

## KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 11. detsembril 2008<sup>1</sup>

1. Kooskõlas ühenduse käibemaksualaste õigusaktidega Euroopa Kohtu tõlgenduses on isikul, kes ehitab maja, mida kasutatakse osaliselt maksustavaks majandustegevuseks ja osaliselt isiklikuks tarbeks, õigus arvata kogu maja ettevõtte vara hulka, omandades sellega õiguse arvata ehituskuludega seotud sisendkäibemaks kohe täies ulatuses maha. Seejärel peab ta käsitama majaosa isiklikuks tarbeks kasutamist tasu eest teenuste osutamisenä, mis on maksustatav käibemaksuga. Isegi sellisel juhul võib kõnealune õigusakt anda talle rahalise eelise isiku ees, kes ehitab samasuguse maja, mida ei kasutata maksustatavaks majandustegevuseks ja mille puhul seetõttu sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei teki.

2. Käesolevas eelotsusetaotluses küsib Austria Verwaltungsgerichtshof (halduskohus), kas kõnealune eelis on kooskõlas võrdse kohtlemise põhimõttega või ühenduse riigiabi eeskirjadega. Samuti tõstatab ta küsimuse, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest tehtav erand, mis kehtestati kõnealuses liikmesriigis enne ühenduse käibemak-

sualaste õigusaktide jõustumist, kuid mida seejärel Euroopa Kohtu praktika väära mõistmise tõttu muudeti, on kehtiv.

### Asjaomased ühenduse õigusnormid

#### *Põhisätted*

3. Liikmesriigi kohtus arutatav kohtuasi käsitleb aastatel 2002–2004 ehitatud maja, seega on asjaomaseks ühenduse õigusaktiks kuues käibemaksudirektiiv.<sup>2</sup>

2 – 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; korduvalt muudetud; edaspidi „kuues direktiiv“). See on asendatud 1. jaanuaril 2007 jõustunud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mille eesmärk on esitada kehtivad sätted selgelt ja otstarbekalt ümbersõnastatud kujul, tegemata põhimõtteliselt sisuliselt muudatusi. Seega ei tähenda allpool esitatud viited direktiivi 2006/112 sätetele seda, et nende sõnastus kattub täpselt kuuenta direktiivi samaväärsete sätetega.

1 – Algeel: inglise.

4. Kõnealuse direktiivi artikli 2 punkti 1<sup>3</sup> kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”. Artikli 11 A osa lõike 1 punkti a<sup>4</sup> kohaselt on maksustatavaks väärtuseks üldjuhul kõik tasuna käsitatav.

siis, kui kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud tehingute tarbeks, s.o eriti nende tehingute puhul, mis on loetletud kuuenda direktiivi artiklis 13,<sup>7</sup> või selliste puhul, mis jäävad täielikult välja käibemaksu reguleerimisalast: näiteks tasuta tehingud või tehingud, mida ei teosta maksukohustuslane, kes sellena tegutseb.

5. Artikli 17 lõike 2<sup>5</sup> kohaselt on aga maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud teise maksukohustuslase poolt talle tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt (edaspidi „sisendkäibemaks”), kui kaupa ja teenuseid kasutatakse seoses maksukohustuslase maksustatavate (väljund)tehingutega. Artikli 17 lõike 1<sup>6</sup> kohaselt tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal (see tähendab sisuliselt sisendi omandamise, mitte väljundi tarnimise ajal).

### *Segakasutusega seotud probleemid*

7. Mitmed sätted käsitlevad raskusi, mis võivad tekkida sellest, et maksukohustuslasele käibemaksuga maksustatult tarnitud kaupa või osutatud teenuseid võidakse mis tahes põhjusel kasutada osaliselt maksustatud tehingute tarbeks ja osaliselt muudel eesmärkidel. On selge, et sellistes olukordades on oluline säilitada erinevus maksustatud tehingute ja muude tehingute vahel ning vastavus sisendkäibemaksu mahaarvamise ja tasumisele kuuluva käibemaksu kogumise vahel.

6. Kuna mahaarvamisõigus tekib üksnes maksustatud tehingute tarbeks kasutatavate kaupade ja teenuste suhtes, ei ole sellist õigust

8. Käsitletakse kahte liiki segakasutust. Ühelt poolt esineb olukordi, kus maksukohustuslane soetab majandustegevuse käigus kaupu

3 – Vt direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktid a ja c.

4 – Vt direktiivi 2006/112 artikkel 73.

5 – Vt direktiivi 2006/112 artikli 168 punkt a.

6 – Vt direktiivi 2006/112 artikkel 167.

7 – Vt direktiivi 2006/112 artiklid 131–137. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b kohaselt on maksust vabastatud kinnisasja rendile- ja üürileandmine, kuid artikli 13 C osa punkt a lubab liikmesriikidel anda maksumaksjatele kinnisasja rendile- ja üürileandmise puhul maksustamise suhtes valikuõiguse (direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkt 1 ja artikli 137 lõike 1 punkt d).

või teenuseid ning kasutab neid osaliselt majandustegevuses ja osaliselt väljaspool majandustegevust. Teiselt poolt on ka olukordi, kus ettevõtja teostab nii maksustatud kui maksustamata tehinguid.

a) põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;

9. Esiteks sätestatakse kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 6<sup>8</sup> põhivahendite hulka kuuluva kauba isiklikuks tarbeks kasutamise ja sellega võrreldavate olukordade kohta: „Maksukohustuslase poolt tema põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muuks kui majandustegevuse eesmärgil loetakse tarneks tasu eest, kui sellelt kaubalt või selle osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata.”

b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil.

Liikmesriigid võivad käesoleva lõike sätetest erandeid teha, kui see ei too kaasa konkurentsi moonutamist.”

10. Samuti on artikli 6 lõikes 2<sup>9</sup> teenuste kohta sätestatud:

„Tasu eest teenuste osutamisenä käsitatakse järgmist:

11. Seega, arvestades artikli 6 lõikes 2 osutatud erandi võimalust, tähendavad need kaks sätet, et kui maksukohustuslane oma majandustegevuses teeb endale kaubarneid või osutab endale teenuseid kasutamiseks väljaspool majandustegevust, arvates maha sel eesmärgil soetatud kaupadelt ja teenustelt makstud sisendkäibemaksu, on ta ise sisuliselt kohustatud ka tasuma sellistelt tehingutelt käibemaksu.

8 – Vt direktiivi 2006/112 artikkel 16.

9 – Vt direktiivi 2006/112 artikkel 26.

12. Sellistel juhtudel määratakse maksustatav summa vastavalt artikli 11 A osa lõike 1 punktidele b ja c<sup>10</sup>, mille kohaselt peab see olema:

13. Teiseks käsitleb kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5<sup>11</sup> olukordi, kus maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid seoses nii tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka nende tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või. Esimese lõigu kohaselt võib sellistel juhtudel „maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest“.

„[...]“

b) artikli 5 lõi[k]es 6 [...] nimetatud tarnete puhul kauba või sarnase kauba ostuhind või ostuhinna puudumise korral omahind, mis määratakse kindlaks tarnimise ajal;

c) artikli 6 lõikes 2 nimetatud tarnete puhul maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele;

14. Vastavalt teisele lõigule määratakse nimetatud osa kindlaks artikli 19<sup>12</sup> kohaselt, kus see on sisuliselt määratletud kui murdarv, mis võrdub käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingute käibe ja kogukäibe jagatisega.<sup>13</sup>

[...]”

10 – Vt direktiivi 2006/112 artiklid 74 ja 75.

11 – Vt direktiivi 2006/112 artikkel 173.

12 – Vt direktiivi 2006/112 artiklid 174 ja 175.

13 – Artikli 17 lõige 5 lubab liikmesriikidel siiski ka seda reeglit teatavas ulatuses varieerida. Muu hulgas on olemas võimalus pidada eraldi arvestust majandustegevuse maksustatava ja mittemaksustatava osa kohta ning võimalus määrata sisendkäibemaksu mahaarvatav osa vastavalt sellele, kuidas kaupu või teenuseid kasutatakse: näiteks oleks sellise kauba või teenuse puhul, millest poolt kasutati maksustatava tehingu ja poolt mittemaksustatava tehingu tarbeks, mahaarvatav pool sisendkäibemaksust, sõltumata nimetatud kahe tehingu suhtelisest väärtusest.

15. Lisaks on kuuenda direktiivi artikli 20 lõikega 1 ja 2<sup>14</sup> ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise summade korrigeerimine asjakohastel puhkudel:

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.

„1. Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras eelkõige järgmistel juhtudel:

Erandina eelmisest lõigust võivad liikmesriigid korrigeerimise aluseks võtta perioodi, mis hõlmab kauba esmasele kasutuselevõtule järgnevat viis täisaastat.

a) mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud;

Kapitalikaubana omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kuni kahekümne aastani.”

b) pärast tagasimakse tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid [...].

*Kapitalikaupade segakasutust käsitlev Euroopa Kohtu praktika*

2. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaup omandati või toodeti. Iga-aastane

16. Euroopa Kohus on mitmes kohtuasjas pidanud arutama kuuenda direktiivi eelnimetatud sätete tõlgendamist seoses kapitalikau-

14 – Vt direktiivi 2006/112 artiklid 184–192.

pade ja eelkõige hoonete segakasutusega; viimane neist oli kohtuasi Wollny. Teised olulised kohtuotsused on tehtud kohtuasjades Lennartz, Armbrecht, Bakcsi, Seeling ja Charles.<sup>15</sup>

17. Kohtuasjas Lennartz esitas Euroopa Kohus põhimõtte, et maksukohustuslasel, kes kasutab kaupu majandustegevuses, on kõnealuste kaupade soetamisel õigus maha arvata sisendkäibemaks kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 17, olgu majandustegevuses kasutatav osa nii väike kui tahes.<sup>16</sup>

18. Kohtuasjas Seeling leidis Euroopa Kohus, et tervikuna ettevõtte vara hulka arvatud hoone osalist kasutamist maksukohustuslase isiklikuks tarbeks tuleb käsitada tasu eest teenuste osutamisenä (kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 6 lõikega 2) ja seda ei saa käsitada vara rendile- või üürileandmisena (mis oleks vastavalt artikli 13 B osa punktile b maksust vabastatud).<sup>17</sup>

15 – 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk I-3795); 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrecht (EKL 1995, lk I-2775); 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-415/98: Bakcsi (EKL 2001, lk I-1831); 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-269/00: Seeling (EKL 2003, lk I-4101); 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens (EKL 2005, lk I-7037); ja 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-72/05: Wolny (EKL 2006, lk I-8297).

16 – Eelkõige kohtuotsuse punktid 26–28 ja 35.

17 – Kohtuotsuse punktid 40–56.

19. Euroopa Kohtu suurkoda kinnitas kõnealust kohtupraktikat kohtuasjas Charles, märkides eelkõige, et kapitalikauba kasutamise puhul nii kutsetegevuse kui ka isiklikul eesmärgil on huvitatud isikul võimalus käibemaksuga seoses valida, kas i) lugeda see kaup terveni oma ettevõtte vara hulka, ii) jätta see tervikuna oma isikliku vara koosseisu, jättes selle seega täielikult ühisest käibemaksusüsteemist välja, või iii) lugeda see oma ettevõttesse kuuluvaks selles osas, milles see on tegelikult majandustegevuses kasutusel. Seoses sellega leidis Euroopa Kohus, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõikega 2 ning artikli 17 lõigetega 2 ja 6 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mis ei luba maksukohustuslasel lugeda sellist kaupa täielikult oma ettevõtte vara hulka ning selle soetamisel tasutud käibemaksu vajaduse korral kohe ja täies ulatuses maha arvata.<sup>18</sup>

20. Kohtuasjas Wollny möönis Euroopa Kohus, et kui maksukohustuslane kasutab terveni ettevõtte põhivahendite hulka arvatud ehitist osaliselt isiklikuks tarbeks, võib vastavalt kuuenda direktiivi artikli 6 lõikele 2 tasu eest teenuse osutamise väärtuse, mis vastab isiklikuks tarbeks kasutatavale ehitise osale ja on maksustatav käibemaksuga, arvutada osana ehitise soetamise või ehitamise kogukuludest, mis vastavalt artiklile 20 määratakse kindlaks käibemaksu valdkonnas ette nähtud mahaarvamise korrigeerimispeerioidi põhjal. Kohus rõhutas, et selline lahendus on maksukohustuslase ja lõpptarbivate vahelise võrdsuse huvides, sest see võimaldab vältida teatud olukordi, kus lõpptarbimine jääb maksustamata.<sup>19</sup>

18 – Kohtuotsuse punktid 23 ja 36.

19 – Kohtuotsuse punktid 20–53, eelkõige punktid 48 ja 53.

21. Tuleks siiski märkida, et komisjon on teinud nõukogule ettepaneku<sup>20</sup> lisada direktiivi 2006/112 uus artikkel 168a, mis kõlaks järgmiselt:

„Kinnisasja soetamisel, ehitamisel, renoveerimisel või olulisel ümberehitamisel kehtib kohene mahaarvamisoigus, mis tekib maksu sissenõutavaks muutumise ajal, mil kinnisasja tegelikult kasutatakse mahaarvamisoigust andvate tehingute tarbeks.

Erandina artiklist 26<sup>[21]</sup> võetakse esimeses lõigus osutatud kinnisasja kasutamiseesmärgi protsentuaalset muutumist arvesse artiklitega 187, 188, 190 ja 192<sup>[22]</sup> ette nähtud tingimustel, et korrigeerida kohese mahaarvamisoiguse ulatust.

Kapitalikaubana soetatud kinnisasja puhul võetakse teises lõigus osutatud muutusi arvesse perioodi jooksul, mille liikmesriik on määratlenud vastavalt artikli 187 lõikele 1<sup>[23]</sup>.”

20 – 7. novembri 2007. aasta ettepanek KOM(2007) 677 (lõplik) nõukogu direktiivi kohta, millega muudetakse 28. novembri 2006. aasta käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) teatavaid sätteid, artikli 1 punkt 11.

21 – Vastab kuuenda direktiivi artikli 6 lõikele 2.

22 – Vastavad kuuenda direktiivi artikli 20 lõigetele 2, 3, 4 ja 6.

23 – Vastavad kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 2 teisele ja kolmandale lõigule.

22. Seletuskirjas on öeldud, et uue sätte eesmärk on selgitada sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist nii majandustegevuseks kui ka muul eesmärgil kasutatava kinnisvara soetamisel või ehitamisel või sellise kinnisvaraga seotud majanduslikult võrreldavate tehingute puhul. Esiolgne mahaarvamine piirduks vara tegeliku kasutamisega väljundtehingutes, mis annavad õiguse mahaarvamiseks. Segakasutuse puhul ei oleks täielik ja vahetu mahaarvamine enam võimalik, kuid korrigeerimissüsteem võtaks arvesse nii majandustegevuse eesmärgil kasutuse suurenemist kui ka vähenemist. Süsteemiga asendatakse direktiivi 2006/211 artiklis 26 (vastab kuuenda direktiivi artikli 6 lõikele 2) sätestatud isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamine korrigeerimisperioodi ajal ja see toimiks sarnaselt ning seda kohaldataks samaaegselt olemasoleva mahaarvamiste korrigeerimise süsteemiga juhul, kui maksustatav osa ja maksust vabastatud tehingud on erinevad.

### *Üleminekusätteid mahaarvamise erandite kohta*

23. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6<sup>24</sup> on sätestatud, et nõukogu otsustab komisjoni ettepaneku alusel ühehäälselt, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks, ent samas on täpsustatud, et mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud,

24 – Vt direktiivi 2006/211 artikkel 17e.

näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustus-tele või meelelahutusele.

24. Olukorra reguleerimiseks enne nõukogu otsust on artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud: „Eespool nimetatud eeskirjade jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada erandid, mis sisalduvad käesoleva direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides.”

25. Faktiliselt ei ole kõnealuseid eeskirju vastu võetud ja seega on mainitud üleminekusäte jätkuvalt kohaldatav.

### Asjaomased Austria õigusnormid

26. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab, et 1994. aasta Umsatzsteuergesetz'i (käibemaksuseadus, edaspidi „UStG”) kaks kattuvat sätet välistavad sisendkäibemaksu mahaarvamise seoses isiklikuks tarbeks kasutatava kinnisvaraga.

27. Ühelt poolt ei ole käibemaksukohustuslasele § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a kohaselt

lubatud käibemaksu maha arvata eraeluga seotud kulutustelt, sh kulud isiklikule eluasemele. Kõnealust sätet ei ole asjaolude asetleidmise ajal muudetud.

28. Teiselt poolt reguleerib § 12 lõike 2 punkt 1 kinnisvaraga seotud mahaarvamisi. Kui Austria liitumisel ühendusega<sup>25</sup> jõustus Austrias kuues direktiiv, keelas kõnealune säte sisendkäibemaksu mahaarvamise, mis on tasutud ehitise osa pealt, mida maksukohustuslane kasutab isiklikuks tarbeks. Pärast 1997. aasta muudatust võib segakasutusega ehitisi tervikuna käsitada osana ettevõtte varast. Vastavalt UStG § 6 lõike 1 punktile 16, § 6 lõikele 2 ja § 12 lõikele 3 nende koostoimes on ehitise osade kasutamine isikliku eluasemenähtena siiski käibemaksuvaba tehing (ja seega ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamine lubatud).

29. Muudatusega seotud ettevalmistavates dokumentides on sõnaselgelt öeldud, et Euroopa Kohtu praktikast tulenevalt võidakse maksukohustuslase poolt isikliku eluasemenähtena kasutatavate ehitiste suhtes kohaldada maksusoodustust ja erandi eesmärk on takis-

25 – Nimelt 1. jaanuaril 1995. On selge, et kuigi 1994. aasta UStG jõustus ametlikult samal päeval, kordasid kõnealused sätted lihtsalt varasemaid sätteid, mida ei olnud muudetud alates 1977. aastast. Järelikult kehtisid need (üsna pika aja jooksul) enne kuuenda direktiivi jõustumist Austrias.

tada sellise soovimatu maksusoodustuse kohaldamist eraeluga seotud kulude suhtes.

30. Ilmneb, et maksuhalduri arvates ei mõjuta kohtuasjas Seeling tehtud otsus (mille kohaselt ettevõtte vara hulka kuuluva kinnisvara isiklikuks tarbeks kasutamist ei saa käsitada maksuvaba rendile- või üürileandmisena) Austria olukorda, sest mahaarvamiseiga seotud erandit reguleerib kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik.

31. Tuleks märkida, et pärast põhikohtuasja asjaolude asetleidmist on majandustegevuseks määratud ruumide isikliku eluasemena kasutamiseiga seoses tehtavat siseriiklikku erandit, mille kohaselt ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamine lubatud, kaks korda muudetud<sup>26</sup> ja nõukogu on andnud Austriale erandina kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 2 loa kaotada täielikult õigus arvata käibemaks maha kaupadelt ja teenustelt, kui maksukohustuslane või tema töötajad kasutavad neist rohkem kui 90% isiklikuks tarbeks või üldiselt mitteäriilistel eesmärkidel.<sup>27</sup>

26 – *BGBL* I nr 134/2003 ja *BGBL* I, nr 27/2004.

27 – Nõukogu 13. detsembri 2004. aasta otsus 2004/866/EÜ, millega lubatakse Austria Vabariigil kohaldada erimeedet, mis kaldub kõrvale kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvat käibemaksu käsitlevate õigusaktide ühtlustamise kohta), artiklist 17 (ELT 2004, L 371, lk 47), mida kohaldatakse kuni 31. detsembrini 2009. Sarnaseid erandeid kohaldavad ka Prantsusmaa ja Saksamaa.

## Asjaolud, menetlus ja eelotsusetaotlus

32. Ajavahemikul 2002. aasta novembrist kuni 2004. aasta juunini lasi Sandra Puffer ehitada maja koos ujumisbasseiniga ja teatas maksuhaldurile, et ta annab osa majast äriruumidena üürile, mis on maksustatav käibemaksuga. Äritegevuseks kasutati umbes 11% hoonest. S. Puffer arvas hoone tervikuna ettevõtte varade hulka ja taotles kohtuotsusele Seeling viidates hoone ehitamise eest makstud sisendkäibemaksu täies ulatuses mahaarvamist. Maksuamet ei lubanud kohaldada mahaarvamist ujumisbasseiniga seotud kulude suhtes. Ülejäänud hoone suhtes lubati mahaarvamist kohaldada üksnes 11% ulatuses kinnisvarast, mida kasutati majandustegevuseks.

33. S. Puffer esitas kaebuse Verwaltungsgerichtshofile.

34. Ta väidab, et esiteks on tal kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga õigus arvata kogu hoone tervikuna ettevõtte vara hulka ja arvata sisendkäibemaks maha täies ulatuses.

35. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhub, et vastavalt kohtuotsusele Seeling võib maksukohustuslane sisendkäibemaksu maha arvata isiklikuks tarbeks kasutatavate hoone osade eest, kui ülejäänud hoonet kasutatakse maksustataval eesmärgil. Kui ta ehitab maja isiklikuks tarbeks, võib ta maha arvata kogu sisendkäibemaksu, kui vähemalt ühte ruumi kasutatakse majandustegevuseks. Käibemaksu tasutakse isiklikuks tarbeks kasutamise eest vastavalt kuuenda direktiivi artikli 6 lõikele 2, kuid see jaotub 10 aasta peale. Seega on kohtlemine erinev sõltuvalt sellest, kas asjaomane isik on maksukohustuslane või mitte. Mõlemal juhul on tegemist lõpptarbimisega, kuid kuuenda direktiivi kohaselt antakse maksukohustuslastele eelis, mille suurus on umbes 5% maja maksumusest ja umbes 25% sisendkäibemaksu kogusummast, samas kui teised kodanikud samasuguse lõpptarbimise puhul sellist soodustust ei saa.<sup>28</sup> Seetõttu soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kuuenda direktiivi sätted on vastuolus ühenduse õiguses sätestatud võrdse kohtlemise põhimõttega. Kui sellise sätte oleks vastu võtnud Austria seadusandja, oleks see tõenäoliselt olnud vastuolus föderaalse põhiseaduse artikli 7 lõikega 1. Siseriiklik õigusakt, millega võeti üle kuues direktiiv, eristab isegi maksukohustuslaste puhul nende maksukohustuslaste isikliku eluasemena kasutatavat kinnisvara, kelle käive maksustatakse, nende omast, kelle käive on maksuvaba (näiteks arstid), moonutades seega konkurentsi, sest maksukohustuslane, kelle käive on maksust täielikult vabastatud, ei saa eramajalt sisendkäibemaksu maha arvata, kui majandustegevuseks kasutatakse ainult ühte ruumi. See oleks vastuolus riigiabi keelustava EÜ artikliga 87.

36. Teiseks väidab S. Puffer, et tegemist ei ole juhtumiga, mille puhul on Austria õigus säilitada kehtivat mahaarvamissüsteemist tehtavat erandit vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 6.

37. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et pärast kuuenda direktiivi jõustumist Austrias ei ole UStG § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a muudetud (ja seega hõlmab tema arvates kõnealust sätet kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud nn *standstill* klausel). Paragrahvi 12 lõike 2 punkti 1 on muudetud, kuid muudatuse eesmärk oli säilitada sama mahaarvamissüsteemist tehtavat erandit seoses isiklikuks tarbeks kasutatavate hoone osadega. Alles hiljem ilmnis kohtuotsusest Seeling, et hoonete isiklikuks tarbeks kasutamist ei saa käsitada maksuvaba tehinguna. Vastavalt kohtuotsusele Holböck<sup>29</sup> võib *standstill* klausel hõlmata muudetud sätteid, mis on sisuliselt identsed eelnevalt kehtinud õigusnormidega. UStG

28 – Kohtuistungil selgitas Austria valitsus, kuidas eelotsusetaotluse esitanud kohus võis sellised numbrid (5% maksumusest ja 25% sisendkäibemaksust) saada, tuginedes Austria 20% käibemaksumäärale ja 10-aastasele korrigeerimisperioodile, millele lisandub 10% rahastamiskulu aastas, mis oleks võimaldanud asjaomasel isikul laenata ja maksta 10 aasta jooksul tagasi kohe mahaarvatud käibemaksuga võrdse summa. On selge, et kõik põhitegurid ja seega ka täpne tulemus, võivad olla eri liikmesriikides ja eri ajal erinevad.

29 – 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck (EKL 2007, lk I-4051, punkt 41).

§ 12 lõike 2 punkti 1 muudetud versioon koosmõjus § 6 lõike 1 punktiga 16 on esialgse versiooniga sisuliselt identne ja põhineb samadel seadusandja eesmärkidel. Kui aga *standstill* klausel muudetud versiooni ei hõlma, tekib küsimus, kas muudatus võis mõjutada ka § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a kattuvaid sätteid.

maksukohustuslased saavad omandada isiklikuks tarbeks kasutatavaid eluruume, mida nad kasutavad kasvõi vähesel määral ka majandustegevuseks, umbes 5% soodsamalt kui teised maksukohustuslased, kes oma isiklike eluruume isegi mitte vähesel määral majandustegevuseks ei kasuta?

38. Sellega seoses küsib Verwaltungsgerichtshof:

- „1. Kas [kuues direktiiv] ja eelkõige selle artikkel 17 on vastuolus ühenduses tagatud põhiõigustega (ühenduse õiguses sätestatud võrdsuse põhimõttega), kuna sellest tuleneb, et maksukohustuslased saavad omandada isiklikuks tarbeks (tarbimine) kasutatavaid eluruume umbes 5% soodsamalt kui teised Euroopa Liidu kodanikud, kujuures selle eelise absoluutne summa suureneb piiramatult koos eluruumi omandamis- ja ehituskulude suurenemisega? Kas sellise rikkumisega on tegemist ka seetõttu, et
2. Kas EÜ artikliga 87 on vastuolus kuuenda direktiivi, eelkõige selle artikli 17 ülevõtmiseks kehtestatud siseriiklik säte, mis annab esimeses küsimuses nimetatud, käibemaksukohustuslase isiklikuks tarbeks kasutatavaid eluruume puudutava eelise nendele maksukohustuslastele, kes teevad maksustatavaid tehinguid, jättes need maksukohustuslased, kelle tehingud on maksust vabastatud, sellisest eelisest ilma?
3. Kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 kehtib ka siis, kui liikmesriigi seadusandja muudab siseriiklikus õiguses sätestatud, kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 6 tuginevat sisendkäibemaksu mahaarvamist tehtavat erandit (käesoleval juhul [1994. aasta UStG] § 12 lõike 2 punkti 1) ilmse kavatsusega säilitada see mahaarvamist tehtav erand ning kui mahaarvamist tehtava erandi säilitamine tuleneb ka siseriiklikust õigusest, kuid liikmesriigi seadusandja on ühenduse õiguse (käesoleval juhul kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b) tõlgendamist puudutava ning alles hiljem selgunud eksimuse tõttu kehtestanud sellise korra, mis eraldi vaadatuna lubab ühenduse õiguse

([kohtuotsuses Seeling antud] kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tõlgenduse) pinnalt sisendkäibemaksu maha arvata?

esitasid Euroopa Kohtule nii oma kirjalikud kui ka suulised märkused. Kohtuistungil toetas Austria valitsus Unabhängiger Finanzsenati väiteid.

4. Kui vastus kolmandale küsimusele on eitav, siis kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud „*standstill* klausile” tugineva sisendkäibemaksu mahaarvamise tehtava erandi (käesoleval juhul 1994. aasta UStG § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a) mõju piirab see, kui liikmesriigi seadusandja muudab ühte kahest oma kohaldamisalas kattuvast siseriiklikust sisendkäibemaksu mahaarvamisest tehtavast erandist (käesoleval juhul [1994. aasta UStG] § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a ja [1994. aasta UStG] § 12 lõike 2 punkti 1) ning lõpptulemusena loobub sellest, kuna ta oli õiguslikust olukorrast valesti aru saanud?”

40. Arvestamata küsimustele antud vastuseid, on kõnealuste menetlusosaliste peamised lähenemisiisid oluliselt erinevad. S. Puffer ja komisjon nõustuvad, et kuues direktiiv annab maksukohustuslastele võimaluse arvata kapitalikaubad tervikuna ettevõtte vara hulka ja arvata neilt täielikult ja kohe maha sisendkäibemaks. Unabhängiger Finanzsenat ja Austria valitsus (edaspidi „Austria ametiasutused”) aga väidavad vastupidi, et ühenduse õigusaktid ei nõua sellise valikuvõimaluse olemasolu, vaid lubavad mahaarvamist ainult proportsionaalselt majandustegevusele vastava kuluga.

## Hinnang

39. S. Puffer, Unabhängiger Finanzsenat (vastustaja põhikohtuasjas) ja komisjon

41. Seetõttu uurin enne tõstatatud küsimuste käsitlemist Austria ametiasutuste seisukohta.

*Austria ametiasutuste seisukoht*

42. Unabhängiger Finanzsenat väidab, et kuuenda direktiivi sõnastus ei vaja selgitamist ja Euroopa Kohtu poolt sellele antud tõlgendus ei ole õige.

43. Artikli 17 lõike 2 punkti a kohaselt võib sisendkäibemaksu maha arvata, kui *sellega seotud kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses*. Artikli 6 lõike 2 punkti a kohaselt käsitatakse ettevõtte vara isiklikuks tarbeks kasutamist käibemaksuga maksustatava tehinguna siis, kui *varadelt tasutava sisendkäibemaksu saab maha arvata*.<sup>30</sup> Järelikult tuleb esmalt kindlaks teha majandustegevuseks ja isiklikuks tarbeks kasutatavate osade suhe, mille alusel määratakse mahaarvatav sisendkäibemaks. Isiklikuks tarbeks kasutamist maksustatakse käibemaksuga üksnes majandustegevuseks soetatud kaubaga seotud ulatuses, mille suhtes saab rakendada

mahaarvamise õigust.<sup>31</sup> Vara arvamine ettevõtte vara hulka iseenesest mahaarvamise õigust ei anna; vastupidisel juhul oleks tingimus „kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata” mõttetu. Seetõttu leiavad Austria ametiasutused, et kapitalikaubad võib arvata tervikuna ettevõtte varade hulka kohe, kui need soetatakse, mis annab õiguse teha mahaarvamisi maksustatavaks majandustegevuseks kasutatavalt osalt (mis võib olla isegi 0%) tingimusel, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 20, et see kajastaks isiklikuks tarbeks ja majandustegevuseks kasutatavaid osi mahaarvamise perioodi ajal.

44. Sellele tuginedes vaidlevad Austria ametiasutused vastu Euroopa Kohtu seisukohale,<sup>32</sup> et isik, kes kasutab kaupa osaliselt majandustegevuseks ja osaliselt isiklikuks tarbeks ja kes arvas kauba soetamisel maha osa või kogu sisendkäibemaksu, kasutab kaupa ainult maksustavate tehingute eesmärgil artikli 17 lõike 2 tähenduses ja tal on seetõttu õigus sisendkäibemaks täielikult ja kohe maha arvata. Nad leiavad, et Euroopa Kohtu poolt õigusaktile antud tõlgendus on põhjendamatu ja rajatud ringtõestusele, kuna selles järeldatakse, et sisendkäibemaksu ma-

30 – Austria ametiasutused juhivad tähelepanu asjaolule, et neis kuues keeles, milles kuues direktiiv vastu võeti, kasutatakse olevikku („is deductible”) ainult inglise keeles. Kõikides teistes keeltes kasutatakse sõnastust, mis inglise keelde tõlgituna kõlaks „has given rise to the right to deduct”, mis viitab kronoloogilisele järjestusele. Lisaks viidatakse direktiivi 2006/112 artikli 26 lõike 1 punkti 1 ingliskeelses versioonis nüüd sisendkäibemaksule, mis „oli mahaarvatav” (ingl k „was deductible”).

31 – Austria ametiasutused viitavad 17. mai 2001. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-322/99 ja C-323/99: Fischer ja Brandenstein (EKL 2001, lk I-4049), mis käsitleb kuuenda direktiivi artikli 5 lõiget 6 ja milles Euroopa Kohus leidis sisuliselt, et kui auto on omandatud sisendkäibemaksu maha arvamata, kuid arvatud maksukohustuslase ettevõtte vara hulka, kui sellel teostati töid, millest sai käibemaksu maha arvata, ja kui seejärel arvati auto maksukohustuslase isikliku vara hulka, sai „isiklikuks tarbeks tehtud tarne” maksustatavaks summaks olla üksnes summa, millega seoses mahaarvamise õigus tekkis.

32 – Nad viitavad eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsusele Lennartz, punkt 26, ja kohtuotsusele Seeling, punkt 43.

haarvamise õigus tuleneb hilisemast maksustatavast väljundist, mis toimus isiklikuks tarbeks kasutamise kujul.

45. Lisaks soovivad Austria ametiasutused ümber lükata mitmeid teisi väiteid, mis nende arvates võivad kinnitada täieliku mahaarvamise õigust segakasutuse korral. Ühelt poolt kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 ning teiselt poolt artikli 17 lõike 5 võrdlus, mille esitas kohtujurist F. G. Jacobs kohtuasjas Charles,<sup>33</sup> on vastuoluline ja selle eesmärk on lihtsalt eirata täielikust mahaarvamisest tekkivaid probleeme. Tema kohtuasjas Seeling<sup>34</sup> esitatud järeldus komisjoni kuuenda direktiivi ettepaneku seletuskirja kohta, et artikli 6 lõike 2 punktis a ette nähtud käibemaksuga maksustamine valiti konkreetselt alternatiivina sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele kehtestatud piirangule, ei ole piisav, põhjendamaks kõikidelt segakasutusega kaupadelt käibemaksu täielikku mahaarvamist. Ja olukorras, kus ainult maksuvabade väljundtarnetega maksukohustuslane kasutab ehitist eri eesmärkidel, oleks isiklikuks tarbeks kasutamisel tasutav käibemaks aastati erinev, sõltuvalt kõnealuste väljundtarnete käibest (kooskõlas artikli 17 lõikes 5 ette nähtud proportsionaalse arvestuse süsteemiga), mitte isiklikuks tarbeks kasutatavast osast, mis oleks absurdne tulemus.

46. Ma mõistan, miks Austria ametiasutused viitavad kohtuotsuse Lennartz punktis 26 esinevale ilmsele ringtõestusele. Kõnealuses kohtuotsuses sedastab Euroopa Kohus, et „kui isik kasutab kaupa osaliselt seoses maksustatavate äritehingutega ja osaliselt isiklikuks tarbeks ja ta sai kauba omandamisel kogu sisendkäibemaksu või osa sellest tagasi, peetakse seda kauba kasutamiseks üksnes seoses maksustatavate tehingutega artikli 17 lõike 2 tähenduses. Järelikult on sellisel isikul põhimõtteliselt õigus arvata kauba ostmisel makstud sisendkäibemaks kohe ja täies ulatuses maha.” Euroopa Kohus ei ole siiski seda sõnastust kunagi korranud. Viiteid sellele on ümber sõnastatud näiteks järgmiselt: „kui maksukohustuslane otsustab nii majandustegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavaid kapitalikaupu käsitada ettevõtte varana, on kõnealuste kaupade omandamisel tasumisele kuuluv sisendkäibemaks põhimõtteliselt täies ulatuses ja kohe mahaarvatav.”<sup>35</sup> Minu arvates ei ole Euroopa Kohus kunagi silmas pidanud midagi muud, hoolimata kohtuotsuse Lennartz võimalik et ebaõnnestunud sõnastusest.

47. Peamine küsimus on siiski põhimõtteline erinevus Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika ja Austria ametiasutuste esitatud alternatiivse analüüsi vahel, mille mõlema eesmärk on lahendada probleem, kuidas ühitada maksustatavate väljundtarnetega seotud kaupadelt tasutava sisendkäibemaksu täies mahus ja kohe mahaarvamine vältimatu

33 – Kohtujurist F. G. Jacobi ettepanek, punktid 59 ja 60.

34 – Kohtujurist F. G. Jacobi ettepanek, punkt 41; vt samuti tema ettepanek kohtuasjas Lennartz, punkt 59.

35 – 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Seeling, punkt 41; 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-17/01: Sudholz (EKL 2004, lk I-4243, punkt 37); 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Charles, punkt 24.

asjaoluga, et teatud kaupu kasutatakse muul otstarbel, kui esialgu kavandatud.

48. Sellega seoses arvan, et kuuenda direktiivi sätteid ei ole nii selged, et Euroopa Kohtu tõlgendus oleks üleliigne. Minu arvates on vastuoluline see, et Austria ametiasutused seda väidavad, esitades samas mitut lehekülge hõlmavates ja hoolikalt põhjendatud kirjalikes märkustes endapoolse tõlgenduse. Kui asjaolud oleksid olnud nii selged, oleks piisanud sätete endi tsiteerimisest.

49. Mulle näib, et lähenemisviiside erinevus tuleneb sellest, et kauba ettevõtte põhivahendite hulka arvamise mõistest saadakse aru erinevalt. Kuigi nii kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 6 kui ka artikli 6 lõike 2 punktis a viidatakse põhivahendite hulka kuuluvale kaubale, ei ole õigusaktides tegelikult kauba nimetatud varade *hulka arvamise* mõistet määratletud. Mõiste on kujunenud kohtupraktika käigus ja seda on esimesena kasutatud kohtuotsuses Lennartz. Kõnealust kohtuotsust ümber sõnastades toimub põhivahendite hulka arvamine siis, kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb (st mitte eraisikuna), soetab kauba majandustegevuse eesmärgil (mis võib hõlmata nii maksustatavaid kui ka maksust vabastatud tehinguid).

50. Euroopa Kohtu hinnangul määrab põhivahendite hulka arvamine (tingimusel, et saab tuvastada, et see on õige kõiki asjaolusid

arvesse võttes ja sõltumata majandustegevuseks kasutatava tegeliku osa suurusest)<sup>36</sup> mahaarvamise õiguse ja eeldab hilisema isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamist. See, kellena isik kauba soetamisel tegutseb ja kauba soetamise eesmärk koos määravad, kas kõnealune kaup kuulub majandustegevuse valdkonda ja kas seetõttu kohaldatakse kauba suhtes käibemaksueeskirju või kuulub see eraelu valdkonda, kus käibemaksueeskirjad ei kehti. Esimesel juhul võib kauba ikkagi üle kanda isiklikku kasutusse, kui makstakse käibemaks (sisendkäibemaksu ulatuses, mis arvati maha, sest majandustegevus on maksustatav), säilitades sellega maksukohustuslase jaoks maksustamise neutraalsuse. Teisel juhul tuleb majandustegevuse valdkonda ülekandmise eest maksta: sisendkäibemaksu, mida ei saanud maha arvata, sest kaup soetati isiklikuks tarbeks, ei saa kindlasti tagasi, kuid kauba väärtus (sh tagastamatu sisendkäibemaks) moodustab maksustatava summa, kui kaupa kasutatakse maksustatavate tehingutega seoses.<sup>37</sup>

51. Kui ma olen õigesti aru saanud, leiavad Austria ametiasutused siiski, et põhivahendite hulka arvamine võib olla lihtsalt „valdamine”. Kui kaup on ette nähtud isiklikuks tarbeks, võib seda siiski kasutada maksukohustuslase majandustegevuse, kuid mahaarvamise õigus tekib (korrigeerimismehhanismi kaudu) ainult siis, kui seda tegelikult hiljem kasutatakse majandustegevuses.

36 – 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lennartz, punktid 21 ja 35.

37 – Vt samuti kohtujurist F. G. Jacobi ettepanek kohtuasjas Charles, punktid 79 ja 80.

52. Sellise tõlgenduse poolt räägib mitu asjaolu. Sellega välditakse probleeme, mis isiklikust kasutusest majandustegevuse valdkonda ülekandmisega võivad tekkida, ja samuti välditakse maksukohustuslasele rahaliste eeliste andmist, mis on käesoleva kohtuasja põhiküsimus. Samuti ei näi see olevat suures vastuolus käibemaksusüsteemi olemusega, mida tõendab selle sarnasus muudatusega, mida komisjon praegu kavandab.<sup>38</sup>

53. Samas aga jääb maksukohustuslane ilma kohese mahaarvamise õigusest, kui tegemist on hilisema majandustegevuseks kasutamise ja vahepealse isiklikuks tarbeks kasutamisega. Kuigi kõnealune tõlgendus sobib üldise käibemaksusüsteemiga, ei saa seda mingil juhul ilmselgelt eelistada Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikas kasutatud tõlgendusele ja kindlasti ei ole see tingitud õigusaktide selgest sõnastusest.

54. Samuti ei pea ma Austria ametiasutuste kriitikat kehtiva kohtupraktika kohta põhjendatuks.

55. Euroopa Kohtu arvamuse kohaselt tuleb põhivarade hulka arvatud kaupa käsitada

majandustegevuseks kasutatava kaubana. Seega muutub isiklikuks tarbeks kasutamine maksustatavaks majandustegevuseks kasutamiseks, st maksukohustuslane tarnib iseendale nii, nagu ta tarniks mis tahes lõpptarbijale. See kehtib siiski ainult juhul, kui oli olemas algne mahaarvamisoigus, ja nimetatud õiguse ulatus sõltub maksustatavate ja maksuvabade tehingute osakaalust maksukohustuslase kõikidest tehingutest. See selgitab tingimust „kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata” ja kohtujurist F. G. Jacobsi selgitust kohtuasjas Charles esitatud ettepaneku punktides 59 ja 60. Lisaks näib mulle, et kõnealusest punktist valesti arusaamise tõttu peavad Austria ametiasutused absurdseks asjaolu, et kui maksukohustuslane teeb nii maksustatavaid kui ka maksuvabasid tehinguid, võib nii majandustegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavalt kinnisvaralt sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeerida vastavalt maksustatavate ja maksuvabade tehingute osakaalule, mitte üksnes vastavalt majandustegevuseks ja isiklikuks tarbeks kasutamise osakaalule. Mis puudutab kohtujurist F. G. Jacobsi viidet kuuenda direktiivi ettepaneku seletuskirjale, siis kuigi tema poolt tsiteeritud lõikudes ei ole sõnaselgelt öeldud, et eesmärk on võimaldada täies mahus mahaarvamist kauba segakasutuse korral, on need kindlasti sellise kavatsusega kooskõlas ja sellele vihjavad.

56. Selle teema lõpetuseks märgin, et ma ei ole veendunud, et Austria ametiasutuste väited annavad põhjust kõnealuses valdkonnas väljakujunenud kohtupraktika muutmiseks. Äärmisel juhul esitatakse neis alternatiivne analüüs, mis on küll huvitav, kuid ei

38 – Vt eespool punktid 21 ja 22.

ole mingil juhul õigusakti ainuvõimalik tõlgendus, nagu Austria ametiasutused püüavad esitada. Kui Euroopa Kohus siiski peaks kohtupraktika muutmist võimalikuks, tuleks asi anda arutamiseks laiendatud kohtukoosseisule ja alustada uuesti suulist menetlust. Sellisel juhul oleks soovitatav paluda teistel liikmesriikidel esitada oma märkused, sest küsimus puudutab kogu käibemaksusüsteemi. Märkiks siiski, et ükski liikmesriik peale Austria ei ole pidanud vajalikuks reageerida Unabhängiger Finanzsenati kirjalikele märkustele käesolevas kohtuasjas.

57. Seetõttu uurin eelotsusetaotluse esitanud kohtu nelja küsimust, lähtudes sellest, et Euroopa Kohtu kuuenda direktiivi tõlgendus seoses kauba segakasutusega ei ole kahtluse all.

#### *Esimene küsimus: võrdne kohtlemine*

58. Ei saa vastu vaielda asjaolule, et maksukohustuslasel, kellel on õigus arvata täies mahus ja kohe maha sisendkäibemaks kaubalt, mille ta soetab ja arvab oma ettevõtte varade hulka, makstes seejärel kõnealuse kauba isiklikuks tarbeks kasutamise pealt proportsionaalselt käibemaksu, on tuntav

rahaline eelis isiku ees, kes soetab samasugust kaupa eraisikuna ja kes seega ei saa sisendkäibemaksu maha arvata.<sup>39</sup> See eelis on kogu aeg olemas, kuigi selle täpne ulatus sõltub mitmest asjaolust.<sup>40</sup> Seetõttu ei ole tarvis avaldada arvamust eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvutuste kohta, mille kohaselt saab maksukohustuslane Austrias eelise, mille suurus on 25% käibemaksu kogusummast ja 5% kinnisvara kogumaksumusest. Piisab sellest, kui moonda, et kohtlemine on märgatavalt erinev.

59. Võrdse kohtlemise põhimõte nõuab, et sarnaseid olukordi ei koheldaks erinevalt, välja arvatud siis, kui selline kohtlemine on objektiivselt põhjendatud.<sup>41</sup> Kas käesolevas asjas käsitletavatel asjaoludel on maksukohustuslane ja eraisik sarnases olukorras või on nende eristamine objektiivselt põhjendatud?

60. Ettevõtte varade isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamise süsteemi konkreetne eesmärk on vältida palju suuremat ebavordust, mis tekiks juhul, kui maksukohustuslane saaks kasutada vara, millelt ta on sisendkäibemaksu täies mahus maha arvanud, isiklikuks tarbeks, ilma et ta peaks enam käibe-

39 – Vt nt eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist F. G. Jacobsi ettepanek kohtuasjas Seeling, punkt 39 jj, ning tema ettepanek kohtuasjas Charles, punkt 74 jj.

40 – Vt eespool punkt 35 ja 28. joonealune märkus.

41 – Vt hiljutise näitena 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer (EKL 2008, lk I-2283, punkt 51).

maksu maksuma. Väiksemat ebavõrdsust ei saa siiski õigustada lihtsalt suurema ebavõrdsuse puudumisega. Ikkagi tuleb tõendada, et ebavõrdne kohtlemine tuleneb erineva kohtlemise aluseks olevate olukordade objektiivselt erinevusest.

61. Olen käesolevas kohtuasjas ühel meelel komisjoniga selles, et maksukohustuslane ja eraomanik on erinevates olukordades. Eraomaniku puhul kasutatakse vara täielikult ja lõplikult isiklikuks tarbeks. Maksukohustustase puhul kasutatakse seda osaliselt majandustegevuseks ja sellise kasutamise osakaalu võidakse muuta. Kui käibemaks moodustab osa kauba, sh kapitalikauba ja kinnisvara soetamise ja hooldamise kuludest, peab selle lõplikult tasuma „lõpptarbija”, st isik, kes kasutab kaupa isiklikuks tarbeks, kuid see peab jääma maksukohustustase suhtes täielikult neutraalseks. Erasisikuna kaupa soetaval maksukohustuslasel lasub samasugune käibemaksukoormus kui isikul, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Kui ta soovib hiljem seda kaupa kasutada majandustegevuses, ei saa ta käibemaksu tagasi, mis seega koormab tema majandustegevust viisil, mis on vastuolus maksukohustustase jaoks käibemaksu neutraalsuse nõudega ja mis asetab ta halvemasse olukorda, võrreldes teiste konkureerivate maksukohustustastega.<sup>42</sup> Just sel põhjusel (ja tagajärgedest täielikult teadlik olles, nagu rõhutab S. Puffer) on Euroopa Kohus selgitanud, et maksukohustuslasel peab olema võimalus arvata segakasutusega kaup ettevõtte varade hulka, kusjuures hilisem isikli-

kuks tarbeks kasutamine on maksustatav.

62. Komisjon juhib tähelepanu ka asjaolule, et maksukohustuslased ei ole mitte ainult ettevõtjad, kes toetavad Euroopa Ühenduse eesmärki edendada majandustegevust ja võtavad seega oma vara suhtes teatud riske, vaid eelkõige ka käibemaksu kogujad, kes vastutavad selle eest, et käibemaks makstakse maksuhaldurile. Isikud, kes kasutavad ja tarbivad kaupu üksnes isiklikuks tarbeks, ei saa nõuda, et neid koheldaks käibemaksu asjus samamoodi nagu maksukohustuslasi.

63. Seetõttu vastaksin eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele eitavalt.

*Teine küsimus: riigiabi*

64. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib ka teada, kas sama eelis, mille saavad maksukohustuslased, kelle väljundtehingud on maksustatavad käibemaksuga, kuid mis puudub neil, kelle väljundtehingud on käibemaksust vabastatud, võib kujutada endast

42 – Vt kohtujurist F. G. Jacobsi ettepanek kohtuasjas Charles, punkt 75 jj.

riigiabi, mis on EÜ artikliga 87 keelatud. Täpsemalt öeldes küsib ta, kas kuuendat direktiivi rakendav siseriiklik õigusakt, mis annab sellise suhtelise eelise, on vastuolus EÜ artikliga 87.

65. Küsimuse sõnastus eeldab kahte sissejuhatavat märkust.

66. Esiteks viitab Euroopa Kohtule esitatud teave sellele, et kehtivate Austria õigusaktidega *ei ole* selline tagajärg lubatud. Tõepoolest, siseriikliku kohtu kolmas ja neljas küsimus oleksid asjakohased ainult juhul, kui õigusaktid keelaksid sisendkäibemaksu kohese ja täies mahus mahaarvamise kõnealuses olukorras. Kui see on nii, oleks teine küsimus selle praeguses sõnastuses puhtalt hüpoteetiline. Siseriikliku õiguse tõlgendamine on siiski siseriikliku kohtu ülesanne ja seepärast käsitlen kõnealust küsimust, oletades, et lähte-eeldus on õige.

67. Teiseks on maksukohustuslane kuuenda direktiivi artikli 4 lõigetes 1 ja 2 määratletud kui „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust”, st tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevust, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus ja materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil, „olene-

mata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest”. Järelikult on isik, kes sooritab üksnes maksuvabu tehinguid, ikkagi „maksukohustuslane” õigusakti tähenduses. Tal ei ole siiski maksustatavaid tehinguid sooritava isiku õigusi ega kohustusi ja samuti ei mõjuta käibemaks teda sellisel viisil nagu viimast. Lühidalt öeldes on ta käibemaksu seisukohast praktiliselt samas olukorras kui eraisik.

68. Minu arvates saab küsimusele endale vastata ainult eitavalt.

69. EÜ artikli 87 lõikes 1 on sätestatud, et „igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressursidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, [on] ühisturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust”. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldab riigiabiks liigitamine kõnealuse sätte tähenduses, et kõik sätestatud tingimused on täidetud. Esiteks peab olema tegemist riigipoolse sekkumisega või vähemalt abi andmisega riigi ressursidest. Teiseks peab see sekkumine kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab see andma

selle saajale teatud eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi.<sup>43</sup>

tarnete ja maksuvabade tarnete vaheline konkurents miinimumini, seega kahte eri liiki tarneid teostavate ettevõtjate erinev kohtlemine enamasti<sup>45</sup> konkurentsi ei moonuta.

70. Siinjuures ei saa ainult maksustatavaid tehinguid sooritavate ettevõtjate ja ainult maksuvabasid tarneid teostavate ettevõtjate erinevat kohtlemist (sh mitmesuguseid vahepealseid süsteeme, mida kohaldatakse nii maksustatavaid kui ka maksuvabasid tarneid teostavate ettevõtjate suhtes) omistada ühele liikmesriigile rohkem kui teisele. See on ühenduse ühtlustamise õigusaktidega sätestatud käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida kõik liikmesriigid peavad rakendama ühte moodi. Järelikult ei ole tegemist „riigi sekkumisega” ja puudub mõju liikmesriikidevahelisele kaubandusele. Komisjon lisab, et saajale antav eelis peab Euroopa Kohtu praktika kohaselt olema valikuline, mis aga ei kehti meetme puhul, millega antakse küll selle saajale eelis, kuid mis on põhjendatud selle süsteemi laadi või üldise ülesehitusega, mille osaks kõnealune meede on.<sup>44</sup> Kuna esimesed kolm tingimust ei ole täidetud, ei ole erinev kohtlemine vastuolus EÜ artikliga 87.

71. Olgu märgitud, et maksust vabastamise süsteemi eesmärk on viia maksustavate

*Kolmas küsimus: UstG § 12 lõike 2 punkti 1 muudatus*

72. Enne 1. jaanuari 1995 oli UstG § 12 lõike 2 punktis 1 sätestatud: „Hoonete soetamise, ehitamise või haldamisega seotud kaupu või teenuseid peetakse majandustegevuseks kasutatavateks niivõrd, kui võrd nende eest makstud tasu kujutab endast tegevus- või majandamiskulusid vastavalt tulumaksu käsitlevatele eeskirjadele.”

73. Niivõrd, kui võrd kõnealune säte kujutas endast erandit sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest, võis selle kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 6 säilitada kuni ajani – mis ei ole veel saanud –, mil nõukogu otsustab, millised kulud ei ole kõlblikud maksu mahaarvamiseks.

43 – Vt viimasena 1. juuli 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-341/06 P ja C-342/06 P: Chronopost ja La Poste (EKL 2008, lk I-4777, punktid 121 ja 122).

44 – Vt nt 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-308/01: GIL Insurance (EKL 2004, lk I-4777, punkt 66 jj).

45 – On tõsi, et teatud juhtudel esineb nende kahe kategooria vahel konkurents, nagu on rõhutanud eelotsusetaotluse esitanud kohus (vt nt 14. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-401/05: VDP Dental Laboratory (EKL 2006, lk I-12121), kuid seda juhtub harva ja käesolev kohtuasi ei kuulu nende hulka.

74. Euroopa Kohus on märkinud, et kui liikmesriik muudab oma õigusakte pärast kuuenda direktiivi jõustumist, et vähendada kehtivate erandite ulatust, viies oma õigusaktid sellega suuremasse kooskõlla kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud üldise mahaarvamissüsteemiga, tuleb neid õigusakte käsitleda artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud erandi alla kuuluvatena.<sup>46</sup> Kui aga kehtivate erandite ulatus õigusaktide muutmise tulemusel hoopis suureneb, mis on direktiivi eesmärgiga vastuolus, siis need ei kuulu artikli 17 lõike 6 teise lõigu kohaldamisalasse ning liikmesriik rikub seega artikli 17 lõiget 2.<sup>47</sup>

75. Eelotsusetaotluse põhjal tundub siiski, et käesolevas kohtuasjas muudeti sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest tehtav erand juhul, kui tuli põhimõtteliselt tasuda käibemaks (st ettevõtte vara hulka arvatud kauba isiklikuks tarbeks kasutamisel), hiljem käibemaksuvabastuseks, mille tõttu sisendkäibemaksu maha arvata ei saanud.

46 – 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C-345/99; komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-4493, punktid 22–24); 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99; Metropoli ja Stadleri (EKL 2002, lk I-81, punkt 45).

47 – 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C-40/00; komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-4539, punktid 17–20); kohtuotsus Metropoli ja Stadleri, punkt 46.

76. Verwaltungsgerichtshof viitab kohtuotsuse Holböcki<sup>48</sup> punktidele 41, milles Euroopa Kohus kinnitas oma praktikat selles osas, et liikmesriigi õigusakt, mis on vastu võetud pärast *standstill* klausli kindlaksmääratud kuupäeva, ei jää automaatselt kõnealuse ühenduse õigusaktiga kehtestatud erandi kohaldamisalast välja. Kui see on sisuliselt identne varem kehtinud õigusnormidega, või piirdub varem kehtinud õigusnormides sätestatud ühenduses tagatud õiguste ja vabaduste teostamise piirangu vähendamise või tühistamisega, laieneb erand ka sellele. „Samas ei saa asjakohase ühenduse õigusaktiga kindlaksmääratud kuupäeval kehtivate õigusnormidega samastada neid õigusnorme, mis on kehtestatud eelnevaga võrreldes uutal alustel ja mis kehtestavad uusi kordi.”

77. Võin üksnes nõustuda komisjoniga, et eelotsusetaotluses kirjeldatud Austria õigusakti muudatus kuulub eelnevalt viidatud lõigu viimases lauses osutatud kategooriasse. Sellega seoses näib tähtsetu, kas liikmesriigi õigusakti muudatus tugines ühenduse õiguse õigele või valele tõlgendusele. Kohtuotsus Seeling, mille kohaselt ei saa sellise kinnisvara isiklikuks tarbeks kasutamist, millest on maha arvatud sisendkäibemaks, käsitada maksu-

48 – Viidatud eespool 29. joonealuses märkuses.

vaba rendile- või üürileandmisena, vaid seda tuleb käsitada maksustatava isiklikuks tarbeks tarnimisena, välistab siiski muudatuse, nagu see paistab olevat tehtud.

*Neljas küsimus: UstG § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a tähendus*

78. Liikmesriigi kohus soovib teada, kas asjaolu, et UstG § 12 lõike 2 punkti 1 muudatus ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud *standstill* klausli kohaldamisalasse, tähendab seda, et kõnealuse klausli kohaldamisalasse ei kuulu ka § 12 lõike 2 punkti 2 alapunktis a sätestatud „kattuv” erand mahaarvamisest.

79. S. Puffer väidab, et § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a, milles on tulumaksualasele õigusaktile viidates sätestatud, et elatusvahenditele, sh isiklikule eluasemele tehtud kulutused ei anna õigust mahaarvamiseks, ei kohaldata tegelikult maja ehituskulude suhtes või vähemalt algul seda nii ei tõlgendatud.

80. Loomulikult peab kõnealuse sätte tähenduse määrama liikmesriigi kohus. Eelotsuse taotluses nimetab kohus § 12 lõike 2 punkti 1 ja § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a „kattuvateks” säteteks, kuid ei selgita, kui suures ulatuses võivad kõnealused sätted olla üksteisest sõltuvad või iseseisvad. Minu arvates on selge, et kui lõike 2 punkti 2 alapunktis a sätestatud mahaarvamise õigusest tehtava erandi tõlgendamine ja/või kohaldamine sõltub lõike 2 punktis 1 sätestatud erandi olemasolust ja kui viimane on kuuenda direktiivi sätetega vastuolus ega kuulu *standstill* klausli kohaldamisalasse, mõjutab see vastavalt ka lõike 2 punkti 2 alapunkti a. Kui aga tegemist on siiski enne 1995. aastat kehtinud mahaarvamise õigusest tehtava iseseisva erandiga, mida ei ole pärast seda muudetud, kuulub see *standstill* klausli kohaldamisalasse.

81. Lõpetuseks märgiksin veel kord, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmas ja neljas küsimus näivad põhinevat teistsugusel eeldusel kui teine küsimus. Teine küsimus eeldab, et Austria õigusaktid lubavad maksukohustuslasel arvata kinnisvara ettevõtte vara hulka ning teha täies mahus ja kohe mahaarvamine ettevõtte maksustatavate tarnete ulatuses, samas kui kolmas ja neljas küsimus eeldavad, et Austria õigusaktid välistavad sellise mahaarvamise. Selle küsimuse peab lahendama liikmesriigi kohus.

## Ettepanek

82. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Asjaolu, et ühenduse käibemaksudirektiivid annavad maksukohustuslasele õiguse arvata soetatava ja ettevõtte vara hulka arvatava vara maksumusest täies mahus ja kohe maha sisendkäibemaks ning maksta seejärel kõnealuse vara isiklikuks tarbeks kasutamisel progressiivselt käibemaksu, isegi kui see annab talle märgatava rahalise eelise teise isiku ees, kes soetab sarnase vara eraisikuna ega saa seega sisendkäibemaksu maha arvata, ei ole vastuolus võrdse kohtlemise põhimõttega.
2. Liikmesriigi õigusaktid, millega rakendatakse ühenduse käibemaksudirektiive, et maksukohustuslased saaksid kõnealust eelist kasutada, ei ole vastuolus EÜ artikliga 87.
3. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud *standstill* klausel ei hõlma juhtumeid, kus varasem erand sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest olukorras, kus tuli põhimõtteliselt maksta käibemaksu, muudetakse hiljem käibemaksuvabastuseks, mis muudab sisendkäibemaksu mahaarvamise võimatuks.

4. Kui eelnev mahaarvamise õigusest tehtav erand muudetakse maksuvabastuseks ja see ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud *standstill* klausli kohaldamisalasse, ei kuulu nimetatud klausli kohaldamisalasse ka mis tahes muu erand, mille tõlgendamine ja/või kohaldamine sõltub varasema erandi olemasolust. Iseseisev erand, mis kehtis nimetatud direktiivi jõustumisel asjaomases liikmesriigis ja mida ei ole pärast seda muudetud, kuulub siiski jätkuvalt nimetatud klausli kohaldamisalasse.