

Kohtuasi C-460/07

Sandra Puffer

versus

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

(eelotsusetaotlus,
mille on esitanud Verwaltungsgerichtshof (Austria))

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 17 lõiked 2 ja 6 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluva hoone ehituskulud – Artikli 6 lõige 2 – Hoone osa kasutamine isiklikuks tarbeks – Rahaline eelis võrreldes mittemaksukohustuslastega – Võrdne kohtlemine – Riigiabi EÜ artikli 87 tähenduses – Mahaarvamise õigusest tehtav erand

Kohtujurist E. Sharpstoni ettepanek, esitatud 11. detsembril 2008 I - 3255
Euroopa Kohtu otsus (kolmas koda), 23. aprill 2009 I - 3279

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Tervikuna või osaliselt maksukohustuslase isiklikuks tarbeks kasutatava vara hulka arvatud kapitalikaubad*
(Nõukogu direktiivi 77/388 artikkel 17)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Segakasutuses oleva hoone ehitamine*
(Nõukogu direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkt a ja artikli 17 lõike 2 punkt a)
3. *Riigiabi – Mõiste*
(EÜ artikli 87 lõige 1)
4. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Mahaarvamise õigusest tehtav erand – Liikmesriikide õigus säilitada kuuenda direktiivi jõustumise kuupäeval kehtinud erandid*
(Nõukogu direktiivi 77/388 artikli 17 lõige 6)

1. Maksukohustuslasel, kes käsitab hoonet tervenisti oma ettevõtte vara hulka kuuluvana ja kes kasutab ühte osa sellest isiklikuks tarbeks, on esiteks õigus maha arvata sisendkäibemaksu nimetatud hoone ehituse kogukuludelt ja teiseks sellele vastav kohustus tasuda käibemaksu nimetatud kasutamisega seotud kogukulult. Seevastu, kui maksukohustuslane otsustab kapitalikaupade omandamisel need tervikuna oma isikliku vara hulka arvata või kasutada üksnes osa neist kaupadest majandustegevuses, ei teki tal isiklikuks tarbeks kasutatava vara suhtes mahaarvamise õigust. Sellisel juhul ei anna isikliku vara hulka arvatud vara hilisem majandustegevuseks kasutamine õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, kuna kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõige 1 sätestab, et mahaarvamiseõigus tekib

mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Selles osas puudub kehtivates ühenduse õigusnormides korrigeerimismehhanism.

(vt punktid 42–44)

2. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 6 lõike 2 punkt a ja artikli 17 lõike 2 punkt a ei riku ühenduse õiguses sätestatud võrdse kohtlemise üldpõhimõtet selles osas, millega nimetatud sätetest tulenev õiguslik mehhanism lubab arvata segakasutuses oleva hoone ehituskuludelt sisendkäibemaksu maha täielikult ja kohe ning seejärel isiklikuks tarbeks kasutatava hoone osa

sisendkäibemaksuga maksustamise ajaliselt jaotada, mis võib anda maksukohustuslasele rahalise eelise võrreldes mittemaksukohustuslastega ja maksukohustuslastega, kes kasutavad hoonet üksnes isiklike eluruumidena.

Segakasutuses oleva kapitalikauba isiklikuks tarbeks kasutamise korral on võimalik, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a ei taga iseenesest maksukohustuslaste ja mittemaksukohustuslaste, või maksukohustuslaste, kes soetavad sarnaseid kaupu isiklikuks tarbeks ja on seega kohustatud käibemaksu kohe täies ulatuses tasuma, ühesugust kohtlemist. Ei saa välistada, et eesmärk vabastada maksukohustuslane kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 1 ja 2 ning artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a alusel täielikult maksustatava majandustegevuse käigus makstavast või makstud käibemaksukoormast, kaasa arvatud rahalised kulutused ajavahemikul esimestest investeerimiskulutustest kuni vara tegelikuks majandustegevuseks kasutamise alguseni, võib endaga kaasa tuua kõnealuse kauba isiklikuks tarbeks kasutamisega seotud rahalise eelise. Seega tuleneb maksukohustuslaste ja mittemaksukohustuslaste võimalik erinev kohtlemine neutraalse maksustamise põhimõttest, mis tagab eelkõige maksukohustuslastevahelise võrdse kohtlemise. Nimetatud võimalik erinevus tuleneb ka asjaolust, et maksukohustuslased teostavad kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 2 määratletud majandustegevust. Lisaks on kõnealune erinevus seotud maksukohustuslaste kuuendas direktiivis sätestatud eripärase õigusliku seisundiga, mille kohaselt, vastavalt nimetatud direktiivi artiklile 21, on nad käibemaksu tasumise eest vastutavad isikud ja on kohustatud seda koguma.

Kuna nimetatud tunnused eristavad maksukohustuslaste olukorda mittemaksukohustuslaste olukorrast, sest viimased kõnealust majandustegevust ei teosta, tuleneb võimalik erinev kohtlemine erinevate eeskirjade kohaldamisest erinevatele olukordadele, mistõttu võrdse kohtlemise põhimõtte mingit rikkumist ei toimu. Sama kehtib maksukohustuslase kohta, kes on kapitalikauba tervikuna isikliku vara hulka arvanud, kuna ta ei kavatsenud nimetatud kauba abil teostada majandustegevust, vaid kasutada seda isiklikuks tarbeks. Teistsugust hinnangut ei saa anda maksukohustuslase kohta, kes teostab üksnes maksuvabased tehinguid, kuna nimetatud maksukohustuslasele lasub samasugune käibemaksukoormus kui mittemaksukohustuslasele ja tema olukord on seega põhimõtteliselt sama kui mittemaksukohustuslase olukord.

(vt punktid 55–59, 62 ja resolutsiooni punkt 1)

3. EÜ artikli 87 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kuuenda direktiivi 77/388 kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõike 2 punkti a rakendav siseriiklik õigusakt, mille kohaselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on üksnes maksustatavaid tehinguid tegevatel maksukohustuslastel, välja arvatud need maksukohustuslased, kes teevad ainult maksust vabastatud tehinguid, ei ole selle sättega vastuolus selles osas, milles kõnealune siseriiklik õigusakt võib anda esimeses eelotsuse küsimuses viidatud rahalise eelise üksnes maksustatavaid tehinguid tegevatele maksukohustuslastele.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine üksnes maksustatavate tehingutega on ühenduse õigusaktidega sätestatud käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida kõik liikmesriigid peavad rakendama ühte moodi. Järelikult ei ole tegemist riigi sekkumisega ja seega ei ole EÜ artikli 87 lõige 1 kohaldatav.

(vt punktid 70 ja 71 ning resolutsiooni punkt 2)

4. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud erand ei ole kohaldatav siseriikliku õigusnormi suhtes, mis muudab

nimetatud direktiivi jõustumise kuupäeval kehtinud õigusnormi, mis põhineb varasema õigusnormiga võrreldes uutel alustel ja mis kehtestab uue menetluse. Selles osas ei oma tähtsust see, kas liikmesriigi seadusandja tugines varasemat siseriiklikku õigusakti muutes ühenduse õiguse õigele või valele tõlgendusele. Küsimus, kas selline siseriikliku õigusnormi muudatus mõjutab kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõike 6 teise lõigu kohaldatavust teise siseriikliku õigusnormi suhtes, sõltub sellest, kas kõnealused siseriiklikud õigusnormid on üksteisest sõltuvad või iseseisvad, ning see tuleb kindlaks teha siseriiklikul kohtul.

(vt punkt 98 ja resolutsiooni punkt 3)