

Kohtuasi C-72/05

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

versus

Finanzamt Landshut

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht München)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 11 A osa lõike 1 punkt c – Ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase isiklikuks tarbeks – Sellise kasutamise käsitlemine teenuse osutamisenä tasu eest – Maksustatava summa kindlaksmääramine – Mõiste „maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele”

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätte – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Maksustatav summa

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 11 A osa lõike 1 punkt c)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta, mida on muudetud direktiiviga 95/7, artikli 11 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui maksukohustuslase poolt tervest ettevõtte põhivahendite hulka arvatud ehitise osalise isiklikuks tarbeks kasutamise käibemaksuga maksustatav summa määratakse osana ehitise omandamis- või ehituskuludest, mis vastavalt nimetatud direktiivi artiklile 20 määratakse kindlaks käibemaksu valdkonnas ette nähtud mahaarvamise korrigeerimisperioodi põhjal. Maksustatav summa peab sisaldama maatüki omandamiskulusid, millele ehitise on püstitatud, kui see omandamine on nimetatud maksuga maksustatav ja kui maksukohustuslane on sellelt maksu maha arvanud.

(vt punkt 53 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

14. september 2006(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 11 A osa lõike 1 punkt c – Ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase isiklikuks tarbeks – Sellise kasutamise käsitlemine teenuse osutamisenä tasu eest – Maksustatava summa kindlaksmääramine – Mõiste „maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele”

Kohtuasjas C-72/05,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Finanzgericht München'i (Saksamaa) 1. veebruari 2005. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. veebruaril 2005, menetluses

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

versus

Finanzamt Landshut,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (ettekandja) ja E. Levits,

kohtujurist: P. Léger,

kohtusekretär: ametnik K. Sztranc-Szawiczek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 30. märtsi 2006. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, esindajad: J. Wollny ja H. Wollny,
- Finanzamt Landshut, esindaja: *Regierungsdirektor* D. Baumann,
- Saksamaa valitsus, esindaja: U. Forsthoff,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: *barrister* R. Hill,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: D. Triantafyllou,

olles 15. juuni 2006. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 11 A osa lõike 1 punkti c tõlgendamist.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksuga maksustatava summa kindlaksmääramist tervenisti ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva ehitise maksukohustuslase isiklikuks tarbeks kasutatavalt osalt.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.

4 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a kohaselt on teenuste osutamise tasu eest käsitatav „põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata”.

5 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c kohaselt moodustab maksustatava summa „artikli 6 lõikes 2 nimetatud tarnete puhul maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele”.

6 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 sätestab:

„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 Kuuenda direktiivi artikkel 20 sätestab:

„1. Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras eelkõige järgmistel juhtudel:

a) mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud;

b) pärast tagasimakse tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostudest loobumise või hinnaalanduste saamise korral [...]

2. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaup omandati või toodeti. Iga-aastane korrigeerimine hõlmab üksnes üht viiendikku kaubale kehtestatud maksust. Korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaup omandati või toodeti.

Erandina eelmisest lõigust võivad liikmesriigid korrigeerimise aluseks võtta perioodi, mis hõlmab kauba esmasele kasutuselevõtule järgnevad viis täisaastat.

Tootmisvahenditena omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.

3. Korrigeerimisperioodil võõrandamise korral loetakse, et maksukohustuslane kasutas kapitalikaupa majandustegevuse eesmärgil korrigeerimisperioodi lõpuni. Kui nimetatud kauba võõrandamine on maksustatud, eeldatakse, et nimetatud majandustegevus on täies ulatuses maksustatud; kui võõrandamine on maksust vabastatud, loetakse majandustegevus täielikult maksust vabastatuks. Korrigeerimine tehakse ülejäänud korrigeerimisperioodi kohta ühekorraga.

[...]”.

Siseriiklikud õigusnormid

8 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, *BGBI.* 1993, I, lk 565, edaspidi „UStG”) § 3 lõike

9a punkti 1 kohaselt on põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase poolt muul kui majandustegevuse eesmärgil käsitatav teenuste osutamisenä tasu eest siis, kui sellelt kaubalt võib tasutud käibemaksu osaliselt või täielikult maha arvata.

9 Kõnealuse § 3 lõike 9a punktis 1 nimetatud teenuste osutamise maksustatav summa on määratletud UStG §-s 10. § 10 sätestas kuni 30. juunini 2004 kehtinud redaktsioonis, et nende teenuste osutamisega seoses moodustavad maksustatava summa „nende tehingute tegemiseks tehtud kulud, kui tasutud käibemaksu võib osaliselt või täielikult maha arvata”.

10 § 10 lõike 4 punkt 2 sätestab 1. juulil 2004 jõustunud redaktsioonis:

„Maksustatava summa moodustab nende tehingute tegemise kogukulu, kui tasutud käibemaksu võib osaliselt või täielikult maha arvata. Need kulud hõlmavad ka kapitalikauba omandamis- või tootmiskulusid, kui kapitalikaup kuulub põhivahendite hulka ja kui seda kasutatakse teiste teenuste osutamiseks. Nagu on märgitud §-s 15a, jaotatakse omandamis- või tootmiskulud, mis ulatuvad vähemalt 500 euron, kapitalikaupadele kohaldatavale korrigeerimisperioodile vastava perioodi osas võrdseteks osadeks.”

11 UStG § 15a käsitleb mahaarvamise korrigeerimist. Selle lõige 1 sätestab:

„Kui esialgsete mahaarvatavate summade kindlaksmääramisel arvesse võetavaid andmeid muudetakse viis aastat pärast kapitalikauba esmakordset kasutamist, tuleb nendele muudatustele vastava iga kalendriaasta kohta teha tasaarveldus omandamis- ja tootmiskuludelt võetava maksu mahaarvamise korrigeerimise teel. Kinnisasjade ja nende oluliste osade puhul, sellise korrigeerimise korral, mille suhtes kohaldatakse kinnisasju puudutavaid tsiviilõiguse sätteid, samuti võõrale maale püstitatud ehitiste puhul, asendatakse viieaastane tähtaeg kümneaastase tähtajaga.”

12 Tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) § 7 lõike 4 punkti 2 alapunkt a sätestab pärast 1. jaanuari 1925 valminud eluruumina kasutatavate hoonete kohta, et „hoonetele kohaldatakse amortisatsioonimäära kuni nende hoonete täieliku amortiseerumiseni: [...] 2% aastas.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 2003. aasta jooksul lasi Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny (Jörg ja Stefanie Wollny ühine majapidamine, edaspidi „ühine majapidamine”) püstitada ehitise, mis kuulus tervenisti ettevõtte põhivahendite hulka. See ehtis sisaldas nimetatud majapidamise kahe liikme isiklike eluruumi, samuti ruumi, mis anti ühele nimetatud liikmetest üürile maksunõustamisbüroona. Üürile antud osa vastab 20,33%-le ehitisest. Üürileandmine maksustatakse käibemaksuga.

14 Ühine majapidamine arvas maha 2003. aasta detsembri ja 2004. aasta jaanuari kuni märtsi esialgsetes käibedeklaratsioonides kogu käibemaksu, mis oli märgitud talle ehitise püstitamise eest esitatud arvetel. Tuginedes kinnisasja amortisatsioonimääradele, mis on sätestatud EStG § 7 lõike 4 punkti 2 alapunktis a, leidis ta, et maksustatav summa ehitise isiklikult kasutuselt 79,67% ulatuses vastab igakuisele summale, mis on võrdne 1/12-ga isiklikel eesmärkidel kasutatava osaga seotud ehituskulude 2%-st.

15 Finanzamt Landshut, tuginedes Bundesministerium für Finanzen'i (Saksamaa rahandusministeerium) 13. aprilli 2004. aasta kirjale (*BStBl.* I 2004, lk 468) leidis, et nimetatud maksustatav summa tuleb kindlaks määrata käibemaksu valdkonnas mahaarvamise korrigeerimisperioodi pikkuse järgi, mis on UStG § 15a kohaselt kümme aastat. Ta korrigeeris

ühise majapidamise arvutust ja määras ehitise isiklikuks otstarbeks kasutatava osa eest igakuise käibemaksuga maksustatavaks summaks 1/12 selle osaga seotud ehituskulude 10%-st.

16 Kuna Finanzamt Landshut jättis rahuldamata ühise majapidamise kaebused eelmises punktis esitatud arvutuse alusel koostatud esialgsete maksuteadete peale, esitas viimane kaebuse Finanzgericht München'ile.

17 Nimetatud kohus leidis, et talle saadetud kohtuvaidluse lahendus sõltub tervenisti ühise majapidamise ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva ehitise isikliku kasutamisega seotud maksustatava summa kindlaksmääramisest. Märkides, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt c ei määratle „kogukulu” mõistet, soovib ta teada selle mõiste tähendust.

18 Sellega seoses tuleb märkida, et Euroopa Kohtu 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler (EKL 1996, lk I-4517) ja 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-269/00: Seeling (EKL 2003, lk I-4101, punkt 54) sisaldavad asjaolusid, millest ühed toetavad hageja ja teised Saksa maksuameti seisukohti.

19 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht München menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kuidas tuleb tõlgendada [kuuenda direktiivi] artikli 11 A osa lõike 1 punktis c sisalduvat mõistet „kogukulu”? Kas tervenisti ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva ehitise eluruumina kasutatavas osas kantud kogukulu hõlmab (lisaks jooksvatele kuludele) ka hoonete väärtuse vähenemisest tulenevat iga-aastast amortisatsiooni, mis määratakse kindlaks siseriiklike sätete kohaselt, ja/või vastavalt siseriiklikus õiguses sätestatud mahaarvamise korrigeerimise perioodile arvutatud iga-aastast osa omandamis- või ehituskuludest, mille puhul võib maksu maha arvata?”

Eelotsuse küsimus

20 Esiteks tuleb meenutada, et kuuenda direktiiviga kehtestatud süsteemi loogika kohaselt võib maha arvata maksukohustuslase poolt maksustatavate tehingute jaoks kasutatavate kaupade või teenuste suhtes kehtestatud makse. Maksude mahaarvamine on seotud maksu sissenõudmisega. Kui kaupu või teenuseid kasutatakse maksustatud tehingutes, ei või maksu sisse nõuda ega maha arvata. Kui kaupu või teenuseid kasutatakse maksustatavates tehingutes, võib neile kehtestatud maksu topeltnmaksustamise vältimiseks maha arvata. Seevastu juhul, kui maksukohustuslase omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvates tehingutes, ei või maksu sisse nõuda ega maha arvata (vt 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04: Uudenkaupungin kaupunki, EKL 2006, lk I-3039, punkt 24).

21 Huvitatud isikul on kapitalikauba kasutamise puhul nii kutsetegevuseks kui ka isiklikul eesmärgil võimalus käibemaksuga seoses valida, kas lugeda see kaup tervenisti oma ettevõtte vara hulka, jätta see tervikuna oma isikliku vara koosseisu, jättes selle seega täielikult ühisest käibemaksusüsteemist välja, või lugeda see oma ettevõttesse kuuluvaks üksnes vastavalt tegelikule kutsealasele kasutamisele (vt 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens, EKL 2005, lk I-7037, punkt 23).

22 Kui maksukohustuslane käsitab kapitalikaupu, mida ta kasutab nii kutsetegevuseks kui ka isiklikul eesmärgil, ettevõtte varana, siis nende kaupade omandamisel tasutud sisendkäibemaks on põhimõtteliselt kogu ulatuses ja viivitamatult mahaarvatav (vt eespool viidatud kohtuotsused Seeling, punkt 41, ja Charles ja Charles-Tijmens, punkt 24).

23 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktist a tuleneb, et põhivahendite hulka

kuuluva kauba kasutamist maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata, käsitatakse tasu eest teenuse osutamisenä. Selline kasutamine, mis on seega maksustatav tehing sama direktiivi artikli 17 lõike 2 alusel, maksustatakse selle artikli 11 A osa lõike 1 punkti c kohaselt teenuste osutamise kogukulu summa alusel (eespool viidatud kohtuotsus Charles ja Charles-Tijmens, punkt 25).

24 Järelikult on maksukohustuslasel, kes käsitab hoonet terveniisti põhivahendite hulka kuuluvana ja kes kasutab ühte osa sellest isiklikuks tarbeks, esiteks õigus maha arvata sisendkäibemaksu nimetatud hoone ehituse kogukuludelt ja teiseks, sellele vastav kohustus tasuda käibemaksu nimetatud kasutamisega seotud kogukulult (eespool viidatud kohtuotsus Seeling, punkt 43).

25 Antud juhul puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus seda, kuidas tõlgendada mõistet „kogukulu teenuste osutamisele” kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c mõttes. Nimetatud kohus küsib sisuliselt seda, kas see summa tuleb kindlaks määrata vastavalt siseriiklikele õigusnormidele, mis on kohaldatavad ehitise väärtuse vähenemisest tulenevale amortisatsioonile, või võttes aluseks käibemaksu valdkonnas mahaarvamise korrigeerimisperioodi, nagu on sätestatud siseriiklikus õiguses kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 20.

26 Kõnealune mõiste esineb ühenduse õiguse sättes, mis ei viita selle mõtte ja ulatuse kindlaksmääramiseks liikmesriikide õigusele. Sellest järeldub, et selle mõiste üldisemat tõlgendamist ei saa jätta iga liikmesriigi otsustada (vt selle kohta 1. veebruari 1977. aasta otsus kohtuasjas 51/76: Verbond van Nederlandse Ondernemingen, EKL 1977, lk 113, punktid 10 ja 11).

27 Üldiselt vastab see mõiste kuludele, mis on seotud kauba endaga (vt eespool viidatud kohtuotsus Enkler, punkt 36). See hõlmab kulusid nagu nimetatud kauba omandamis- või ehituskulud, mis annavad õiguse käibemaksu maha arvata ja millela ei oleks seda kõnealusel viisil saanud kasutada.

28 Kuna aga kuues direktiiv ei sisalda asjaomase kogukulu kindlaksmääramise reeglite ühetaoliseks ja täpseks määratlemiseks vajalikke juhiseid, tuleb nõustuda, et liikmesriikidel on nende reeglite osas teatav kaalutlusruum tingimusel, et nad ei kaldu kõrvale kõnealuse sätte eesmärgist ja asetusest kuuenda direktiivi ülesehituses (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Verbond van Nederlandse Ondernemingen, punktid 16 ja 17).

29 Antud juhul tuleb uurida, kas nimetatud kogukulu kindlaksmääramiseks siseriikliku õiguse viide mahaarvamise korrigeerimisperioodile, mis on sätestatud kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 20, on kooskõlas sama direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c eesmärgiga ja selle asetusega kuuenda direktiivi ülesehituses.

30 Viimati nimetatud sätte eesmärk on määratleda ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kauba isikliku kasutamise – või veelgi üldisemalt, muul, kui majandustegevuse eesmärgil kasutamise – maksustatav summa, kuna nimetatud direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a käsitab sellist kasutamist tasu eest teenuste osutamisenä, mis seetõttu maksustatakse käibemaksuga.

31 Sellise käsituse eesmärk on takistada seda, et maksukohustuslane, kes võis põhivahendite hulka kuuluva kauba omandamiselt või ehitamiselt käibemaksu maha arvata, ei hoiduks kõrvale selle maksu tasumisest siis, kui ta kasutab seda kaupa või osa sellest isiklikel eesmärkidel (vt 27. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 50/88: Kühne, EKL 1989, lk 1925, punkt 8).

32 Nagu märkisid Saksamaa valitsus ja kohtuistungil ka Ühendkuningriigi valitsus, puudutab selline mehhanism esiteks maksukohustuslase ja lõpptarbija vahelise võrdse kohtlemise tagamist, takistades seda, et esimene ei saaks põhjendamatut eelist võrreldes teisega, kes ostab kauba käibemaksu tasudes (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Enkler, punktid 33 ja 35, ning 20. jaanuari 2005. aasta otsus kohtuasjas C-412/03: Hotel Scandic Gåsabäck, EKL 2005, lk I-743, punkt 23).

33 Teiseks on eesmärk vastavalt kuuenda direktiiviga kehtestatud süsteemi loogikale tagada (vt käesoleva kohtuotsuse punkt 20) mahaarvatava sisendkäibemaksu ja tasumisele kuuluva käibemaksu vastavus (vt selle kohta kohtujurist F. G. Jacobs'i ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Charles ja Charles-Tijmens, punkt 60).

34 Kuigi kuuenda direktiivi artikliga 20 kehtestatud mahaarvamise korrigeerimissüsteemi kohaldamisala ei lange täielikult kokku artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a kohaldamisalaga, on see, nagu ka viimasena viidatud säte, kohaldatav olukordades, mille puhul kaup, mille kasutamisest tekib mahaarvamisõigus, kasutatakse seejärel nii, et sellest mahaarvamisõigust ei teki (vt eespool viidatud kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, punkt 30). Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 98 on märkinud, käsitlevad nii kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 2 kui artikkel 20 olukordi, kus kaup kasutatakse samal ajal nii kutsetegevuses kui isiklikul eesmärgil.

35 Lisaks on korrigeerimissüsteemi eesmärk analoogne kapitalikauba isikliku kasutamise käibemaksuga maksustamise eesmärgile. Esiteks on tegemist maksukohustuslasele lõpptarbijaga võrreldes põhjendamatult majandusliku eelise andmise vältimisega, kohustades teda maksma summasid, mida ta maha arvata ei või (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-77/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep, EKL 2004, lk I-5337, punkt 90, ning eespool viidatud kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, punkt 30).

36 Teiseks on tegemist mahaarvatava sisendkäibemaksu ja tasumisele kuuluva käibemaksu vastavuse tagamisega (vt kohtujurist F. G. Jacobsi ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Charles ja Charles-Tijmens, punkt 60).

37 Seda ühist eesmärki, samuti kuuenda direktiivi ülesehituses artiklite 6 ja 20 sätetega selleks ette nähtud täiendavat rolli arvesse võttes ei kaldu liikmesriik kõrvale talle antud kaalutlusruumist, kui ta näeb ettevõtte vara isikliku kasutamise maksustatava summa kindlaksmääramiseks ette eeskirjad mahaarvamise korrigeerimise kohta.

38 Nagu Saksamaa valitsus kohtuistungil märkis ja nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 95 esile tõi, aitab selline lahendus muu hulgas vähendada rahalist eelist, mille käibemaksuga maksustamise jaotamine annab maksukohustuslasele, kes kasutab ettevõtte kinnisvara isiklikel eesmärkidel, võrreldes lõpptarbijaga, kes on kohustatud tasuma sellise kinnisasja omandamise või ehitamise ajal käibemaksu täies ulatuses.

39 Lisaks, nagu väitis nimetatud valitsus ning kohtuistungil ka Ühendkuningriigi valitsus, võimaldab see lahendus kaotada olukorrad, kus mahaarvamise korrigeerimisperioodi lõpus ehitise käibemaksuvaba võõrandamise korral on lõpptarbimine maksustamata. Kui viia kõnealuse ehitise isiklikult kasutamiselt makstava käibemaksu jaotamine kokku nimetatud perioodi kestusega, tagab see niisuguse kasutamise osas selle maksu sisendkäibemaksu mahaarvatavale osale vastava kogusumma sissenõudmise enne käibemaksust vabastatud ehitise võimalikku edasimüümist, mis toimuks selle perioodi lõpus.

40 Eeltoodust tuleneb, et kõnealuste siseriiklike õigusnormidega leitud lahendus on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 eesmärgiga.

41 Nagu ühine majapidamine väitis, viitas Euroopa Kohus artikli 6 lõike 2 ja artikli 11 A osa lõike 1 punkti c kontekstis eespool viidatud kohtuotsuse Enkler punktis 36 nimetatud sellistele kuludele „nagu kauba väärtuse vähenemise amortisatsioon”.

42 Siiski ei saa seda viidet ilma liikmesriikidele selles osas antud kaalutlusruumi rikkumata tõlgendada nii, nagu puuduks viimastel ettevõtte kinnisvara isikliku kasutamise käibemaksuga maksustatava summa kindlaksmääramiseks muu valik, kui kohaldada ehitise väärtuse vähenemisest tulenevale amortisatsioonile siseriiklikke eeskirju, jättes kõrvale kõik muud meetodid, mis, nagu kehtestatud kõnealuste siseriiklike õigusnormidega, oleks ikkagi kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 eesmärgiga.

43 Vastupidi sellele, mida väitis ühine majapidamine, ei ole ka eespool viidatud kohtuotsus Seeling olemuselt niisugune, et ta seaks kahtluse alla eelneva analüüsi.

44 Nimetatud kohtuotsuseni viinud asjas, mis puudutas samuti maksukohustuslase ettevõtte põhivahendite hulka kuulunud kinnisasja mitmel otstarbel kasutamist, tõstis Saksamaa valitsus esile selle kinnisasja isikliku kasutamise käsitamise kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b kohaselt maksust vabastatud üürileandmisena ja seetõttu sisendkäibemaksu mahaarvamisoigust mittelubavana. Selle väite toetuseks lisas ta eelkõige seda, et erinevalt lahendusest, mis seisneks nõustumises selle maksu mahaarvamise, mis on tasutud ehitise püstitamise kogukulult, ja selle isikliku kasutamise jaotatud maksustamist, oli tema poolt esile tõstetud lahendus olemuselt niisugune, mis välistab olukorra, kus pärast kuuenda direktiivi artiklis 20 ette nähtud korrigeerimisperioodi lõppemist ehitise käibemaksuvaba edasimüümise korral on lõpptarbimine maksustamata.

45 Euroopa Kohus leiab sellegipoolest, et niisugune isiklik kasutamine ei kujuta endast üürileandmist kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b mõttes (eespool viidatud kohtuotsus Seeling, punktid 49–52).

46 Tegemist on olukorraga, mida Euroopa Kohus kinnitas eespool viidatud kohtuotsuse Seeling punktis 54: kui lubada maksukohustuslasel lugeda hoone tervenisti tema ettevõtte põhivahendite hulka ja seetõttu arvata maha ehitustööde kogukulult tasutud sisendkäibemaks, võib see kaasa tuua selle, et lõpptarbimist ei maksustata, kuna kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 2 sätestatud korrigeerimisperiood saab sisendkäibemaksu mahaarvamist hoone ehitamise ajal korrigeerida vaid osaliselt, siin on tegemist ühenduse seadusandja vaba valikuga ja see ei nõua nimetatud direktiivi artikli 13 B osa punkti b tõlgendamist laiendavalt.

47 Euroopa Kohus sedastas, et kuuenda direktiivi artiklis 20 sätestatud korrigeerimisperiood evib piiratud toimet maksustamata lõpptarbimise juhtude välistamise osas juhul, kui ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kinnisasja isikliku kasutamise käibemaksuga maksustamise jaotamist oleks lubatud pikema perioodi peale kui nimetatud korrigeerimisperiood.

48 Nagu väitis Saksamaa valitsus ja nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 90 esile tõi, ei saa taolist sedastust siiski lugeda nii, et see jätab liikmesriigid ilma õigusest võtta isikliku kasutamise maksustatava summa kindlaksmääramiseks tarvitusele meetod, mis, nagu nimetatud maksustamise jaotamine perioodi peale, mis vastab mahaarvamise korrigeerimisperioodile, lubab maksukohustuslaste ja lõpptarbijate vahelise võrdsuse huvides vältida niivõrd kui see on võimalik olukordi, kus lõpptarbimine on maksustamata juhtudel, kui maksukohustuslane võõrandab kauba käibemaksuvabalt.

49 Viimasena, selleks, et anda eelotsust taotlevale kohtule vajalik vastus nii kirjalikes märkustes kui kohtuistungil puudutatud küsimuses, tuleb veelkord täpsustada, nagu märkisid Euroopa Ühenduste Komisjon, Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus, et kui osaliselt isiklikel eesmärkidel kasutatava ehitise aluse maatüki omandamise kulud maksustatakse käibemaksuga ja kui maksukohustuslane, olles lugenud selle maatüki oma ettevõtte vara hulka kuuluvaks, arvas sellelt käibemaksu maha, peavad nimetatud kulud sisalduma isikliku kasutamise käibemaksuga maksustatavas summas.

50 Esiteks, mõistet „maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele” kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c mõttes tuleb mõista nii, et see hõlmab kõiki kulusid, mis selleks otstarbeks tehti, sealhulgas maatüki omandamisega seotud kulud, millela ei oleks seda kõnealusel viisil saanud kasutada.

51 Teiseks, käibemaksuga maksustatavast summast maatüki omandamiskulude väljajätmine, millelt oleks saanud käibemaksu maha arvata, rikuks mahaarvatava sisendkäibemaksu ja selle tasumisele kuuluva osa vahelise vastavuse.

52 Antud juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne hinnata, kas hageja poolt maatüki omandamine, millele kõnealune ehitis püstitati, oli käibemaksuga maksustatav ja kas viimane on sellelt maksu maha arvanud.

53 Eeltoodud kaalutluste põhjal tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui maksukohustuslase poolt tervenisti ettevõtte põhivahendite hulka arvatud ehitise osalise isiklikuks tarbeks kasutamise käibemaksuga maksustatav summa määratakse osana ehitise omandamis- või ehituskuludest, mis vastavalt nimetatud direktiivi artiklile 20 määratakse kindlaks käibemaksu valdkonnas ette nähtud mahaarvamise korrigeerimisperioodi põhjal. Maksustatav summa peab sisaldama maatüki omandamise kulusid, millele ehitis on püstitatud, kui see omandamine on nimetatud maksuga maksustatav ja kui maksukohustuslane on sellelt maksu maha arvanud.

Kohtukulud

54 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste 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, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 11 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui maksukohustuslase poolt tervenisti ettevõtte põhivahendite hulka arvatud ehitise osalise isiklikuks tarbeks kasutamise käibemaksuga maksustatav summa määratakse osana ehitise omandamis- või ehituskuludest, mis vastavalt nimetatud direktiivi artiklile 20 määratakse kindlaks käibemaksu valdkonnas ette nähtud mahaarvamise

korrigeerimisperioodi põhjal.

Maksustatav summa peab sisaldama maatüki omandamiskulusid, millele ehitised on püstitatud, kui see omandamine on nimetatud maksuga maksustatav ja kui maksukohustuslane on sellelt maksu maha arvanud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.