KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ANTONIO TIZZANO

esitatud 11. novembril 2004 [1]

1. 29. augusti 2002. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. jaanuaril 2003, esitas Bundesfinanzhof (Saksamaa) Euroopa Kohtule neli eelotsuse küsimust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas [2] (edaspidi „kuues direktiiv") tõlgendamise kohta.

2. Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas ja millisel määral võib maksukohustuslane, kes on koos abikaasaga ehitanud või ostnud elamu, maha arvata maksmisele kuuluvast käibemaksust oma kutsetegevuse eesmärgil kasutatava majaosa omandamisel või ehitamisel tasutud käibemaksu.

1 — Algkeel: itaalia.

2 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

I. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigusnormid*

3. Käesolevas kohtuasjas tuleb meenutada kuuenda direktiivi sätteid, mis määratlevad käibemaksukohustuslase (artikkel 4), mahaarvamisõiguse (artikkel 17) ning selle õiguse kasutamise eeskirjad (artiklid 18 ja 22).

4. Artikkel 4 sätestab:

„1. „Maksukohustuslane" on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.

[...]"

5. Mahaarvamisõiguse kohta sätestab artikli 17 lõige 2 järgmist:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt; [3]

[...]".

6. Mahaarvamisõiguse kasutamise eeskirjade osas sätestab artikkel 18 järgmist:

„1. Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane:

a) artikli 17 lõike 2 punkti a kohase mahaarvamise korral omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet;

[...]".

3 — Käsitletavate sündmuste toimumise ajal muudeti kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 2 nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388 (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160). Selle muudatuse tagajärjel — mis ei mõjuta küll käesoleva kohtuasja lahendust, kuid mida tuleb vormilise täiuslikkuse huvides praeguses etapis meenutada — on eespool viidatud säte sõnastatud järgmiselt: „Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata: a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt [...]".

7. Artikli 22 lõikes 3 on täpsustatud:

„a) Maksukohustuslane väljastab kõikide tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud kaupade või osutatud teenuste kohta arve või selle aset täitva dokumendi ning säilitab selle koopia.

[...]

b) Arvel peab olema selgelt märgitud hind ilma maksuta ning kõnealune maks iga maksumäära järgi, aga ka võimalik maksuvabastus.

c) Liikmesriigid sätestavad kriteeriumid, mille alusel määratakse kindlaks, kas dokumenti saab arvena käsitada."[4]

4 — Jälle tuleb vormilise täiuslikkuse huvides meenutada, et direktiiviga 91/680 muudeti ka kuuenda direktiivi artikli 22 lõiget 3 järgmiselt:
„a) Maksukohustuslane väljastab tema poolt teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule tarnitud kauba või osutatud teenuste kohta arve või selle aset täitva dokumendi. [...] Maksukohustuslane säilitab iga väljastatud dokumendi koopia.
[...]
b) Arvel peab olema selgelt märgitud hind ilma maksuta ning kõnealune maks iga maksumäära järgi, aga ka võimalik maksuvabastus.
[...]
c) Liikmesriigid sätestavad kriteeriumid, mille alusel määratakse kindlaks, kas dokumenti saab arvena käsitada."
[...]".

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

8. Käesoleva kohtuasja ulatuses tuleb meenutada Umsatzsteuergesetzi (käibemaksuseaduse, edaspidi „UStG") artikleid 14 ja 15 aastatel 1991–1993 kohaldatavas redaktsioonis.

9. Artikkel 14 pealkirjaga „Arvete koostamine" sätestab:

„1) Kui maksukohustuslane tarnib kaupu või osutab teenuseid, mis on artikli 1 lõike 1 punktide 1 ja 3 kohaselt maksustatavad, võib ta, ning juhul kui ta teostab neid tehinguid teisele maksukohustuslasele, peab ta viimase nõudmisel koostama arve, kus on selgelt kajastatud maksusumma. Arve peab sisaldama järgmisi andmeid:

1. kaupu tarniva või teenuseid osutava maksukohustuslase nimi ja aadress;

2. kaupu hankiva või teenuseid tarbiva isiku nimi ja aadress;

3. tarnitud kaupade kogus ja tavapärane kaubanduslik otstarve või osutatud teenuste olemus ja ulatus;

4. kaupade tarnimise või teenuste osutamise kuupäev;

5. tarnitud kaupade või osutatud teenuste hind (artikkel 10) ja

6. hinnalt tasutud maksu summa (punkt 5).

[...]".[5]

10. Artikkel 15 pealkirjaga „Sisendkäibemaksu mahaarvamine" täpsustab seejärel, et:

„Maksukohustuslane võib maha arvata järgmised sisendkäibemaksu summad:

1. maks, mis on eraldi märgitud artikli 14 kohasel arvel, mille koostas teine maksukohustuslane asjade tarnimise või teenuste osutamise eest, mida kasutatakse ettevõtlusega tegelemise eesmärgil [...]".[6]

II. Asjaolud ja menetlus

11. Põhikohtuasja aluseks on Finanzamt Bergisch Gladbachi (edaspidi „Finanzamt") otsus keelduda lubamast HE-l (edaspidi ka „hageja") maha arvata maksuametile makstavast käibemaksust koos abikaasaga omandatud maja selle osa ehitamisel tasutud käibemaks, mille ta on määranud kasutamiseks kontorina.

5 — Vabatõlge.

6 — Vabatõlge.

12. Eelotsusetaotlusest selgub, et 1990. aasta lõpus omandasid abikaasad maatüki, millest HE-le kuulus üks neljandik ja tema naisele kolm neljandikku mõttelist osa.

13. Hiljem lasid nad erinevatel ettevõtjatel ehitada sellele maatükile elamu. Vastavalt HE poolt kohtuistungil esitatud kinnitusele on kõnealuse elamu omandiõigus jagatud tema ja ta naise vahel mõttelisteks osadeks vastavalt krundi omandi jaotusele, nimelt üks neljandik ja kolm neljandikku.

14. Kõik ehitusettevõtjate arved olid koostatud abikaasade nimele.

15. Samuti selgub eelotsusetaotlusest, et HE teostas lisaks palgatööle vabakutselise kirjanikuna täiendavat kutsetegevust ning et viimati nimetatud tegevuseks kasutas ta üht tuba perekonna elamust. Arvestades, et tuba moodustas 12% maja kogupindalast, arvas HE 1991–1993. aasta käibemaksudeklaratsioonides maksmisele kuuluvast käibemaksust maha 12% sama maja ehitamisel tasutud käibemaksust.

16. Ometi keeldus Finanzamt nendest mahaarvamistest, kuna ehitise omanikuks ja ehitusteenuse saajaks ei olnud HE, vaid abikaasadest koosnev kaasomanike ühendus, kelle nimele olid arved koostatud. Finanzamti hinnangul ei tegelenud kõnealune kaasomanike ühendus ise ettevõtlusega, seega puudus tal õigus mis tahes mahaarvamisteks.

17. Selle otsuse peale esitas HE kaebuse Finanzgerichtile.

18. Kaebust osaliselt rahuldades leidis Finanzgericht erinevalt Finanzamtist, et asjaolu, et arve väljastati mõlema abikaasa nimele, ei oma tähtsust, ning nimetas HE kontori ehitusteenuse tegelikuks saajaks; seega tunnistas kohus, et kaebajal on õigus osa kõnealuse teenuse eest tasutud käibemaksust maha arvata. Siiski oli HE Finanzgerichti hinnangul elamu ja seega ka selles asuva kontori omanik vaid ühe neljandiku suuruses osas. Järelikult ei saanud mahaarvamise summa olla 12% maja ehitamisel tasutud käibemaksust, nagu soovis HE, vaid ainult veerand kõnealusest 12%-st.

19. Selle otsuse peale kaebasid nii Finanzamt kui HE Bundesfinanzhofile, kes pidi niisiis valima kahe täiesti vastandliku väite vahel.

20. Finanzamt leiab, et kuna tellimuse esitamise ja seega ka arve kirjutamise ajal puudusid teised viited, tuleks ainult abikaasadest kaasomanike ühendust pidada UStG artikli 15 alusel maja ehitusteenuse saajaks. Kaasomanik üksi ei saa seega kõnealuse ehituse eest tasutud käibemaksu isegi osaliselt maha arvata.

21. HE seevastu leiab, et tal on mahaarvamisõigus. Vastupidi sellele, mida otsustas esimese astme kohus, peaks kõnealune õigus hõlmama kogu kontori ehitamisel tasutud käibemaksu, see tähendab 12% kogu käibemaksust. Tal on maja selle osa kasutamise ainuõigus ja seega tuleks teda vaadelda kui ehitise ainsat omanikku.

22. Bundesfinanzhof omalt poolt näib arvavat, et kõnealusele probleemile saab lahenduse siseriiklikust õigusest. Sama kohtu praktika kohaselt:

— kui tellimus esitati ühiselt mitmest isikust koosneva ühisuse poolt, ilma et tegemist oleks iseseisva juriidilise üksusega (isikute või kapitali ühinguga), on iga kaasomanik teenusesaajaks vastavalt talle osutatud teenuse osa suurusele, kui ei ole kokku lepitud teisiti; [7]

— käsitletavate sündmuste toimumise ajal ei olnud mingit selgelt väljendatud piirangut „korterisse kuuluva, kuid teistest eluruumidest eraldatud toa, mida kasutatakse ainult või peaaegu ainult ärilistel ja/või kutsetegevuse eesmärkidel" („kodukontori") ehitamisel ja sisustamisel tasutud maksude mahaarvamise kohta; [8]

— kui kaasomanikud omandavad kauba, mida üks kaasomanikest kasutab oma ettevõttes, on ettevõtjal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vastavalt tema mõttelise osa suurusele; [9]

7 — Vt Bundesfinanzhofi 1. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas V R 79/99, BFHE 194, 488, BFH/NV 2001, 989; 7. novembri 2000. aasta otsus kohtuasjas V R 49/99, BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402, ja viimasena 16. mai 2002. aasta otsus kohtuasjas V R 15/00, BFH/NV 2002, 1346.

8 — Kodukontori definitsiooni kohta vt Bundesministerium der Finanzeni 16. juuni 1998. aasta kiri IV B 2-S 2145-59/98, Rn 7, BStBl. I 1998, 863.

9 — Vt Bundesfinanzhofi 1. oktoobri 1998. aasta otsus kohtuasjas V R 31/98, BFHE 187, 78, BFH/NV 1999, 575.

— selline päis nagu asjaomastele abikaasadele saadetud arvetel ei ole takistuseks sisendkäibemaksu mahaarvamisele. [10]

tellimuse kapitalikaubale, tuleb seda mõista nii, et kauba omandas mittemaksukohustuslane, kel puudub omandamisel kantud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, või tuleb seda mõista nii, et kõik kaasomanikud on tehingus omandavateks isikuteks?

23. Kaheldes siiski, kas selline lahendus on kooskõlas kuuenda direktiivi tõlgendusega, esitas Bundesfinanzhof EÜ artikli 234 alusel Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

Kui vastus teisele küsimusele on jaatav:

„1. Kas isikut, kes omandab või ehitab elamu eesmärgiga seal elada, käsitatakse omandamisel või ehitamisel maksukohustuslasena, kui ta kavatseb ühte selle hoone tubadest kasutada kontorina täiendavaks iseseisvaks tegevuseks?

3. kas juhul, kui abikaasad omandavad kapitalikauba ühiselt ja seda kasutab ettevõttes kutsetegevuse raames üksnes üks kaasomanikest, võib mahaarvamise õigust kasutada

a) see kaasomanik üksnes sisendkäibemaksu osa suhtes, mis vastab omandaja mõttelisele osale,

Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav:

või

2. kas juhul, kui ühisusest või abielust tulenev kaasomanike ühendus, mis ei teosta iseenesest kutsetegevust, esitab

b) võib see kaasomanik kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a kohaselt maha arvata sisendkäibe-

10 — Vt Bundesfinanzhofi otsused kohtuasjades BFH/NV 2002, 1346, ja BFHE 194, 270, BFH/NV 2001, 402.

maksu, mis vastab sellele osale kogu kaubast, mida kasutatakse kutsetegevuses (arvestades neljandas küsimuses toodud arve esitamise tingimusi)?

4. Kas selleks, et kasutada kuuenda direktiivi artikli 18 kohaselt mahaarvamise õigust, peab arve selle direktiivi artikli 22 lõike 3 tähenduses olema väljastatud ühe kaasomaniku/abikaasa nimele — ja sellel peab olema märgitud tema mõttelisele osale vastavad hinna ja maksu osad — või piisab sellest, kui arve on koostatud kaasomanikele/abikaasadele ilma sellise jaotuse märkimiseta?"

24. Sel moel Euroopa Kohtus avatud menetluses esitasid kirjalikud märkused hageja, Finanzamt ja komisjon. Euroopa Kohus kuulas hageja ja komisjoni ära 23. septembri 2004. aasta istungil.

III. Õiguslik analüüs

25. Nagu näha, esitab siseriiklik kohus neli küsimust, mis puudutavad elamu ostmist või ehitamist abikaasade poolt ja selle ühe osa kasutamist ühe abikaasa poolt kontorina kutsetegevuse eesmärgil.

A. *Poolte seisukohad*

26. Vastuseks neile küsimustele märgib Finanzamt, viidates eelkõige siseriiklikele maksusätetele, et juhul kui mitu isikut, kes moodustavad ühenduse, kuid kelle puhul ometi ei ole tegemist iseseisva juriidilise üksusega, ostavad või ehitavad maja, saab üks kaasomanik eraldi sisendkäibemaksu maha arvata vaid juhul, kui i) ostu/müügi- või töövõtulepingu sõlmimisel on täpsustatud, kui suure osa kõnealusest asjast jätab ta oma ettevõttele; ja kui ii) selle tehingu eest on esitatud arve, millelt nähtuvad selgelt tema kanda olevad hinna ja maksu osad. Ainult nii saab tõendada, kas ja millisel määral on kaasomanik eraldi maksustatava tehingu saaja.

27. Hageja ja komisjon on aga teistsugusel seisukohal, ning põhjustel, mille ma toon

välja oma analüüsi käigus, leiavad nad selle kohta, et:

— isik, kes ostab või laseb ehitada elamu, tegutseb maksukohustuslasena, kui ta kasutab selle maja üht tuba kontorina oma kutsetegevuse eesmärgil ja määrab kõnealuse kontori oma ettevõtte varade hulka;

— kui mitu isikut, kes on omavahel ühisuse kaudu ühendatud, ilma et selle ühenduse näol oleks tegemist iseseisva majandustegevust teostava üksusega, omandavad koos kapitalikauba, tuleb kõiki kaasomanikke eraldi vaadelda tehingu saajatena;

— juhul, kui abikaasad ostavad kaasomandisse kapitalikauba, mida kasutab kutsetegevuse eesmärgil ainult üks neist, on viimasel õigus maha arvata tasutud käibemaks, mis vastab tema ettevõtluseks kasutatava varaosa suurusele.

28. Viimase punkti kohta on hageja ja komisjoni seisukohad osaliselt erinevad. Komisjoni hinnangul sõltub kauba kutsetegevuse eesmärgil kasutatavale osale vastava käibemaksu mahaarvamise õigus tingimusest, et siseriiklik õigus lubab abikaasal, kes tegeleb käibemaksuga maksustatud tegevusega, olla kogu kapitalikauba omanik. Kui aga — ikka komisjoni hinnangul — siseriiklikus õiguses on sätestatud teisiti, on asjaomasel abikaasal õigus maha arvata vaid tema kaasomandi mõttelisele osale vastav summa.

29. Seevastu on hageja ja komisjon nõus, et maksukohustuslasena tegutseva abikaasa mahaarvamisõigusest ei saa keelduda pelgalt põhjusel, et tal on vaid mõlema abikaasa nimele kirjutatud arve, millel ei ole märgitud tema mõttelisele osale ühendusest vastavat hinda ega käibemaksu.

Teenusesaaja määramine vara ehitamisel või ostmisel kaasomandisse (teine küsimus)

30. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastamisel tuleb minu hinnangul lähtuda teisest küsimusest ning seega tuleb kõigepealt

selgitada, kas juhul kui kapitalikauba tellivad mitu isikut, kes moodustavad ühisusest või abielust tuleneva kaasomanike ühenduse, mis ise ettevõtlusega ei tegele, on tellitud teenuse saaja ühendus ise või kaasomanikud eraldi.

31. Bundesfinanzhof märkis, et tema praktika kohaselt vaadeldakse sellisel juhul mõlemat kaasomanikku teenuse saajana vastavalt tema osa suurusele, kui ei ole kokku lepitud teisiti (vt eespool punkt 22).

32. Minu hinnangul ei ole selline lahendus vastuolus kuuenda direktiiviga ja sellega loodud ühise käibemaksusüsteemiga.

33. Teatavasti näeb see süsteem ette, et iga maksustatava tehingu puhul tuleb käibemaks tasuda alles pärast seda, kui on maha arvatud käibemaksu summa, mida arvestatakse otse kauba või teenuste hinna moodustavate erinevate osade maksumuselt. Mahaarvamiste süsteem omakorda on korraldatud nii, et ainult maksukohustuslased võivad tasumisele kuuluvast käibemaksust kauba ja teenuste sisendkäibemaksu maha arvata.

34. Sellesse üldisesse raami kuulub kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 1, mis määratleb käibemaksukohustuslasena „iga isiku, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest".

35. Lisaks on kuuenda direktiivi artikli 17 esimeses lõigus sätestatud, et „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal" ning teises lõigus lubatakse maksukohustuslasel, „[k]ui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses", maha arvata „tasumisele kuuluvast käibemaksust [...] käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt".

36. Eespool viidatud omadustest võib järeldada, et „mahaarvamiste süsteemi eesmärk on leevendada ettevõtja poolt kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat". Ühine käibemaksusüsteem tagab seega „täieliku neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et

kõnealused tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud". [11]

37. Seega tundub mulle, et komisjon järeldab eelnenust õigustatult, et asjaomast abikaasade ühendust ei saa vaadelda käibemaksukohustuslasena ja hoone ehitusteenuse saajana.

38. Nagu täpsustas ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, puudub kõnealusel ühendusel õigusvõime ning kuna ta ei teosta ise mingit iseseisvat majandustegevust, ei ole ta käibemaksukohustuslane artikli 4 lõike 1 tähenduses. Järelikult ei ole käibemaksu seisukohast kõnealusel ühendusel mingit tähtsust ning ta ei asu ehitustööde teostajate ja abikaasade vahele, seega tuleb abikaasasid käsitada kõnealuse teenuse tegelike saajatena.

39. See lahendus, nagu õigustatult väitis hageja, on kooskõlas ka eespool viidatud käibemaksu neutraalsuse põhimõttega. Kui lähtutaks sellest, et teenusesaaja oleks ühendus, millel puudub õigusvõime ja mis ei ole maksukohustuslane — ning seega ei saa teostada mingit mahaarvamist — välistataks selle tulemusena majandustegevusega tegeleva kaasomaniku võimalus ette nähtud mahaarvamiseks, nii et ta peaks kandma oma ettevõtluse raames tasutud käibemaksu koormat.

40. Eespool toodud põhjustel leian ma, et juhul kui kauba tellivad mitu isikut, kes moodustavad ühisusest või abielust tuleneva kaasomanike ühenduse, millel puudub õigusvõime ja mis iseseisva ettevõtlusega ei tegele, siis on tehingu saaja kuuenda direktiivi tähenduses kumbki kaasomanik, mitte ühendus ise.

Eraisiku maksukohustuslase staatus, kui ta ehitab või omandab elamu, kasutades seda osaliselt kutsetegevuse eesmärgil (esimene küsimus)

41. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas eraisik, kes ehitab või omandab elamu, tegutseb

11 — 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19).

maksukohustuslasena, kui ta kavatseb üht osa hoonest kasutada kontorina täiendavaks iseseisvaks tegevuseks.

42. Selle kohta meenutan ma uuesti, et vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 1 käsitatakse maksukohustuslasena „igaüht, kes teostab iseseisvalt ja mis tahes kohas [majandustegevust], olenemata selle tegevuse eesmärkidest või tulemustest" ning et käibemaksu mahaarvamiste süsteem on korraldatud nii, et ainult maksukohustuslased „võivad makstavast käibemaksust maha arvata kaupade ja teenuste sisendkäibemaksu". [12]

43. Lisaks meenutan koos komisjoniga, et kohtuasjas Lennartz on Euroopa Kohus märkinud, et „eraisik, kes omandab kaupu seoses majandustegevusega artikli 4 tähenduses, teeb seda maksukohustuslasena" ning et selgitamaks, kas konkreetsel juhul on kaubad omandatud sel eesmärgil, tuleb arvesse võtta „kõiki asjakohaseid andmeid, mille hulka kuuluvad kõnealuste kaupade laad ja ajavahemik kaupade omandamise ning nende kasutamise vahel maksukohustuslase majandustegevuseks". [13]

44. Eelotsusetaotlusest selgub aga, et vaidlusalusel ajavahemikul (1991–1993) teostas hageja vabakutselise kirjanikuna täiendavat kutsetegevust ning et selleks vaieldamatult iseseisvaks majandustegevuseks kasutas ta alates selle valmimisest ainuisikuliselt üht osa koos oma abikaasaga omandatud hoonest. [14] Eespool viidatud kohtupraktika alusel ning arvestades eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastatud asjaolusid, leian ma seega, et hoone ostmise hetkel tegutses HE maksukohustuslasena kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses.

45. Samuti ei saa väita, et see staatus kadus asjaolu tõttu, et hageja kasutas kõnealuseks tegevuseks vaid üht osa hoonest.

46. Komisjon ja hageja meenutasid õigustatult, et Euroopa Kohtu hinnangul, kui maksukohustuslane „omandab kapitalikauba, et kasutada seda nii kutsetegevuseks kui eraeesmärgil", võib ta valida: i) kas käsitada

12 — Eespool viidatud kohtuotsus Rompelman, punkt 16.

13 — 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90 (EKL 1991, lk I-3795, punktid 14 ja 21).

14 — Vt eelotsusetaotlus, I ja II osa, punkt 2, alapunkt a.

seda kaupa „kui ettevõtlusvara, millelt põhimõtteliselt saab käibemaksu täielikult maha arvata"; ii) „jätta see tervikuna oma isikliku vara koosseisu ja arvata seega täielikult käibemaksusüsteemist välja"; iii) või (nagu tegi HE käesoleval juhul) arvata oma ettevõtte varade hulka vaid see osa, mis on määratud kutsetegevuseks. [15]

47. Otsus kasutada kaupa vaid osaliselt oma kutsetegevuseks ei ole seega asjaolu, mis kaotaks selle omandanud isiku maksukohustuslase staatuse. Tegemist on hoopis kuuenda direktiiviga maksukohustuslastele antud võimalusega teha just nii, et nad vastavalt neutraalsuse põhimõttele kannaksid „käibemaksu koormat vaid siis, kui see on seotud kaupade või teenustega, mida [nad] kasuta[vad] [oma] eratarbimiseks ja mitte [oma] maksustatavaks kutsetegevuseks". [16]

48. Eespool toodud põhjustel leian ma seega, et eraisik, kes tegeleb täiendava iseseisva majandustegevusega kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses, tegutseb maksukohustuslasena, kui ta ehitab või omandab elamu, määrates kõnealuse hoone ühe osa oma tegevuse teostamiseks ning kasutab seda sel otstarbel.

Mahaarvamisõiguse ulatus (kolmas küsimus)

49. Kolmanda küsimusega tahaks eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas juhul, kui abikaasad omandavad kapitalikauba ühiselt ja seda kasutab osaliselt üksnes üks kaasomanikest oma ettevõttes, võib viimane mahaarvamise õigust kasutada: i) vastavalt kauba selle osa ehitamisel tasutud maksule, mida ta kasutab (kolmas küsimus, lahendus b); ii) või kasutatava kauba osa ehitamisel tasutud käibemaksu osa, mis vastab omandaja mõttelisele osale (kolmas küsimus, lahendus a).

50. Ma olen aru saanud, et kui Bundesfinanzhof peaks rakendama oma kohtupraktikat, järgiks ta viimast lahendust ning seega tunnistaks kaasomaniku õigust arvata maha sisendkäibemaks, mis vastab tema kaasomandi mõttelisele osale. See lahendus tooks ilmselt kaasa esimese astme kohtu otsuse kinnitamise, milles Finanzgericht määras

15 — Vt 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-415/98: Bakcsi (EKL 2001, lk I-1831, punktid 25 ja 26). Vt ka eespool viidatud otsus kohtuasjas Lennartz, punkt 26, ja 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrecht (EKL 1995, lk I-2775, punkt 20).

16 — Eespool viidatud kohtuotsus Armbrecht, punkt 20.

mahaarvatavaks summaks mitte 12% maja ehitamisel tasutud käibemaksust (st kogu kontori ehitamisel tasutud käibemaksust), vaid ainult ühe neljandiku sellest 12%-st.

51. Selle kohta tuleb uuesti meenutada, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale on „maksukohustuslasel, kes omandab kapitalikauba, et kasutada seda nii kutsetegevuseks kui eraeesmärgil", kolm võimalust: i) „kas käsitada [nimetatud kaupa] kui ettevõtlusvara, millelt põhimõtteliselt saab käibemaksu täielikult maha arvata"; ii) „jätta see tervikuna oma isikliku vara koosseisu", nii et „mingit osa kauba tasumisele kuuluvast või tasutud sisendkäibemaksust [...] ei saa maha arvata"; iii) määrata see, nagu tegi käesoleval juhul hageja, oma ettevõtte varade hulka vaid osaliselt, millisel juhul tundub olevat õigustatud leida, et artikli 17 lõike 2 punktis a sätestatud mahaarvamisõigus on kohaldatav ainult ettevõtluseks määratud osa suhtes, arvestades kõnealuse kauba kutsealase ja isikliku kasutamise vahekorda. [17]

52. Kui see viimane lahendus, mis kehtib olukorras, kus nii ettevõtluseks kui isiklikuks tarbeks kasutatavad kaubad on maksukohustuslase ainuomand, on õige ka käesolevas kohtuasjas esinevas olukorras, kus maksukohustuslane on vaid kaasomanik, tundub mulle olevat õigustatud öelda, et viimasel on mahaarvamisõigus vastavalt tema mõttelise osa suurusele osaliselt ettevõtluseks kasutatavast varast, nagu märkis ka Bundesfinanzhof.

53. Seda kahel põhjusel. Esiteks näib see lahendus mulle olevat kooskõlas mitmel korral nimetatud neutraalsuse põhimõttega. Kaasomanik peab maksma käibemaksu üksnes kauba kutsetegevuseks kasutatava osa ostmise või ehitamise eest. Seega saab ta sellest põhimõttest lähtudes maha arvata vaid selle kauba osa eest tasutud sisendkäibemaksu.

54. Käesoleval juhul on HE tunnistatud hoone ja seega ka selle osa, mida ta kasutab kutsetegevuseks (kontori), kaasomanikuks vaid ühe neljandiku ulatuses. Seega võib eeldada, et ta maksis vaid selle osa, st ühe neljandiku kontori ehitamisel tasutud käibemaksust, ning et kolm neljandikku maksis tema abikaasa. Samal ajal tuleb eeldada, et ta maksis oma osa (endiselt ühe neljandiku) maja ülejäänud, elamispinnana kasutatava osa ehitamisel tasutud käibemaksust.

17 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Bakcsi, punktid 25 ja 26, ning eespool viidatud kohtuotsused Lennartz, punkt 26, ja Armbrecht, punktid 20 ja 21.

55. Sellisel juhul leian ma, et neis tingimustes ei saa hageja, vastavalt neutraalsuse põhimõttele, maha arvata kogu (tema ja ta abikaasa poolt) kontori eest tasutud käibemaksu, vaid ainult neljandiku sellest. Vastasel juhul arvaks HE maha rohkem käibemaksu kui ta tegelikult kontori eest maksis ja oleks seega *de facto* vabastatud osast käibemaksust, mille ta maksis maksuametile mitte iseseisvat majandustegevust teostava ettevõtjana, vaid eratarbijana ülejäänud, eluruumiks määratud hoone osa eest.

56. Teiseks on kavandatud lahendus minu hinnangul kooskõlas võrdsuse põhimõttega. Kui eespool viidatud kohtupraktika kohaselt võib maksukohustuslane, kes on nii ettevõtluseks kui isiklikuks tarbeks kasutatava kauba ainuomanik ja kes määrab osa nimetatud kaubast oma ettevõtte varade hulka, maha arvata selle omandamisel (või ehitamisel) tasutud käibemaksu proportsionaalselt kauba kasutamisega kutsetegevuseks, oleks diskrimineeriv kasutada sama lahendust — teistsugusel — juhul, kus nagu käesolevas kohtuasjas maksukohustuslasele kuulub vaid osa kõnealusest kaubast.

57. Samuti võiks väita, nagu teeb komisjon, et mahaarvamise ulatus võib sõltuda abikaasade abieluvara või kaasomandi siseriiklikest eeskirjadest ning seega tuleb eespool toodud lahendus kõrvale jätta juhul, kui nimetatud eeskirjade alusel võib kaasomanik eraldi vabalt vallata kogu kasutatavat vara. Ma kardan siiski, et sellisel juhul oleks oht minna vastuollu direktiivi eesmärgiga, mis on just nimelt luua „ühine käibemaksusüsteem". Selliselt tegutsedes oleks mahaarvamise ulatus riigiti erinev, sõltuvalt asjakohastest siseriiklikest tsiviilõiguse sätetest.

58. Eespool toodud kaalutlustest lähtudes soovitan ma vastata kolmandale küsimusele selliselt, et maksukohustuslane, kes omandab koos abikaasaga kaasomandisse kauba ja kasutab seda osaliselt oma iseseisva majandustegevuse teostamiseks, võib tasumisele kuuluvast käibemaksust kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a kohaselt kutsetegevuseks kasutatava varaosa omandamisel tasutud käibemaksust maha arvata tema mõttelisele osale omandist vastava osa.

Arvele esitatavad nõuded (neljas küsimus)

59. Neljanda küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kuuenda direktiivi artiklid 18 ja 22 nõuavad, et maksukohustuslane, kes ehitab või omandab kaasomandisse koos abikaasaga kapitali-

kauba, kasutades seda osaliselt iseseisva kutsetegevuse teostamiseks, võib kasutada mahaarvamisõigust üksnes siis, kui tal on tema nimele koostatud arve, millel on märgitud tema mõttelisele osale omandist vastavad hinna ja maksu osad või vastupidi, kas kõnealuste sätete kohaselt on piisav kaasomanike/abikaasade nimele koostatud arve ilma sellise jaotuseta.

60. Tegelikult leiab Bundesfinanzhof, et tema kohtupraktika kohaselt ei ole selline arve, nagu väljastati hagejale ja tema abikaasale, mis on koostatud abikaasade nimele, vastuolus tasutud käibemaksu mahaarvamisega hageja poolt. [18] Ta küsib siiski, kas kõnealune mahaarvamine võib olla kuuenda direktiivi asjakohaste sätetega vastuolus.

61. Selle kohta tuleb meenutada, et artikli 18 lõike 1 punkt a sätestab, et „mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane [...] omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet". Viimati nimetatud säte aga näeb ette, et „[a]rvel peab olema selgelt märgitud hind ilma maksuta ning kõnealune maks iga maksumäära järgi, aga ka võimalik maksuvabastus" (punkt b) ning et „[l]iikmesriigid sätestavad kriteeriumid, mille alusel määratakse kindlaks, kas dokumenti saab arvena käsitada". [19]

62. Nimetatud sätted määravad seega kindlaks — nagu märkis õigustatult ka komisjon — kolm minimaalset nõuet (ilma maksuta hinna, igale erinevale maksumäärale vastava maksu ning võimaliku maksuvabastuse märkimise), millele arve peab alati mahaarvamiseks õigust andes vastama. Seevastu ei ole sätestatud ühtegi täiendavat nõuet kauba omandamise puhul kaasomandisse ja eelkõige omandajate mõttelistele osadele omandist vastavate hinna ja maksu osade arvele mittemärkimist.

63. Seega, kui siseriiklikud õigusnormid ei näe samas olukorras sellist märget ette, ei ole minu hinnangul mingit põhjust pidada ebapiisavaks arvet, mis vastab eespool toodud nõuetele, ning seeläbi mitte tunnustada maksukohustuslasele, kes kasutab omandatud kaupa osaliselt kutsetegevuseks, artikli 17 lõike 2 punktis a antud mahaarvamisõigust.

18 — Vt eelotsusetaotlus, II jagu, punkt 3.

19 — Vt joonealune märkus nr 4.

64. Eespool toodud põhjustel soovitan ma vastata neljandale küsimusele selliselt, et kuuenda direktiivi artikli 18 lõige 1 ja artikli 22 lõige 3 ei nõua, et sama direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a osutatud mahaarvamisõiguse kasutamiseks oleks maksukohustuslasel, kes ehitab või omandab koos oma abikaasaga kaasomandisse kauba, kasutades seda osaliselt oma iseseisva kutsetegevuse teostamiseks, tema nimele koostatud arve, millele on märgitud tema mõttelisele osale omandist vastavad hinna ja maksu osad.

IV. Ettepanek

65. Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes soovitan ma seega Euroopa Kohtul vastata Bundesfinanzhofi esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

„1. Isik, kes teostab täiendavat iseseisvat majandustegevust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 4 tähenduses, tegutseb maksukohustuslasena, kui ta ehitab või omandab elamu, määrates kõnealuse hoone ühe osa oma kutsetegevuse teostamiseks ja kasutab seda sel otstarbel.

2. Kui mitu isikut, kes moodustavad ühisusest või abielust tuleneva kaasomanike ühenduse, millel puudub õigusvõime ja mis iseseisva ettevõtlusega ei tegele, tellivad kauba, on tehingu saaja kuuenda direktiivi tähenduses kumbki kaasomanik ja mitte ühendus ise.

3. Maksukohustuslane, kes omandab koos abikaasaga kaasomandisse kauba ja kasutab seda osaliselt oma iseseisva majandustegevuse teostamiseks, võib tasumisele kuuluvast käibemaksust kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a kohaselt maha arvata tema mõttelisele osale omandist vastava osa kutsetegevuseks kasutatava varaosa omandamisel või ehitamisel tasutud käibemaksust.

4. Kuuenda direktiivi artikli 18 lõige 1 ja artikli 22 lõige 3 ei nõua, et sama direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a osutatud mahaarvamisõiguse kasutamiseks oleks maksukohustuslasel, kes ehitab või omandab koos oma abikaasaga kaasomandisse kauba, kasutades seda osaliselt oma iseseisva kutsetegevuse teostamiseks, tema nimele koostatud arve, millele on märgitud tema mõttelisele osale omandist vastavad hinna ja maksu osad.