Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

8. november 2012 *

Kuues käibemaksudirektiiv — Artikli 17 lõike 5 kolmas lõik — Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus — Kaubad ja teenused, mida kasutatakse üheaegselt nii maksustatavates kui ka maksust vabastatud tehingutes — Kinnisasja üürileandmine äritegevuseks ja eluasemena — Käibemaksu mahaarvatava osa arvutamise kriteerium

Kohtuasjas C-511/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 22. juuli 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 27. oktoobril 2010, menetluses

Finanzamt Hildesheim

versus

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (ettekandja) ja M. Berger,

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

— Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja J. Möller,

— Kreeka valitsus, esindajad: F. Dedousi, G. Kotta ja K. Boskovits,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: C. Murrell,

— Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja B.-R. Killmann,

olles 26. aprilli 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 17 lõike 5 kolmandat lõiku.

2 See taotlus on esitatud Finanzamt Hildesheimi (edaspidi „Finanzamt") ja Saksa õiguse alusel asutatud äriühingu BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (edaspidi „BLC") vahelises kohtuvaidluses seoses selliste kinnisasjade eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamisega, mida kasutatakse nii käibemaksuga maksustatavates kui ka käibemaksust vabastatud tehingutes.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi põhjenduses 12 on sätestatud:

„mahaarvamist reguleerivad eeskirjad tuleks ühtlustada sedavõrd, kuivõrd need mõjutavad tegelikult kogutavaid summasid; mahaarvatavat osa tuleks kõikides liikmesriikides arvutada samal viisil".

4 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 sätestab:

„Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest.

Nimetatud osa määratakse artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

Sellest olenemata võivad liikmesriigid:

a) lubada maksukohustuslasel osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta, kui iga valdkonna kohta peetakse eraldi arvestust;

b) kohustada maksukohustuslast osa määrama iga oma tegevusvaldkonna kohta ning pidama iga valdkonna kohta eraldi arvestust;

c) lubada maksukohustuslasel maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;

d) maksukohustuslasel esimeses lõigus nimetatud korras maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada teda seda tegema;

e) näha ette, et kui maksukohustuslase poolt mahaarvamisele mittekuuluv käibemaksusumma on tühine, seda ei arvestata."

5 Kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 1 sätestab:

„Artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt mahaarvatav osa on murdarv, milles:

— lugeja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma,

— nimetaja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma. Liikmesriigid võivad nimetajasse lisada ka toetuste summa, v.a artikli 11 A osa lõike 1 punktis a nimetatud toetused.

Osa määratakse kindlaks aasta kohta, esitatakse protsendina ning ümardatakse arvuni, mis ei ole suurem järgmisest ühikust."

Saksa õigus

6 1999. aasta Umsatzsteuergesetzi (käibemaksuseadus, *BGBl*. 1999 I, lk 1270, edaspidi „UStG") § 15 lõige 4 sätestab 2003. aasta Steueränderungsgesetziga (maksureformi seadus, *BGBl*. 2003 I, lk 2645) muudetud redaktsioonis järgmist:

„Juhul kui ettevõtja kasutab oma ettevõtluse raames tarnitud, imporditud või ühendusesiseselt soetatud kaupu või temale osutatud teenust üksnes osaliselt selliste tehingute tegemiseks, millelt ei saa sisendkäibemaksu maha arvata, siis ei arvata maha sisendkäibemaksu seda osa, mis on nende tehingutega majanduslikult seotud. Ettevõtja võib mahaarvamisele mittekuuluvate summade kohta anda objektiivse hinnangu. Mahaarvamisele mittekuuluvate summade kohta hinnangu andmine maksuvaba käibe ja maksustatava käibe seose alusel on lubatud üksnes juhul, kui ükski muu majanduslikult põhjendatud jaotus pole võimalik."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 Aastatel 2003 ja 2004 lasi BLC ehitada hoone, milles asuvad nii elu- kui äriruumid. Pärast hoone valmimist andis BLC selle üürile, mis oli osaliselt käibemaksust vabastatud ja osaliselt maksustatav tegevus. 2004. aasta käibedeklaratsiooni kohaselt arvas BLC osaliselt maha selle hoonega seotud sisendkäibemaksu. Selleks arvutas BLC mahaarvatava käibemaksusumma selle osa alusel, mille ta määras kindlaks vastavalt äriruumide üürikäibe ja muudest üürileandmise tehingutest tuleneva käibe vahelisele suhtele (edaspidi „käibel põhinev meetod").

8 Maksukontrolli tulemusel leidis Finanzamt, et vastavalt UStG § 15 lõikele 4 oleks mahaarvatav käibemaksusumma tulnud kindlaks määrata vastavalt äriruumide pindala ja eluruumide pindala vahelisele suhtele. Antud asjas tõi viimati nimetatud meetodi kohane jaotus kaasa mahaarvatava käibemaksu summa revideerimise allapoole. Finanzamt saatis BLC-le seetõttu maksude ümberarvutamise teate.

9 BLC esitas selle teate peale kaebuse Finanzgerichtile. Nimetatud kohus rahuldas kaebuse, kuna UStG § 15 lõike 4 kolmas lause on liidu õigusega vastuolus. Nimelt on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktiga c vastuolus see, kui liikmesriik näeb põhikriteeriumina ette käibel põhinevast meetodist erineva jaotuskriteeriumi.

10 Finanzamt esitas seejärel Finanzgerichti nimetatud otsuse peale Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse. Bundesfinanzhof leiab, et lahendada tuleb küsimus, kas üks kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud võimalustest, konkreetsemalt selle direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda

lõigu punktis c sätestatud võimalus, lubab liikmesriikidel piirata käibel põhineva meetodi kohaldamisest tulenevat jaotust nii, et seda meetodit võib kasutada vaid siis, kui ükski teine majanduslikult põhjendatud jaotus pole võimalik.

11 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas […] kuuenda direktiivi […] artikli 17 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriikidel mitme kasutusotstarbega hoone ehitamisel tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu jaotamisel näha esmajärjekorras ette [käibel põhinevast] jaotuspõhimõttest erineva meetodi kohaldamise?"

Eelotsuse küsimus

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb tõlgendada nii, et see võimaldab liikmesriikidel mitme kasutusotstarbega hoone ehitamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamiseks näha jaotuspõhimõttena esmajärjekorras ette selle direktiivi artikli 19 lõikes 1 sätestatud käibel põhinevast meetodist erineva jaotuspõhimõtte.

13 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 kehtestab korra, mida kohaldatakse käibemaksu mahaarvamisõigusele, kui see seondub kaupade või teenustega, mida maksukohustuslane kasutab „seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või". Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt võib sellisel juhul maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud maksustatavatest tehingutest (18. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-488/07: Royal Bank of Scotland, EKL 2008, lk I-10409, punkt 17).

14 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 teise lõigu kohaselt arvutatakse mahaarvatav osa vastavalt sama direktiivi artikliga 19 kindlaks määratud osale (eespool viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 18).

15 Nagu nähtub siiski eespool viidatud kohtuotsuse Royal Bank of Scotland punktist 19, lubab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmas lõik, mis algab sõnadega „sellest olenemata", teha artikli 17 lõike 5 esimeses ja teises lõigus loetletud reeglist erandeid, kuna võimaldab liikmesriikidel näha ette ühe selle sätte kolmandas lõigus loetletud mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise muudest meetoditest, nimelt määrata iga tegevusvaldkonna kohta eraldi mahaarvatav osa või lubada mahaarvamist kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel seoses konkreetse tegevusega või isegi näha teatud tingimustel ette mahaarvamisõiguse välistamine.

16 Kuna kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb seega käsitada nii, et see moodustab erandi artikli 17 lõike 5 esimesest ja teisest lõigust, peavad liikmesriigid neile selle sätte alusel antud pädevuse teostamisel järgima nii kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kasulikku mõju kui ka ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid, seal hulgas neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet.

17 Seega, kui lubada liikmesriigil võtta vastu sellised õigusnormid, mida kirjeldas eelotsusetaotluse esitanud kohus ja mis näevad ette üldise erandi kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses ja teises lõigus ning artikli 19 lõikes 1 kehtestatud eeskirjadest, oleks see nimetatud direktiiviga vastuolus. Sellised õigusnormid muudaksid küsitavaks kuuenda direktiivi eesmärgi, mis on välja toodud selle direktiivi põhjenduses 12 ja mille kohaselt tuleks mahaarvatavat osa kõikides liikmesriikides arvutada samal viisil.

18 Selline tõlgendamine on muu hulgas kooskõlas ka kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu eesmärgiga, mille sätteid on sobilik kohaldada konkreetsetel juhtudel, kuna nende mõte on selles, et need võimaldavad liikmesriikidel maksukohustuslase tegevuse eripära arvestades saada mahaarvatava osa arvutamisel täpsemaid tulemusi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 24).

19 Sellest tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 5 ei ole vastuolus see, kui liikmesriik, järgides ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid, näeb konkreetse tehingu korral, nagu näiteks mitme kasutusotstarbega hoone ehitamine, esmajärjekorras ette ühe selle sätte kolmandas lõigus sätestatud mahaarvatava osa arvutamise meetodi.

20 Mis puudutab seda, milliseid mahaarvatava osa eeskirju seda liiki olukordades kohaldada, siis tuleb täpsustada, et erandina neist, mida tuleb kasutada kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d kohaldamisel, mis viitab otse artikli 17 lõike 5 esimesele lõigule, ei kuulu selle direktiivi artikli 19 lõikes 1 ette nähtud eeskirjad kohaldamisele, kui konkreetsel juhul on kohaldatav mõni sama direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud erikord (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 21).

21 Nagu kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 ja artikli 19 lõike 1 sõnastusest ilmneb, viitab viimati nimetatud säte üksnes selle direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus ette nähtud mahaarvatavale osale ja kehtestab seega vaid nendest kahest sättest esimeses viidatud osa arvutamisele üksikasjaliku korra (eespool viidatud kohtuotsus Royal Bank of Scotland, punkt 22) ning selle kaudu nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti d kohaselt tehtava mahaarvamise.

22 Kuna kuues direktiiv ei sisalda täpseid juhiseid, on liikmesriikide ülesanne liidu õigust ja ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid järgides kehtestada tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamist reguleerivad eeskirjad ja meetodid. Selle pädevuse teostamisel on liikmesriigid kohustatud arvestama selle direktiivi eesmärki ja ülesehitust (vt selle kohta 13. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-437/06: Securenta, EKL 2008, lk I-1597, punktid 34 ja 35).

23 Antud asjas tuleb sedastada, et arvestades esiteks kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu eesmärki, mis – nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 18 – võimaldab liikmesriikidel saada mahaarvatava osa arvutamisel täpsemaid tulemusi, teiseks selle direktiivi artikli 17 lõike 5 üldist ülesehitust, ja kolmandaks neutraalse maksustamise põhimõtet, millel põhineb ühine käibemaksusüsteem ja mille rakendamiseks võib artikli 17 lõike 5 kolmandat lõiku pidada, peavad liikmesriigid tagama selle sättega antavate eesõiguste kasutamisel, et tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamine oleks nii täpne kui võimalik (vt majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse koefitsiendi kindlaksmääramise kohta analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Securenta, punkt 37).

24 Nii ei ole kuuenda direktiiviga vastuolus see, kui liikmesriigid nimetatud pädevuse teostamisel kohaldavad konkreetsele tehingule käibel põhinevast meetodist erinevat meetodit või jaotuspõhimõtet, nagu näiteks põhikohtuasjas kõnealune pindalal põhinev meetod, tingimusel et rakendatav meetod tagab tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa täpsema kindlaksmääramise kui see, mis oleks saadud käibel põhinevat meetodit kasutades.

25 Põhikohtuasjas on selle kindlakstegemine eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.

26 Järelikult tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb tõlgendada nii, et see võimaldab liikmesriikidel konkreetse tehingu korral – nagu näiteks mitme kasutusotstarbega hoone ehitamine – näha tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamisel esmajärjekorras ette selle direktiivi artikli 19 lõikes 1 sätestatud käibel põhinevast meetodist erineva jaotuspõhimõtte, tingimusel et rakendatav meetod tagab mahaarvatava osa kindlaksmääramisel täpsema tulemuse.

Kohtukulud

27 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb tõlgendada nii, et see võimaldab liikmesriikidel konkreetse tehingu korral – nagu näiteks mitme kasutusotstarbega hoone ehitamine – näha tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamisel esmajärjekorras ette selle direktiivi artikli 19 lõikes 1 sätestatud käibel põhinevast meetodist erineva jaotuspõhimõtte, tingimusel et rakendatav meetod tagab mahaarvatava osa kindlaksmääramisel täpsema tulemuse.

Allkirjad