



Kohtulahendite kogumik

Kohtuasi C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
versus
Finanzamt Krefeld

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Direktiiv 77/388/EMÜ — Artikli 17 lõike 5 kolmas lõik — Kohaldamisala — Sisendkäibemaksu mahaarvamine — Kaubad ja teenused, mida kasutatakse nii maksustatavates kui ka maksust vabastatud tehingutes (mitme kasutusotstarbega kaubad ja teenused) — Kaupade ja teenuste kasutusotstarbe kindlakstegemine, kui need on ostetud sellise hoone ehitamiseks, kasutamiseks, korrashoiuks ja hoolduseks, mida osaliselt kasutatakse seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja osaliselt seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või — Maksu mahaarvatava osa arvutamise metoodikat käsitlevate siseriiklike õigusnormide muutmine — Artikkel 20 — Mahaarvamiste korrigeerimine — Õiguskindlus — Õiguspärane ootus

Kokkuvõte – Euroopa Kohtu otsus (neljas koda), 9. juuni 2016

1. *Maksualaste õigusaktide ühtlustamine — Ühine käibemaksusüsteem — Sisendkäibemaksu mahaarvamine — Kaubad ja teenused, mida kasutatakse seoses nii tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või — Kinnisasja üürileandmine äritegevuseks ja eluasemena — Osa mahaarvamine — Väljaarvutamine — Kohustus määrata nende kaupade ja teenuste kasutusotstarve, mida on varem kasutatud hoone ehitamiseks, soetamiseks, kasutamiseks, korrashoiuks või hoolduseks, kindlaks enne seda, kui arvutatakse välja mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste puhul mahaarvatav osa — Puudumine — Käibel põhinevast meetodist erinev jaotuspõhimõte — Lubatavus — Tingimus*

(Nõukogu direktiiv 77/388, muudetud direktiiviga 95/7, artikli 17 lõige 5)

2. *Maksualaste õigusaktide ühtlustamine — Ühine käibemaksusüsteem — Sisendkäibemaksu mahaarvamine — Esialgse mahaarvamise korrigeerimine — Kaubad ja teenused, mida kasutatakse seoses nii tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või — Mahaarvatava summa kindlaksmääramisel arvessevõetud tegurid — Käibel põhinevast meetodist erineva jaotuspõhimõtte kehtestamine — Hõlmamine*

(Nõukogu direktiiv 77/388, muudetud direktiiviga 95/7, artikkel 20)

3. *Maksualaste õigusaktide ühtlustamine — Ühine käibemaksusüsteem — Sisendkäibemaksu mahaarvamine — Esialgse mahaarvamise korrigeerimine — Mahaarvatava summa kindlaksmääramisel arvessevõetavate tegurite muutmine — Üleminekukorra puudumine — Lubatavus lähtuvalt õiguspärase ootuse ja õiguskindluse põhimõtetest — Tingimused*

(Nõukogu direktiiv 77/388, muudetud direktiiviga 95/7, artikkel 20)

1. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, muudetud direktiiviga 95/7, artikli 17 lõiget 5 tuleb tõlgendada nii, et kui hilisemates tehingutes kasutatakse hoonet tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja muudeks tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, siis liikmesriigid ei ole kohustatud sätestama, et kaubad ja teenused, mida on varem kasutatud selle hoone ehitamiseks, soetamiseks, kasutamiseks, korrashoiuks või hoolduseks, loetakse esimeses etapis seotuks nende erinevate tehingutega, kui jaotus on raskesti teostatav, ent teises etapis, ainult see mahaarvamisõigus, mis tekib seoses nende kaupade ja teenustega, mida on kasutatud nii tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, määratakse kindlaks käibel põhineva jaotuspõhimõtte alusel või – tingimusel et see meetod tagab mahaarvatava osa täpsema tuvastamise – pindala järgi.

Arvestades mahaarvamisõiguse erinevat ulatust vastavalt sellele, milleks kasutati kaupu ja teenuseid, millelt on tasutud käibemaks, on liikmesriikidel kahtlemata põhimõtteliselt kohustus ette näha, et maksukohustuslased on selle summa kindlaksmääramiseks, mida neil on õigus maha arvata, esmalt kohustatud jaotama ostetud kaubad ja teenused hiljem tehtud erinevate müügitehingute alla, mille tegemiseks need olid määratud, ja seejärel kohaldada nende kaupade ja teenuste puhul selliseid mahaarvamise aluseid, mis vastavad nende jaotusele, arvestades, et nende kaupade ja teenuste puhul, mis ei ole seotud vaid ühte liiki tehingutega, tuleb kohaldada nimetatud direktiivi artikli 17 lõikes 5 ette nähtud aluseid.

Sellegipoolest võib siseriiklike õigusaktidega lubada maksukohustuslasel jätta need kaubad ja teenused jaotamata, ükskõik milleks neid kasutatakse, kui kaubad ja teenused on seotud mitme kasutusotstarbega hoone soetamise või ehitamisega ja jaotus on praktikas raskesti teostatav.

Seejärel võivad liikmesriigid, kui nad on kasutanud mõningaid nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud valikuvõimalusi, kohaldada teistsugust arvutusmetoodikat kui see, mis võtab aluseks käibel põhineva jaotuspõhimõtte, tingimusel et aluseks võetav metoodika tagab tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa täpsema kindlaksmääramise, kui oleks saadud esimesena nimetatud meetodi kasutamise tulemusena. See tingimus ei tähenda mingil juhul nõuet, et valitud metoodika peab tingimata olema võimalikult täpne. Nõutakse vaid seda, et valitud meetod tagaks käibel põhineva jaotuspõhimõtte kasutamisest saadud tulemusest täpsema tulemuse.

See, et liikmesriik valib teistsuguse mahaarvamismeetodi, kui on sätestatud kuuendas direktiivis, ei sea kahtluse alla riigile antud võimalust kehtestada, et maksukohustuslased ei pea igat mitme kasutusotstarbega hoone soetamiseks või ehitamiseks kasutatud kaupa või teenust siduma konkreetse hilisema müügitehinguga, kuna täpsuse nõue puudutab käibemaksu mahaarvatava osa arvutamise üksikasju, mitte kasutatud kaupade ja teenuste jaotamist.

(vt punktid 26, 28, 32, 33, 35, 36 ja resolutsiooni punkt 1)

2. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, muudetud direktiiviga 95/7, artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et see nõuab käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist seoses kaupade ja teenustega, mis kuuluvad nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 5 kohaldamisalasse, kui see toimub seetõttu, et asjaomase

korrigeerimisperioodi kestel võeti vastu selline mahaarvamise arvutamisel kasutatav maksujaotuspõhimõte, mis teeb erandi samas direktiivis sätestatud mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise meetodist.

Nimetatud direktiivi artikli 20 lõike 1 punkt b näeb nimelt ette, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, juhul kui pärast mahaarvamise aluseks võetud käibedeklaratsiooni esitamist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid.

Jaotuspõhimõte ja seega kohaldatava mahaarvatava summa arvutamise meetod on aga tegurid, mida võetakse arvesse mahaarvatavate summade kindlaksmääramisel kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 1 punkti b tähenduses.

(vt punktid 38, 42, 47 ja resolutsiooni punkt 2)

3. Liidu õiguse selliseid üldpõhimõtteid nagu õiguskindlus ja õiguspärase ootuse kaitse tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised asjassepuutuvad siseriiklikud õigusnormid, mis ei näe sõnaselgelt ette tasutud sisendkäibemaksu kuuenda direktiivi 77/388 kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, muudetud direktiiviga 95/7, artikli 20 tähenduses korrigeerimist seetõttu, et teatavate mahaarvamiste arvutamiseks kasutatavat käibemaksu jaotuspõhimõtet muudeti, ega näe ette üleminekukorda, samas kui tasutud sisendkäibemaksu jaotuse, mille maksukohustuslane oli teinud enne muudatust kehtinud jaotuspõhimõtte alusel, oli kõrgeim kohus üldiselt tunnistanud põhjendatuks.

Seoses tööga, et siseriiklikes õigusnormides ei ole sõnaselgelt sätestatud maksu korrigeerimise kohustust juhul, kui on muudetud mahaarvamisõiguse arvutusmeetodit, tuleb nimelt osundada, et see kohustus tuleneb kuuenda direktiivi artikli 20 sätetest. Kui aga liikmesriigid kohaldavad oma siseriikliku õiguse norme, millega on üle võetud direktiiv, siis on nad kohustatud neid tõlgendama nii palju kui võimalik kooskõlas vastava direktiiviga.

Sellest järeldub, et õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtteid ei saa tõlgendada nii, et selleks, et mahaarvamisõiguse korrigeerimist võiks selle õiguse arvutamise meetodi muutmise korral nõuda, peab korrigeerimise kohustus olema sõnaselgelt sätestatud siseriiklikus õigusaktis, mille alusel see muudatus tehti.

Sellegipoolest võib eriolukordades, kus õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtted seda nõuavad, sellise oludele kohandatud korra kehtestamine osutada kohustuslikuks. Liikmesriigi seadusandja võib seega rikkuda õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtteid, kui ta võtab ootamatult, ja nii, et seda ei olnud võimalik ette näha, vastu uue seaduse, mis tühistab maksukohustuslastele seni kuulunud õiguse, andmata neile olukorraga kohandamiseks vajalikku aega, siis kui taotletav eesmärk seda ei nõudnud. See on eelkõige kohustuslik siis, kui maksukohustuslastel peab olema kohanemisaeg, kuna neile seni kuulunud õiguse tühistamise tagajärjel on nad kohustatud tegema majanduslikke kohandusi.

Kuid isegi kui eeldada, et selle siseriikliku seaduse muutmist, millega on määratletud mahaarvamisõiguse arvutusmeetod, võib pidada ootamatuks ja seda ei olnud võimalik ette näha, tuleb esiteks märkida, et arvutusmeetodi muutmise tagajärjel ei ole maksukohustuslastele kuuluvat mahaarvamisõigust tühistatud, vaid on kohandatud selle ulatust.

Teiseks ei põhjusta selline muudatus iseenesest põhimõtteliselt seda, et maksukohustuslased teeksid selle tagajärjel majanduslikke kohandusi, ja järelikult ei ilmne, et kohandumisaeg oleks rangelt vajalik.

(vt punktid 52–54, 57–62, 65 ja resolutsiooni punkt 3)