korrigeerimisperioodi on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 190 koostoimes selle direktiivi artikliga 187 ja neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades, siis tekib esimesena nimetatud artikli vahetu õigusmõju küsimus vaid siis, kui ei ole võimalik kuidagi kooskõllaliselt tõlgendada õigusnorme, millel keeldumine põhineb, nagu *L BV* ja komisjon õigesti rõhutasid (vt selle kohta 24. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus *Dominguez*, C?282/10, EU:C:2012:33, punktid 23 ja 32 ning seal viidatud kohtupraktika).

84 Sellega seoses peavad liikmesriigi kohtud riigisisese õiguse kohaldamisel võtma selle tõlgendamisel arvesse riigisisest õigust tervikuna ja kasutama riigisiseses õiguses tunnustatud tõlgendusmeetodeid, et tõlgendada riigisisest õigust võimalikult suures ulatuses direktiivi sõnastust ja eesmärki arvestades, et saavutada direktiivis ette nähtud tulemus ning seeläbi täita ELTL artikli 288 kolmanda lõigu nõudeid (vt selle kohta 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus *Smith*, C?122/17, EU:C:2018:631, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

85 Euroopa Kohus on siiski leidnud, et riigisisese õiguse kooskõllalise tõlgendamise põhimõttel on teatavad piirid. Liikmesriigi kohtu kohustus tugineda asjakohaste riigisiseste õigusnormide tõlgendamisel ja kohaldamisel Euroopa Liidu õigusele ei või olla aluseks riigisisese õiguse *contra legem* tõlgendamisele (vt selle kohta 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus *Smith*, C?122/17, EU:C:2018:631, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

86 Teisena, juhul kui eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et tal ei ole võimalik kõnealuseid riigisiseseid õigusnorme kooskõllaliselt tõlgendada, tuleb analüüsida, kas käibemaksudirektiivi artiklil 190 koostoimes selle direktiivi artikliga 187 võib olla neutraalse maksustamise põhimõtet

arvestades vahetu õigusmõju, nii et L BV võib maksuhalduri vastu sellele sättele tugineda, et põhikohtuasjas kõne all olevatele ehitustöödele kohaldataks pikendatud korrigeerimisperioodi, mis Belgias määrati käibemaksuseadustiku artikli 48 lõike 2 ja kuningliku dekreeedi nr 3 artikli 9 lõike 1 kohaselt 15 aastaks.

87 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et eraõiguslikud isikud saavad kõigil juhtudel, kui direktiivi sätted on nende sätete sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpsed, neile liikmesriigi kohtus riigi vastu tugineda nii juhul, kui riik on jätnud direktiivi riigisisesele õigusesse ettenähtud tähtaja jooksu üle võtmata, kui ka juhul, kui direktiiv on üle võetud ebaõigesti (14. mai 2024. aasta kohtuotsus Stachev, C?15/24 PPU, EU:C:2024:399, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

88 Muu hulgas võivad õigussubjektid tugineda sellistele sätetele kõikide selle riigi haldusorganite vastu (vt selle kohta 10. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Farrell, C?413/15, EU:C:2017:745, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

89 Mis puudutab selles kontekstis asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikkel 190 ei ole tingimuslik, siis on tõsi, et see säte annab liikmesriikidele üksnes valikuvõimaluse, mida nad võivad kasutada või mitte, ning et selle võimaluse kasutamine osas, mis puudutab võimalust käsitada teenuseid kapitalikaubana soetatud kinnisasjana, sõltub muu hulgas sellest, kas asjaomane liikmesriik on eelnevalt rakendanud selle direktiivi artikli 187 lõike 1 kolmandas lõigus ette nähtud valikuvõimalust teha vahet neil kaupadel ja kõikidel teistel kapitalikaupadel.

90 Siiski ei takista liikmesriikidele käibemaksudirektiivi artiklis 190 ette nähtud valikuvabadus selle otsuse tegemisel, kas rakendada või mitte sellist valikuõigust, nagu on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 190, liikmesriigi kohtul kontrollida, kas liikmesriik, kes on teinud rakendamise otsuse, on järginud rakendamise tingimusi ja on eelkõige jäänud oma kaalutusõiguse piiridesse (vt selle kohta 1. veebruari 1977. aasta kohtuotsus Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, EU:C:1977:12, punktid 27 ja 29).

91 Lisaks, kui liikmesriik on – nagu käesolevas asjas – otsustanud kasutada käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 1 kolmandas lõigus ette nähtud valikuvõimalust ja on seega täielikult ammendanud oma sellekohase kaalutusõiguse, ei takista enam miski eelmises punktis viidatud kohtulikku kontrolli.

92 Seega tuleb niisugustel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kontrollida, kas käesoleva kohtuotsuse punktides 70–72 esitatud analüüsiandmeid arvestades täitis asjaomane liikmesriik, kes kasutas ka käibemaksudirektiivi artiklis 190 ette nähtud valikuvõimalust, oma kohustust jääda selles osas talle antud kaalutusruumi piiridesse, sellisena nagu see kaalutusruum tuleneb viidatud sätte sisust koostoimes selle direktiivi artikli 187 lõikega 1 ja neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades.

93 Samamoodi, mis puudutab küsimust, kas käibemaksudirektiivi artikkel 190 koostoimes selle direktiivi artikli 187 lõikega 1 on neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades piisavalt täpne, siis eelmises punktis meenutatud ja samuti käesoleva kohtuotsuse punktis 69 esile toodud asjaolu, et liikmesriikidel on nende sätete rakendamisel kaalutusruum, ei takista samuti kohtuliku kontrolli teostamist, et veenduda, ega asjaomane liikmesriik ei ole seda kaalutusõigust ületanud (vt selle kohta 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Kraaijeveld jt, C?72/95, EU:C:1996:404, punkt 59, ja 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP, C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 51).

94 Käibemaksudirektiivi artikkel 190 koostoimes viidatud direktiivi artikliga 187 on neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades piisavalt täpne, et võimaldada sellist kohtulikku kontrolli, nagu nähtub ka esimesele küsimusele antud vastusest.

95 Neil asjaoludel võib käibemaksudirektiivi artiklil 190 olla vahetu õigusmõju, mistõttu võib maksukohustuslane käesoleva kohtuotsuse punktis 88 nimetatud juhul sellele artiklile koostoimes direktiivi artikliga 187 ja neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades vahetult tugineda.

96 Seega, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab niisugusele vahetule õigusmõjule tuginedes, et liikmesriik on ületanud oma kaalutusõigust, kui ta ei käsitanud kapitalikaubana teatavaid ehitustöid, mida maksustatakse käibemaksuga kui teenuste osutamist, siis võib maksukohustuslane selles kohtus vahetult tugineda käibemaksudirektiivi artiklile 190 koostoimes selle direktiivi artikliga 187 ja arvestades neutraalse maksustamise põhimõtet, selleks et neid töid käsitataks selliste kapitalikaupadena ja et neile kohaldataks nimetatud direktiivi artikli 187 lõike 1 kolmanda lõigu alusel riigisisises õiguses kehtestatud pikendatud korrigeerimisperioodi (vt analoogia alusel 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP, C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 52, ja 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C?846/19, EU:C:2021:277, punkt 81).

97 Eelnevat arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 190 koostoimes selle direktiivi artikliga 187 tuleb neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades tõlgendada nii, et sellel on vahetu õigusmõju, mistõttu maksukohustuslane võib sellele tugineda liikmesriigi kohtus pädeva maksuameti vastu, nõudes, et talle tehtud ehitustöödele, mida maksustatakse käibemaksuga kui teenuste osutamist selle direktiivi tähenduses, kohaldataks kapitalikaubana soetatud kinnisasjale kehtestatud pikendatud korrigeerimisperioodi juhul, kui maksuamet on esimeses küsimuses viidatud liikmesriigi õigusnormidele tuginedes keeldunud pikendatud korrigeerimisperioodi kohaldamisest.

## **Kohtukulud**

98 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, artiklit 190 koostoimes artikliga 187 tuleb neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades**

**tõlgendada nii, et**

**sellega on vastuolus käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist käsitlevad liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei ole artikli 187 kohaselt kapitalikaubale kehtestatud pikendatud korrigeerimisperiood kohaldatav ehitustöödele, mida maksustatakse käibemaksuga kui teenuste osutamist sama direktiivi tähenduses ja millega kaasneb ehitise põhjalik laiendamine ja/või renoveerimine, mille majanduslik kasutusiga vastab uue ehitise omale.**

**2. Direktiivi 2006/112 artiklit 190 koostoimes artikliga 187 tuleb neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades**

tõlgendada nii, et

**sellel on vahetu õigusmõju, mistõttu maksukohustuslane võib sellele tugineda liikmesriigi kohtus pädeva maksuameti vastu, nõudes, et talle tehtud ehitustöödele, mida maksustatakse käibemaksuga kui teenuste osutamist selle direktiivi tähenduses, kohaldataks kapitalikaubana soetatud kinnisasjale kehtestatud pikendatud korrigeerimisperioodi juhul, kui maksuamet on esimeses küsimuses viidatud liikmesriigi õigusnormidele tuginedes keeldunud pikendatud korrigeerimisperioodi kohaldamisest.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.

i Käesoleval kohtuasjal on väljamõeldud nimi. See ei vasta ühegi menetlusosalise tegelikule nimele.