Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

13. detsember 2012 *

Maksustamine — Kuues käibemaksudirektiiv — Otsus 2004/290/EÜ — Erandliku meetme rakendamine liikmesriigi poolt — Loa andmine — Artikli 2 punkt 1 — Mõiste „ehitustööd” — Tõlgendamine — Kaubatarne kuulumine selle mõiste alla — Erandi osalise rakendamise võimalus — Piirangud

Kohtuasjas C-395/11,

mille ese on Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 30. juuni 2011. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 27. juulil 2011, menetluses

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH

versus

Finanzamt Lüdenscheid,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud M. Ilešič, E. Levits, M. Safjan ja M. Berger (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

— Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,

— Soome valitsus, esindaja: H. Leppo,

— Euroopa Komisjon, esindajad: F. Erlbacher ja C. Soulay,

olles 12. septembri 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 30. märtsi 2004. aasta otsuse 2004/290/EÜ, millega lubatakse Saksamaal kohaldada meedet, mis kaldub kõrvale kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamist käsitleva kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artiklist 21 (ELT L 94, lk 59), artikli 2 punkti 1 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (edaspidi „BLV") ja Finanzamt Lüdenscheidi (edaspidi „Finanzamt") vahelises kohtuvaidluses käibemaksu üle, mida nõutakse BLV-lt seetõttu, et üks teine ettevõtja ehitas talle hoone.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teises direktiivis 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (EÜT 1967, 71, lk 1303), mis ei ole küll antud juhul *ratione temporis* kohaldatav, oli artikli 5 lõikes 1 ja lõike 2 punktis e sätestatud:

„1. „Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

2. Tarnena lõike 1 tähenduses käsitatakse ka:

[...]

e) ehitusobjekti üleandmist, sealhulgas selline objekt, mis hõlmab vallasasja inkorporeerimist kinnisasjasse." [mitteametlik tõlge]

[...]"

Kuues käibemaksudirektiiv

4 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), mida on muudetud nõukogu 20. jaanuari 2004. aasta direktiiviga 2004/7/EÜ (ELT L 27, lk 44; ELT eriväljaanne 09/02, lk 7; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv"), artikli 5 lõigetes 1 ja 5 on sätestatud:

„1. „Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

[...]

5. Tarnena lõike 1 tähenduses võivad liikmesriigid käsitada teatavate ehitusobjektide üleandmist."

5 Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõige 1 näeb ette:

„„Teenuste osutamine" on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses."

6 Direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti a esimese lause kohaselt:

„1. Siseriikliku süsteemi alusel vastutavad käibemaksu tasumise eest järgmised isikud:

a) maksukohustuslane, kes teeb maksustatavaid kauba- või teenusetarneid [...]”

7 Sama direktiivi artikli 27 lõige 1 sätestab:

„1. Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. [...]”

Otsus 2004/290

8 Otsuse 2004/290 põhjendus 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Ehituse ja hoonete puhastusteenuste valdkonnas on tuvastatud olulises ulatuses käibemaksuga maksustamata jätmise juhtumeid, mis on tekkinud sellest, et käibemaksu näidatakse küll arvetel, kuid jäetakse maksuametile maksmata, samal ajal kui teenusesaaja ja kauba soetaja kasutab õigust arvata sisendkäibemaks maha. Maksumaksmisel ebaausaid ettevõtjaid ei olnud võimalik kindlaks teha või oli nende kindlakstegemisel juba hilja käibemaksu tagasi nõuda. Sellelaadsed juhtumid esinesid vahepeal nii sageli, et on tekkinud vajadus võtta õiguslikke meetmeid. Teenusesaajale ja kauba soetajale seada soovitav maksukohustus puudutab vaid maksukohustuslasi, kellel on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, mitte eraisikuid. See on piiratud kahe kindla valdkonnaga, mille puhul on käibemaksuga maksustamata jätmise juhud võtnud lubamatu ulatuse. [...]”[Siin ja edaspidi on osundatud otsust tsiteeritud mitteametlikus tõlkes.]

9 Otsuse põhjendus 4 on järgmine:

„Erandit tegev meede ei muuda lõpptarbimisjärgus kogutavat käibemaksusummat ja see ei mõjuta käibemaksust laekuvaid ühenduste omavahendeid [...]”

10 Otsuse artikkel 1 sätestab:

„Erandina [kuuenda] direktiivi [...] artikli 21 lõike 1 punktist a [...] antakse Saksamaa Liitvabariigile luba, mis jõustub 1. aprillil 2004, käsitada selle otsuse artiklis 2 nimetatud kauba ja teenuste saajat käibemaksukohustuslasena.”

11 Otsuse 2004/290 artikli 2 punkt 1 näeb ette:

„Kauba või teenuste saajat võib käsitada käibemaksukohustuslasena järgmistel juhtudel:

1) hoonete puhastustööde tegemisel maksukohustuslasele, välja arvatud juhul, kui teenusesaaja ja kauba soetaja annab üürile ainult kuni kahte korterit, või ehitustööde tegemisel maksukohustuslasele”.

Saksa õigus

12 Umsatzsteuergesetz 2005 (käibemaksuseadus; *BGBl*. 2005 I, lk 386) näeb põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „UStG") § 3 lõikega 4 ette:

„Kui ettevõtja on võtnud enda peale kauba muutmise või töötlemise ja kasutab sealjuures materjale, mille ta on ise hankinud, siis tuleb tehingut käsitada tarnimisena (töövõtja materjali kasutades tehtud töö), kui materjalide puhul ei ole tegemist vaid detailide või muu kõrvalisega. See kehtib ka juhul, kui kaubad on maapinnaga püsivalt ühendatud. [...]"

13 UStG § 13b lõike 1 punkt 4 ja lõike 2 teine lause, mis põhinevad otsusel 2004/290, sätestavad:

„1. Järgmiste maksustatavate tehingute osas tekib maksukohustus arve esitamisel, kuid hiljemalt toimingu sooritamisele järgneva kalendrikuu möödumisel:

[...]

4) töö üleandmine ja muud toimingud, mille eesmärk on ehitiste püstitamine, remont, hooldamine, ümberehitamine või lammutamine, välja arvatud projekteerimis- ja järelevalveteenused. [...]

2. [...] Lõike 1 esimese lause punkti 4 esimeses lauses nimetatud juhtudel on teenusesaaja või kauba soetaja kohustatud maksu maksma, kui ta on ettevõtja, kes sooritab UStG lõike 1 esimese lause punkti 4 esimeses lauses nimetatud toiminguid. [...]".

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 BLV on äriühing, kes tegeleb maatükkide soetamise, arendamise ja hoonestamisega. Ta on „maksukohustuslane" kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 tähenduses.

15 BLV tellis 2004. aasta septembris äriühingult Rolf & Co. OHG (edaspidi „Rolf & Co.") paketihinnaga kuue korteriga elumaja ehitamise. Rolf & Co. esitas selle töö eest 17. novembril 2005 lõpparve ilma käibemaksuta, märkides maksukohustuslaseks BLV kui teenusesaaja.

16 Esmalt teatas BLV maksuhaldurile, et kuna tehing on tehtud 2005. majandusaastal, langeb käibemaksu tasumise kohustus temale. Seejärel väitis ta aga, et tema maksukohustuse tekkimise tingimused ei olnud täidetud, kuna Saksamaa Liitvabariigil ei olnud liidu õiguse kohaselt lubatud sellise tehingu puhul nagu käsitletav tehing kehtestada käibemaksukohustust teenuse osutaja asemel hoopis selle saajale. Finanzamt, kes selle seisukohaga ei nõustunud, leidis seevastu, et BLV on ikkagi kohustatud käibemaksu tasuma. BLV pöördus selles küsimuses halduskohtu poole.

17 Finanzamt, kes on põhikohtuasjas vastustaja, leiab, et põhikohtuasjas kaebuse esitaja on kohustatud tasuma käibemaksu UStG § 13b lõike 1 esimese lause punkti 4 ja lõike 2 teise lause alusel. Bundesfinanzhofi hinnangul sõltub selles kohtuasjas vaidluse lahendamine küsimusest, kuidas tuleb tõlgendada otsust 2004/290.

18 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ehitustööde mõiste [...] otsuse 2004/290/EÜ artikli 2 punkti 1 tähenduses hõlmab lisaks teenustele ka tarneid?

2. Juhul kui nõukogu otsusega antud luba käsitada teenusesaajat ja kauba soetajat maksukohustuslasena laieneb ka tarnetele:

   kas loa saanud liikmesriigil on õigus rakendada luba vaid osaliselt teatud alagruppide nagu üksikute ehitustööde liikide puhul või teatud teenusesaajatele ja kauba soetajatele tehtavate tööde puhul?

3. Juhul kui liikmesriigil on õigus alagruppe moodustada: kas liikmesriigile on seatud piiranguid alagruppide moodustamisel?

4. Juhul kui liikmesriigil puudub õigus üldse moodustada alagruppe (teine küsimus) või see õigus puudub, kuna ei järgitud piiranguid (kolmas küsimus):

   a) Millised on alagruppide õigusvastase moodustamise õiguslikud tagajärjed?

   b) Kas alagruppide õigusvastane moodustamine toob kaasa olukorra, et siseriikliku õiguse sätet ei saa kohaldada ainult üksikute maksukohustuslaste osas või ei saa seda üldse kohaldada?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

19 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas otsuse 2004/290 artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes sisalduv mõiste „ehitustööd" hõlmab – lisaks tehingutele, mida kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 määratluse kohaselt peetakse teenuste osutamiseks – ka tehinguid, mis on kaubatarned selle direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab nimelt, et kui otsus 2004/290 lubas Saksamaa Liitvabariigil sätestada teenusesaaja käibemaksukohustuse (nn „pöördmaksustamise" kord) üksnes nende ehitustööde puhul, mis on käsitatavad teenustena, kuid mitte tarnete puhul, siis on BLV küll käibemaksukohustuslane UstG § 13b kohaselt, kuid mitte otsuse 2004/290 kohaselt.

21 Selles osas tuleb kõigepealt meelde tuletada, et otsus 2004/290 ei sisalda mõiste „ehitustööd" määratlust.

22 Lisaks sedastagem, et kuuenda käibemaksudirektiivi – millele otsuse 2004/290 artikkel 1 viitab – ükski keeleversioon peale saksakeelse ei kasuta mõistet „ehitustööd". Kuuendas käibemaksudirektiivis, eeskätt artikli 5 lõikes 5 on nimetatud kõigest „ehitusobjekti".

23 Ent isegi kui eeldada, et kuuendas käibemaksudirektiivis esinev mõiste „ehitusobjekt" kattub otsuses 2004/290 kasutatud mõistega „ehitustööd", ei ole esimesena nimetatud mõistet kuuendas käibemaksudirektiivis ikkagi määratletud. Kahtlemata sisaldas teine direktiiv 67/228 „ehitusobjekti" näitlikku määratlust artikli 5 lõike 2 punktis e koostoimes sama direktiivi A lisa punktiga 5 ning nägi pealegi sõnaselgelt ette, et seda objekti „käsitatakse tarnena". Mis aga puutub kuuendasse käibemaksudirektiivi, siis siin selline määratlus puudub.

24 Sellest järeldub, et kui liidu seadusandja, tuginedes kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 27 lõikele 1, andis otsusega 2004/290 Saksamaa Liitvabariigile loa võtta käibemaksu valdkonnas erandit tegev meede, mis puudutab just „ehitustöid", siis ta ei viidanud mõistele, mis oli liidu õiguse selles valdkonnas varem kasutusel ja määratletud.

25 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb mõiste „ehitustööd” mis tahes määratluse puudumisel selle termini tähenduse ja ulatuse kindlaksmääramisel võtta arvesse üldist konteksti, milles seda terminit kasutatakse, ning selle tavapärast tähendust igapäevases kõnes (vt selle kohta 4. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-431/04: Massachusetts Institute of Technology, EKL 2006, lk I-4089, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika). Ühtlasi tuleb liidu õigusnormi tõlgendamisel arvestada asjassepuutuva õigusaktiga taotletavaid eesmärke ja selle kasulikku mõju (vt selle kohta eelkõige 29. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-19/08: Petrosian, EKL 2009, lk I-495, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Esmalt tuleb mõiste „ehitustööd” tavapärase tähenduse kohta nentida, et sellised tehingud, nagu on arutusel põhikohtuasjas, nimelt ehitise püstitamine, kuuluvad vaieldamatult selle mõiste alla. Seejuures ei oma tähtsust ei küsimus, kas ehitise püstitanud ettevõtja on ehitusaluse maa või kasutatud materjali omanik, ega ka küsimus, kas asjaomast tehingut tuleb pidada „teenuste osutamiseks” või „kaubatarneks”.

27 Teiseks, mis puudutab asjassepuutuva õigusakti üldist konteksti ja taotletavaid eesmärke, siis otsuse 2004/290 põhjenduses 2 on esile toodud, et Saksamaal on „[e]hituse […] valdkonnas […] tuvastatud olulises ulatuses käibemaksuga maksustamata jätmise juhtumeid, mis on tekkinud sellest, et käibemaksu näidatakse küll arvetel, kuid jäetakse maksuametile maksmata, samal ajal kui teenusesaaja ja kauba soetaja kasutab õigust arvata sisendkäibemaks maha. […] Sellelaadsed juhtumid esinesid vahepeal nii sageli, et on tekkinud vajadus võtta õiguslikke meetmeid”. Ühtlasi antakse selle otsuse artikli 1 kohaselt „Saksamaa Liitvabariigile luba […] käsitada selle otsuse artiklis 2 nimetatud kauba ja teenuste saajat käibemaksukohustuslasena”.

28 Ent kui otsuse 2004/290 artikli 2 punkti 1, mis näeb ette, et „[k]auba või teenuste saajat võib käsitada käibemaksukohustuslasena [...] ehitustööde tegemisel maksukohustuslasele”, tõlgendada kitsendavalt, nii et see säte ei hõlmaks kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõikes 1 määratletud kaubatarneid, läheks see selgelt vastuollu otsuse 2004/290 osundatud artikli 2 punkti 1 eesmärgiga.

29 Pealegi on selge, et konkreetse tehingu liigitamine „kaubatarneks” või „teenuse osutamiseks” tähendab keeruka hinnangu andmist, mis peab lähtuma – nagu toonitab kohtujurist oma ettepaneku punktis 30 ja sellele järgnevates punktides – üksikjuhtumite kaupa analüüsi põhimõttest (vt selle kohta ka 10. märtsi 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-497/09, C 499/09, C 501/09 ja C-502/09: Bog jt, EKL 2011, lk I-1457, punkt 61 jj).

30 Niisuguses kontekstis ei osuta miski sellele, et liidu seadusandja oleks otsuse 2004/290 artikli 2 punkti 1 vastuvõtmisega soovinud sätte kohaldamist piirata vaid juhtudega, mil keeruka hindamise tulemusena jõutakse lõpuks selgusele, et asjaomast tehingut tuleb pidada „teenuste osutamiseks”.

31 Põhikohtuasjas arutusel oleva tehingu liigitamisel ei ole tähtsust ka otsusega 2004/290 taotletava eesmärgi saavutamise seisukohalt, kuna „olulises ulatuses käibemaksuga maksustamata jätmise” oht on sama suur juhul, kui tehingut tuleks pidada „teenuste osutamiseks”, ja juhul, kui seda tuleks pidada „tarneks”.

32 Kõik eeltoodu kinnitab tõlgendust, mille kohaselt otsuse 2004/290 artikli 2 punktis 1 sisalduv mõiste „ehitustööd” hõlmab mitte ainult teenuste osutamist, vaid ka kaubatarneid.

33 Seda järeldust ei saa seada kahtluse alla asjaolu, et nimetatud sätet, mis teeb erandi kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 lõike 1 punkti a esimeses lauses ette nähtud üldreeglist, tuleb tõlgendada täht-tähelt. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb nimelt, et käibemaksu valdkonnas kehtivast põhimõttest erandeid tegevaid sätteid tuleb nii tõlgendada, ent samas on vaja tagada, et erand ei kaotaks oma kasulikku mõju (eespool viidatud kohtuotsus Bog jt, punkt 84 ja seal viidatud kohtupraktika, selle kohta ka 10. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-540/09: Skandinaviska Enskilda Banken, EKL 2011, lk I-1509, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Tulebki nentida, et kaubatarnete väljajätmine otsuse 2004/290 artikli 2 punkti 1 kohaldamisalast võib muuta küsitavaks sätte kasuliku mõju. Nimelt võiks sellise tõlgenduse tagajärjel jätta ehitise püstitamise välja otsusega 2004/290 lubatud erandliku meetme kohaldamisalast. Ent selline tehing kuulub otse loomulikult „ehitustööde" hulka ja esindab tehinguliiki, mis moodustab – nagu Saksamaa valitsus põhjendatult oma seisukohtades toonitab – suure osa asjaomastest tehingutest.

35 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et otsuse 2004/290 artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes sisalduv mõiste „ehitustööd" hõlmab – lisaks tehingutele, mida kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 määratluse kohaselt peetakse teenuste osutamiseks – ka tehinguid, mis on kaubatarned selle direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses.

Teine ja kolmas küsimus

36 Teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas otsust 2004/290 tuleb tõlgendada nii, et Saksamaa Liitvabariigil on õigus rakendada otsusega antud luba vaid osaliselt teatud alagruppide nagu üksikute ehitustööde liikide puhul või teatud teenusesaajatele ja kauba soetajatele tehtavate tööde puhul ning kas alagruppide moodustamisel kehtivad liikmesriigi suhtes piirangud.

37 Kohtul tekkis seega küsimus, kas juhul kui eeldada, et otsus 2004/290 lubas Saksamaa Liitvabariigil sätestada saaja käibemaksukohustuse ehitustööde üleandmist puudutava tehingu korral, oli see liikmesriik kohustatud kooskõlas otsuse 2004/290 artikli 2 punktiga 1 käsitama samamoodi kõiki neid üleandmisi puudutavaid tehinguid ja järelikult tööde üleandmist kõigile maksukohustuslastele.

38 Nimelt ei sätesta UStG § 13b saaja maksukohustust kõigi asjaomaste tööde üleandmise korral, vaid üksnes UStG § 3 lõike 4 alusel tööde üleandmise korral, samuti on Saksa õigusaktide kohaselt käibemaksukohustus ainult neil maksukohustuslastel, kes lasevad enda jaoks teha „ehitustöid", mitte aga kõigil nende tööde saajatel.

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult ka seda, kas juhul kui eeldada, et liikmesriigil on õigus moodustada alagruppe, kehtivad tema suhtes piirangud, eriti mis puudutab õiguskindluse põhimõtte järgimist liikmesriigi poolt.

40 Selles osas tuleb meenutada Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt kuuenda direktiivi artikli 27 lõikes 1 sätestatud erandlikke meetmeid, mis on lubatud selleks, et „ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist", tuleb tõlgendada täht-tähelt ning need peavad olema vajalikud ja sobivad just selle erieesmärgi saavutamiseks, mida nendega taotletakse, ning mõjutama võimalikult vähe kuuenda direktiivi eesmärke ja põhimõtteid (vt 27. jaanuari 2011. aasta otsus kohtuasjas C-489/09: Vandoorne, EKL 2011, lk I-225, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Ka on Euroopa Kohus muus kontekstis juba täpsemalt selgitanud, et käibemaksu valdkonna üldreeglist tehtud erandi rakendamise piiramine konkreetseid ja eriomaseid aspekte arvestades on kooskõlas põhimõttega, mille kohaselt tuleb erandeid ja kõrvalekaldeid tõlgendada kitsendavalt (vt selle kohta 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-384/01: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 2003, lk I-4395, punkt 28), järgides samas neutraalse maksustamise põhimõtet, mis on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa (3. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-442/05: Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau Westelbien, EKL 2008, lk I-1817, punkt 43, ja selle kohta 6. mai 2010. aasta otsus kohtuasjas C-94/09: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 2010, lk I-4261, punkt 30).

42 See kohtupraktika, mis samuti käsitleb liikmesriikidele jäetud võimalust kalduda erandjuhtudel kõrvale käibemaksu valdkonna üldreeglist, nimelt põhimõttest, et kõigile kaubatarnetele ja teenuste osutamistele kohaldatakse sama käibemaksumäära, on ülekantav sellisele kohtuvaidlusele nagu

põhikohtuasjas. Seega oli Saksamaa Liitvabariigil õigus piirduda loa osalise rakendamisega teatud alagruppide, nagu üksikute ehitustööde liikide puhul, või teatud teenusesaajatele ja kauba soetajatele tehtavate tööde puhul, tingimusel et ta igal juhul järgis neutraalse maksustamise põhimõtet ja – kuna liikmesriik rakendas liidu õigust – liidu õiguse üldpõhimõtteid.

43 Selles osas tuleb esiteks meenutada, et nagu on rõhutatud otsuse 2004/290 põhjenduses 4, annab otsus Saksamaa Liitvabariigile loa näha ette erandit tegev meede, mis ei muuda lõpptarbimisjärgus kogutavat käibemaksusummat ega mõjuta käibemaksust laekuvaid liidu omavahendeid. Mis puutub sel alusel konkreetselt võetud meetmetesse, siis nende kohaldamine on piiratud juhtudega, mil tehtud tööde saaja on ise kuuenda käibemaksudirektiivi tähenduses ehitussektoris maksukohustuslane, kellel on seega õigus sisendkäibemaks tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata või taotleda vastavatel juhtudel maksu tagastamist. Järelikult lisaks asjaolule, et need meetmed ei mõjuta üldse lõpptarbimisjärgus kogutavat käibemaksusummat, ei teki nende toimel ka rahalisi kohustusi isikutel, keda need otseselt puudutavad. Seega ei ilmne, et asjassepuutuvad Saksa õigusaktid oleksid põhjustanud ühise käibemaksusüsteemi lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumise.

44 Teiseks, küsimuses, kas Saksamaa Liitvabariik järgis liidu õiguse üldpõhimõtteid, kui ta moodustas tehingute ja saajate alagrupid, mille suhtes põhikohtuasjas arutusel olevat meedet kohaldatakse, saavad asjassepuutuvad õigusaktid esmapilgul tekitada kahtlust ainult proportsionaalsuse põhimõtte ja õiguskindluse seisukohalt.

45 Proportsionaalsuse põhimõtet käsitledes tuleb nentida, et kohtutoimikus ei leidu ühtki asjaolu, mis võiks seada kahtluse alla nende erandit tegevate meetmete proportsionaalsuse, mida Saksamaa Liitvabariik otsuse 2004/290 alusel rakendas. Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 43, piirduvad meetmed ühelt poolt pöördmaksustamise korra kehtestamisega teatud tehingutele ega tekita põhimõtteliselt mingeid rahalisi kohustusi isikutele, kellele meetmed on suunatud, samas teiselt poolt võimaldavad need olulises ulatuses vältida käibemaksuga maksustamata jätmist. Muude eriliste asjaolude puudumisel, mida ka kohtutoimikust ei nähtu, ei saa sellist meedet pidada ebaproportsionaalseks. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on siiski vajaduse korral kontrollida, kas selliseid muid erilisi asjaolusid esineb.

46 Seoses õiguskindluse põhimõttega juhib eelotsusetaotluse esitanud kohus tähelepanu sellele, et asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormide tagajärg võib olla see, et maksukohustuslastel võivad tekkida raskused määratlemisel, kes on kohustatud maksu tasuma, kui neil ei ole ülevaadet saaja olukorrast. Nimelt on saajal ehitustööde korral maksukohustus vaid siis, kui vähemalt 10% tema „ülemaailmsest käibest" eelneval majandusaastal on saadud sedalaadi töödest. Ent nagu juhtus põhikohtuasjas, võib maksukohustuslane esialgu arvata, et ta on künnise ületanud, kuid tuvastada hiljem, et see nii ei ole.

47 Selles osas tuleb kõigepealt meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt peavad liidu õigusnormid olema kindlad ja õigussubjektid peavad saama nende kohaldamist ette näha. Seda õiguskindluse põhimõtte nõuet tuleb eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustuste ulatust (16. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-288/07: Isle of Wight Council jt, EKL 2008, lk I-7203, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika). Õiguskindluse põhimõtet peavad järgima ka kõik liikmesriigi ametiasutused, kelle ülesandeks on liidu õiguse kohaldamine (vt 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-347/06: ASM Brescia, EKL 2008, lk I-5641, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Kuigi asjassepuutuvad õigusnormid üldiselt ei saa tekitada maksukohustuslastele rahalisi kohustusi eespool viidatud kohtuotsuse Isle of Wight Council jt tähenduses, võib mõnel sellisel juhul nagu põhikohtuasjas ikkagi juhtuda, et rahaline kohustus on tingitud sellest, kuidas liikmesriigi pädevad ametiasutused normi kohaldavad, kui kohaldamine ei võimalda maksukohustuslastel vähemalt teatud aja jooksul täpselt teada oma käibemaksukohustuste ulatust.

49 Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne juhtumi kõiki õiguslikke ja faktilisi asjaolusid arvestades kontrollida, kas see on nii käesolevas asjas, ning võtta olenevalt olukorrast vajalikke meetmeid asjassepuutuvate sätete kohaldamise selliste kahjulike tagajärgede kõrvaldamiseks, millega rikutakse õiguskindluse põhimõtet.

50 Seega tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et otsust 2004/290 tuleb tõlgendada nii, et Saksamaa Liitvabariigil on õigus rakendada otsusega antud luba vaid osaliselt teatud alagruppide nagu üksikute ehitustööde liikide puhul või teatud teenusesaajatele ja kauba soetajatele tehtavate tööde puhul. Alagruppide moodustamisel on liikmesriik kohustatud järgima neutraalse maksustamise põhimõtet ja liidu õiguse üldpõhimõtteid, eeskätt proportsionaalsuse ja õiguskindluse põhimõtet. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on juhtumi kõiki õiguslikke ja faktilisi asjaolusid arvestades kontrollida, kas see on nii põhikohtuasjas, ning võtta olenevalt olukorrast vajalikke meetmeid asjassepuutuvate sätete kohaldamise selliste kahjulike tagajärgede kõrvaldamiseks, mis on vastuolus proportsionaalsuse või õiguskindluse põhimõttega.

Neljas küsimus

51 Arvestades vastust teisele ja kolmandale küsimusele, ei ole neljandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

52 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:

1. **Nõukogu 30. märtsi 2004. aasta otsuse 2004/290/EÜ, millega lubatakse Saksamaal kohaldada meedet, mis kaldub kõrvale kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamist käsitleva kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artiklist 21, artikli 2 punkti 1 tuleb tõlgendada nii, et selles sättes sisalduv mõiste „ehitustööd” hõlmab – lisaks tehingutele, mida nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 20. jaanuari 2004. aasta direktiiviga 2004/7/EÜ, artikli 6 lõike 1 määratluse kohaselt peetakse teenuste osutamiseks – ka tehinguid, mis on kaubatarned selle direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses.**

2. **Otsust 2004/290 tuleb tõlgendada nii, et Saksamaa Liitvabariigil on õigus rakendada otsusega antud luba vaid osaliselt teatud alagruppide nagu üksikute ehitustööde liikide puhul või teatud teenusesaajatele ja kauba soetajatele tehtavate tööde puhul. Alagruppide moodustamisel on liikmesriik kohustatud järgima neutraalse maksustamise põhimõtet ja liidu õiguse üldpõhimõtteid, eeskätt proportsionaalsuse ja õiguskindluse põhimõtet. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on juhtumi kõiki õiguslikke ja faktilisi asjaolusid arvestades kontrollida, kas see on nii põhikohtuasjas, ning võtta olenevalt olukorrast vajalikke meetmeid asjassepuutuvate sätete kohaldamise selliste kahjulike tagajärgede kõrvaldamiseks, mis on vastuolus proportsionaalsuse või õiguskindluse põhimõttega.**

Allkirjad