

Kohtuasi C-460/07

Sandra Puffer

versus

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Verwaltungsgerichtshof (Austria))

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 17 lõiked 2 ja 6 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluva hoone ehituskulud – Artikli 6 lõige 2 – Hoone osa kasutamine isiklikuks tarbeks – Rahaline eelis võrreldes mittemaksukohustuslastega – Võrdne kohtlemine – Riigiabi EÜ artikli 87 tähenduses – Mahaarvamise õigusest tehtav erand

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Tervikuna või osaliselt maksukohustuslase isiklikuks tarbeks kasutatava vara hulka arvatud kapitalikaubad*

(Nõukogu direktiivi 77/388 artikkel 17)

2. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Segakasutuses oleva hoone ehitamine*

(Nõukogu direktiivi 77/388 artikli 6 lõike 2 punkt a ja artikli 17 lõike 2 punkt a)

3. *Riigiabi – Mõiste*

(EÜ artikli 87 lõige 1)

4. *Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Mahaarvamise õigusest tehtav erand – Liikmesriikide õigus säilitada kuuenda direktiivi jõustumise kuupäeval kehtinud erandid*

(Nõukogu direktiivi 77/388 artikli 17 lõige 6)

1. Maksukohustuslasel, kes käsitab hoonet tervenisti oma ettevõtte vara hulka kuuluvana ja kes kasutab ühte osa sellest isiklikuks tarbeks, on esiteks õigus maha arvata sisendkäibemaksu nimetatud hoone ehituse kogukuludelt ja teiseks sellele vastav kohustus tasuda käibemaksu nimetatud kasutamisega seotud kogukulult. Seevastu, kui maksukohustuslane otsustab kapitalikaupade omandamisel need tervikuna oma isikliku vara hulka arvata või kasutada üksnes osa neist kaupadest majandustegevuses, ei teki tal isiklikuks tarbeks kasutatava vara suhtes mahaarvamise õigust. Sellisel juhul ei anna isikliku vara hulka arvatud vara hilisem majandustegevuseks kasutamine õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, kuna kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõige 1 sätestab, et mahaarvamise õigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Selles osas puudub kehtivates ühenduse õigusnormides korrigeerimismehhanism.

(vt punktid 42–44)

2. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 6 lõike 2 punkt a ja artikli 17 lõike 2 punkt a ei riku ühenduse õiguses sätestatud võrdse kohtlemise üldpõhimõtet selles osas, millega nimetatud sätetest tulenev õiguslik mehhanism lubab arvata segakasutuses oleva hoone ehituskuludelt sisendkäibemaksu maha täielikult ja kohe ning seejärel isiklikuks tarbeks kasutatava hoone osa sisendkäibemaksuga maksustamise ajaliselt jaotada, mis võib anda maksukohustuslasele rahalise eelise võrreldes mittemaksukohustuslastega ja maksukohustuslastega, kes kasutavad hoonet üksnes isiklike eluruumidena.

Segakasutuses oleva kapitalikauba isiklikuks tarbeks kasutamise korral on võimalik, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a ei taga iseenesest maksukohustuslaste ja mittemaksukohustuslaste, või maksukohustuslaste, kes soetavad sarnaseid kaupu isiklikuks tarbeks ja on seega kohustatud käibemaksu kohe täies ulatuses tasuma, ühesugust kohtlemist. Ei saa välistada, et eesmärk vabastada maksukohustuslane kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 1 ja 2 ning artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a alusel täielikult maksustatava majandustegevuse käigus makstavast või makstud käibemaksukoormast, kaasa arvatud rahalised kulutused ajavahemikul esimestest investeerimiskulutustest kuni vara tegelikult majandustegevuseks kasutamise alguseni, võib endaga kaasa tuua kõnealuse kauba isiklikuks tarbeks kasutamisega seotud rahalise eelise. Seega tuleneb maksukohustuslaste ja mittemaksukohustuslaste võimalik erinev kohtlemine neutraalse maksustamise põhimõttest, mis tagab eelkõige maksukohustuslastevahelise võrdse kohtlemise. Nimetatud võimalik erinevus tuleneb ka asjaolust, et maksukohustuslased teostavad kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 2 määratletud majandustegevust. Lisaks on kõnealune erinevus seotud maksukohustuslaste kuuendas direktiivis sätestatud eripärase õigusliku seisundiga, mille kohaselt, vastavalt nimetatud direktiivi artiklile 21, on nad käibemaksu tasumise eest vastutavad isikud ja on kohustatud seda koguma. Kuna nimetatud tunnused eristavad maksukohustuslaste olukorda mittemaksukohustuslaste olukorrast, sest viimased kõnealust majandustegevust ei teosta, tuleneb võimalik erinev kohtlemine erinevate eeskirjade kohaldamisest erinevatele olukordadele, mistõttu võrdse kohtlemise põhimõtte mingit rikkumist ei toimu. Sama kehtib maksukohustuslase kohta, kes on kapitalikauba tervikuna isikliku vara hulka arvanud, kuna ta ei kavatse nimetatud kauba abil teostada majandustegevust, vaid kasutada seda isiklikuks tarbeks. Teistsugust hinnangut ei saa anda maksukohustuslase kohta, kes teostab üksnes maksuvabasid tehinguid, kuna nimetatud maksukohustuslasel lasub samasugune käibemaksukoormus kui mittemaksukohustuslasel ja tema olukord on seega põhimõtteliselt sama kui mittemaksukohustuslase olukord.

(vt punktid 55–59, 62 ja resolutsiooni punkt 1)

3. EÜ artikli 87 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõike 2 punkti a rakendav siseriiklik õigusakt, mille kohaselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on üksnes maksustatavaid tehinguid tegevatel maksukohustuslastel, välja arvatud need maksukohustuslased, kes teevad ainult maksust vabastatud tehinguid, ei ole selle sättega vastuolus selles osas, milles kõnealune siseriiklik õigusakt võib anda esimeses eelotsuse küsimuses viidatud rahalise eelise üksnes maksustatavaid tehinguid tegevatele maksukohustuslastele.

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine üksnes maksustatavate tehingutega on ühenduse õigusaktidega sätestatud käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida kõik liikmesriigid peavad rakendama ühte moodi. Järelikult ei ole tegemist riigi sekkumisega ja seega ei ole EÜ artikli 87 lõige 1 kohaldatav.

(vt punktid 70 ja 71 ning resolutsiooni punkt 2)

4. Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud erand ei ole kohaldatav siseriikliku õigusnormi suhtes, mis muudab nimetatud direktiivi jõustumise kuupäeval kehtinud õigusnormi, mis põhineb varsema õigusnormiga võrreldes uutel alustel ja mis kehtestab uue menetluse. Selles osas ei oma tähtsust see, kas liikmesriigi seadusandja tugines varasemat siseriiklikku õigusakti muutes ühenduse õiguse õigele või valele tõlgendusele. Küsimus, kas selline siseriikliku õigusnormi muudatus mõjutab kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõike 6 teise lõigu kohaldatavust teise siseriikliku õigusnormi suhtes, sõltub sellest, kas kõnealused siseriiklikud õigusnormid on üksteisest sõltuvad või iseseisvad, ning see tuleb kindlaks teha siseriiklikul kohtul.

(vt punkt 98 ja resolutsiooni punkt 3)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

23. aprill 2009(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 17 lõiked 2 ja 6 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluva hoone ehituskulud – Artikli 6 lõige 2 – Hoone osa kasutamine isiklikuks tarbeks – Rahaline eelis võrreldes mittemaksukohustuslastega – Võrdne kohtlemine – Riigiabi EÜ artikli 87 tähenduses – Mahaarvamise õigusest tehtav erand

Kohtuasjas C-460/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Verwaltungsgerichtshofi (Austria) 24. septembri 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. oktoobril 2007, menetluses

Sandra Puffer

versus

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh ja A. Arabadjev (ettekandja),

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. oktoobri 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- *Rechtsanwalt S. Puffer, Rechtsanwalt F. Schubert ja Rechtsanwalt W. D. Arnold ning Steuerberater C. Prodingner,*
- Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, esindaja: M. T. Krumenacker,
- Austria valitsus, esindaja: J. Bauer,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: K. Gross ja D. Triantafyllou,

olles 11. detsembri 2008. 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; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 17 tõlgendamist ja selle kooskõla ühenduse õiguses sätestatud võrdse kohtlemise üldpõhimõttega.

2 Taotlus on esitatud S. Pufferi ja Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (sõltumatu maksukohtu Linzi osakond, edaspidi „Unabhängiger Finanzsenat“) vahelises kohtuvaidluses seoses tervikuna S. Pufferi ettevõtte vara hulka arvatud, kuid osaliselt üksnes isiklikuks tarbeks kasutatud hoone ehituskuludelt aastatel 2002 ja 2003 tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

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

4 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„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 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a kohaselt on teenuste osutamise tasu eest käsitletav „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”.

6 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”.

7 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b esimese lõigu kohaselt vabastavad liikmesriigid maksust tegevusalad, nagu „kinnisvara liising [mõiste „liising” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine”] ja rendileandmine” välja arvatud teatud erandid, mis käesolevas asjas tähtsust ei oma.

8 Kuuenda direktiivi artikkel 17, muudetuna nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274) sätestab:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane;

[...]

5. 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.

[...]

6. Hiljemalt neli aastat pärast käesoleva direktiivi jõustumist otsustab nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

Eespool nimetatud eeskirjade jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada erandid, mis sisalduvad käesoleva direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides.

[...]”.

9 Kuuenda direktiivi artikkel 20, muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274), 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 [...]

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 järgnevat viis täisaastat.

Tootmisvahenditena omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.”

Siseriiklikud õigusnormid

10 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1994, *BGBI.* 663/1994, edaspidi „UStG 1994”) Austria Vabariigi ühinemisel Euroopa Liiduga ehk 1. jaanuaril 1995 kehtinud redaktsiooni § 12 lõike 2 punkt 1 ja punkti 2 alapunkt a on sõnastatud järgmiselt:

„1. Hoonete soetamise, ehitamise või haldamisega seotud kaupu või teenuseid peetakse majandustegevuseks kasutatavateks niivõrd, kuivõrd nende eest makstud tasu kujutab endast tegevus- või majanduskulusid vastavalt tulumaksu käsitlevatele eeskirjadele.

2. Kaupade tarnimist ja teenuste osutamist ei loeta ettevõtlusega tegelemise eesmärgil teostatuks

a) kui nende eest makstud tasu ei koosne peamiselt mahaarvatavatest kuludest (maksumus) 1988. aasta tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz [1988], *BGBI.* 400/1988) § 20 lõike 1 punktide 1–5 või 1988. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz [1988], *BGBI.* 401/1988) § 8 lõike 2 ja § 12 lõike 1 punktide 1–5 tähenduses.”

11 Eelotsusetaotlusest tuleneb, et kuna 1988. aasta tulumaksuseaduse § 20 lõike 1 punktide 1–5 kohaselt ei ole maksustatavast tulust lubatud maha arvata eraeluga seotud kulutusi, sh kulutusi isiklikule eluasemele, siis on UStG 1994 § 12 lõike 2 punkti 1 ja punkti 2 alapunkti a kohaselt käibemaksu lubatud maha arvata üksnes maja osa suhtes, mida kasutatakse majandustegevuseks, mitte hoone osa suhtes, mida kasutatakse isiklike eluruumidena.

12 1997. aasta seadusega maksustamispõhimõtete muutmise kohta (Abgabenänderungsgesetz 1997, *BGBI.* I, 9/1998, edaspidi „AbgÄG 1997”) muudeti ühelt poolt UStG 1994 § 12 lõike 2 punkti 1 selliselt, et segakasutuses oleva hoone võib tervikuna arvata ettevõtte vara hulka. Teiselt poolt sätestas UStG 1994 § 6 lõike 1 punkt 16 koosmõjus § 6 lõikega 2 ja § 12 lõikega 3, et ehitise osade kasutamine isiklike eluruumidena on „maksuvaba tehing” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b esimese lõigu tähenduses, välistades seega mahaarvamise.

13 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Austria seadusandja soovis nimetatud muudatustega säilitada erandit õigusest arvata maha käibemaks hoone osalt, mida kasutatakse isiklike eluruumidena, tunnustades samas Euroopa Kohtu 8. mai 2003. aasta otsusest kohtuasjas C?269/00: Seeling (EKL 2003, lk I?4101) tulenevat võimalust arvata segakasutuses olev hoone tervikuna ettevõtte vara hulka.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Ajavahemikul 2002. aasta novembrist kuni 2004. aasta juunini lasi S. Puffer ehitada

ujumisbasseiniga ühepereelamu. Alates 2003. aastast kasutas ta nimetatud hoonet isiklike eluruumidena, välja arvatud üks, hoone kogupinnast ligikaudu 11% moodustav hoone osa, mille ta andis äriruumidena üürile.

15 S. Puffer arvas hoone tervikuna oma ettevõtte vara hulka ja taotles hoone ehitamisega seotud sisendkäibemaksu täies ulatuses mahaarvamist.

16 Parandusteadetega 2002. ja 2003. aasta käibemaksu kohta ei lubanud Finanzamt (maksuamet) ühelt poolt kohaldada mahaarvamist ujumisbasseini ehitamisega seotud kulude osas. Teiselt poolt lubas Finanzamt ülejäänud hoone suhtes mahaarvamist kohaldada üksnes selles osas, milles hoonet kasutati majandustegevuseks, nimelt 11% ulatuses.

17 S. Puffer esitas nimetatud teadete peale kaebuse, mille Unabhängiger Finanzsenat tagasi lükkas, eelkõige põhjendusel, et kuuenda direktiivi Austria Vabariigi suhtes jõustumise ajal kehtis siseriiklikus õiguses isiklike eluruumidena kasutatava hoone osa ehituskuludelt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest tehtav erand ja et liikmesriigi seadusandja ei loobunud kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud võimalusest nimetatud erandit säilitada.

18 Seejärel kaebas S. Puffer kõnealuse otsuse edasi Verwaltungsgerichtshofile. S. Puffer väitis esiteks, et vara arvamine tervikuna ettevõtte vara hulka annab Euroopa Kohtu praktikast tulenevalt õiguse käibemaks tervikuna maha arvata ja teiseks, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud tingimused, mis lubavad liikmesriikidel säilitada kuuenda direktiivi jõustumise ajal siseriiklikes õigusaktides sisalduvad erandid, ei ole käesoleval juhul täidetud.

19 Olles leidnud, et Austria õigusaktid ei võimalda, vastupidi kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 2, tervikuna ettevõtte vara hulka arvatud segakasutuses oleva hoone ehituskuludelt sisendkäibemaksu täielikult ja kohe maha arvata, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kõnealune säte on kooskõlas ühenduse õiguses sätestatud võrdse kohtlemise üldpõhimõttega.

20 Selles küsimuses on eelotsusetaotluse esitanud kohus seisukohal, et õigus segakasutuses oleva hoone ehituskuludelt sisendkäibemaksu täielikult ja kohe maha arvata ja seejärel isiklike eluruumidena kasutatava hoone osale tehtud kulutustelt käibemaksu tasumine, mis on jaotatud kümnele aastale, tähendab seda, et maksukohustuslasele võimaldatakse kõnealuse ajavahemiku jooksul „intressivaba laenu”, mida mittemaksukohustuslasele ei võimaldata.

21 Seega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas sellega kaasnev rahaline eelis, mis tema hinnangul moodustab 5% isiklikuks tarbeks kasutatava hoone osa ehitamise netokuludest, toob endaga kaasa maksukohustuslaste ja mittemaksukohustuslaste ebavõrdse kohtlemise ning ka ebavõrdse kohtlemise maksukohustuslaste hulgas, st hoone üksnes isiklikuks tarbeks ehitatud maksukohustuslaste ja osa hoonest majandustegevuseks ehitatud maksukohustuslaste vahel.

22 Lisaks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas kõnealune rahaline eelis, mida antakse maksustatavaid tehinguid tegevatele maksukohustuslastele, kuid ei anta maksust vabastatud tehinguid tegevatele maksukohustuslastele, kujutab endast riigiabi EÜ artikli 87 tähenduses, kui nimetatud eelis tuleneb kuuendat direktiivi rakendavast siseriiklikust õigusaktist ja kõnealused maksukohustuslased omavahel konkureerivad.

23 Lõpuks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas vaatamata AbgÄG 1997?ga tehtud muudatustele hõlmab kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest tehtavat erandit käsitlevat siseriiklikku õigusnormi, nagu leidis ka Unabhängiger Finanzsenat.

24 Neil asjaoludel otsustas Verwaltungsgerichtshof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [kuues direktiiv] ja eelkõige selle artikkel 17 on vastuolus ühenduses tagatud põhiõigustega (ühenduse õiguses sätestatud võrdsuse põhimõttega), kuna sellest tuleneb, et maksukohustuslased saavad omandada isiklikuks tarbeks (tarbimine) kasutatavaid eluruume umbes 5% soodsamalt kui teised Euroopa Liidu kodanikud, kusjuures selle eelise absoluutne summa suureneb piiramatult koos eluruumi omandamis- ja ehituskulude suurenemisega? Kas sellise rikkumisega on tegemist ka seetõttu, et maksukohustuslased saavad omandada isiklikuks tarbeks kasutatavaid eluruume, mida nad kasutavad kasvõi vähesel määral ka majandustegevuseks, umbes 5% soodsamalt kui teised maksukohustuslased, kes oma isiklike eluruume isegi mitte vähesel määral majandustegevuseks ei kasuta?

2. Kas EÜ artikliga 87 on vastuolus kuuendat direktiivi, eelkõige selle artiklit 17 rakendav siseriiklik õigusakt, mis annab esimeses küsimuses nimetatud, käibemaksukohustuslase isiklikuks tarbeks kasutatavaid eluruume puudutava eelise nendele maksukohustuslastele, kes teevad maksustatavaid tehinguid, jättes need maksukohustuslased, kelle tehingud on maksust vabastatud, sellisest eelisest ilma?

3. Kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 kehtib ka siis, kui liikmesriigi seadusandja muudab siseriiklikus õiguses sätestatud, kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 6 tuginevat sisendkäibemaksu mahaarvamist tehtavat erandit (käesoleval juhul UStG 1994 § 12 lõike 2 punkti 1) ilmse kavatsusega säilitada see mahaarvamist tehtava erand ning kui mahaarvamist tehtava erandi säilitamine tuleneb ka siseriiklikust õigusest, kuid liikmesriigi seadusandja on ühenduse õiguse (käesoleval juhul kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b) tõlgendamist puudutava ning alles hiljem selgunud eksimuse tõttu kehtestanud sellise korra, mis eraldi vaadatuna lubab ühenduse õiguse [eespool viidatud kohtuotsuses Seeling antud kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tõlgenduse] pinnalt sisendkäibemaksu maha arvata?

4. Kui vastus kolmandale küsimusele on eitav, siis kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud „standstill klausile” tugineva sisendkäibemaksu mahaarvamist tehtava erandi [käesoleval juhul UStG 1994 § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a] mõju piirab see, kui liikmesriigi seadusandja muudab ühte kahest oma kohaldamisalas kattuvast siseriiklikust sisendkäibemaksu mahaarvamist tehtavast erandist [käesoleval juhul UStG 1994 § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a ja UStG 1994 § 12 lõike 2 punkti 1] ning lõpptulemusena loobub sellest, kuna ta oli õiguslikust olukorrast valesti aru saanud?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus, mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a kooskõla ühenduse õiguses sätestatud võrdse kohtlemise üldpõhimõttega

25 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a ja artikli 6 lõike 2 punkt a rikuvad ühenduse õiguses sätestatud võrdse kohtlemise üldpõhimõtet selles osas, milles nimetatud sätetest tulenev õiguslik mehhanism lubab arvata segakasutuses oleva hoone ehituskuludelt sisendkäibemaksu maha täielikult ja kohe ning seejärel isiklikuks tarbeks kasutatava hoone osa sisendkäibemaksuga maksustamise ajaliselt

jaotada, mis võib anda maksukohustuslasele rahalise eelise võrreldes mittemaksukohustuslastega ja nende maksukohustuslastega, kes kasutavad hoonet üksnes isiklike eluruumidena.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

26 S. Puffer väidab, et ettevõtjal on õigus arvata segakasutuses olev vara tervikuna ettevõtte vara hulka, et säilitada õigus sisendkäibemaksu maha arvamiseks juhul, kui nimetatud vara osatähtsus majandustegevuses suureneb.

27 S. Puffer leiab, et juhul, kui vara loetakse algselt isiklikus tarbes olevaks, ka osaliselt, ja seejärel arvatakse ettevõtte vara hulka, ei luba kuues direktiiv enam sisendkäibemaksu maha arvata. Õigus sisendkäibemaksu kohe ja täielikult maha arvata ning seejärel nimetatud vara isiklikuks tarbeks kasutamisele käibemaksu kinnipidamist ajaliselt jaotada tuleneb kuuenda direktiiviga sätestatud korrast ja Euroopa Kohus on oma praktikas sellest tulenevat mõju silmas pidanud. Järelikult ei ole põhjust kahelda selles, et nimetatud kord on kooskõlas ühenduse õiguses sätestatud võrdse kohtlemise üldpõhimõttega.

28 Unabhängiger Finanzsenat toob esile, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a lubab sisendkäibemaksu maha arvata üksnes osas, milles kaupa või teenuseid kasutatakse seoses ettevõtja maksustatavate tehingutega. Seega ei anna kuues direktiiv õigust maksu maha arvata sellelt osalt varast, mida kasutatakse isiklikuks tarbeks.

29 Unabhängiger Finanzsenat on seisukohal, et esiteks tuleb vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a selgele sõnastusele kindlaks teha lubatud mahaarvamise ulatus lähtuvalt osast, milles vara kasutatakse seoses maksustatavate tehingutega. Üksnes seejärel on võimalik kindlaks teha, kas algselt maksustavate tehingute otstarbel kasutamiseks mõeldud vara kasutamine isiklikuks tarbeks on võrdsustatud tasu eest teenuste osutamisega kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a tähenduses.

30 Seega leiab Unabhängiger Finanzsenat, et ei asjaolu, et vara arvatakse ettevõtte vara hulka kuuluvaks ega ettevõtjastaatus ei ole iseenesest sisendkäibemaksu mahaarvamise alus. Nimetatud asjaolud on üksnes kaks tingimust teiste tingimuste hulgas, mis peavad olema täidetud.

31 Kui nimetatud kaks tingimust oleksid piisavad, tooks see endaga kaasa ringtõestuse ja kuuenda direktiiviga kokkusobimatud vastukäivused. Sellega seoses selgitab Unabhängiger Finanzsenat, et ettevõtjad, kes teevad üksnes maksuvabasid tehinguid ja kellel seega ei ole põhimõtteliselt võimalik sisendkäibemaksu maha arvata, saavad siiski segakasutuses oleva vara suhtes taotleda õigust arvata sisendkäibemaksu maha selles osas, milles nimetatud vara kasutatakse isiklikuks tarbeks.

32 Unabhängiger Finanzsenat märgib samuti, et ettevõtjad, kes teevad osaliselt maksuvabasid tehinguid ja osaliselt maksustatavaid tehinguid, võivad vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 5 maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib maksustatavatest tehingutest. Seega võib nimetatud osa märkimisväärselt erineda vara isiklikuks tarbeks ja majandustegevuseks kasutamise suhtest.

33 Kohtuistungil ühines Austria valitsus Unabhängiger Finanzsenati tõlgendusega kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a kohta. Nimetatud valitsus leiab, et kõnealuse õigusnormi sõnastuse kohaselt võib sisendkäibemaksu maha arvata üksnes hoone osalt, mida kasutatakse maksustavate tehingute tegemisel, mitte isiklikuks tarbeks. Kokkuvõttes ei ole kõnealuse valitsuse arvates vaja esimesele küsimusele vastata, kuna mainitud tõlgendust kohaldades ebavõrdse kohtlemise küsimust ei tõusetu.

34 Komisjon rõhutab, et maksukohustuslase võimalus arvata segakasutuses olev vara tervikuna ettevõtte vara hulka põhineb neutraalse maksustamise põhimõttel, mille eesmärk on tagada vaba ja tõketeta majandustegevus. Sellele vastav maksumaksja kohustus tasuda käibemaksu kuludelt, mis on seotud kõnealuse vara isiklikuks tarbeks kasutamise, mida käsitatakse tasu eest teenuse osutamisenä, peab tagama maksukohustuslaste ja mittemaksukohustuslaste võrdse kohtlemise.

35 Väike rahaline eelis, mis maksukohustuslastele võib kõnealuse korra alusel säilida, tuleneb ühelt poolt nende majandustegevusest ja õiguslikust seisundist, mis tähendab, et nad koguvad ja tasuvad maksuametile käibemaksu, ja teiselt poolt asjaolust, et segakasutuses oleva vara majandustegevuseks kasutamise osatähtsus võib edaspidi suureneda. Seega ei saa kõnesoleva eelise olemasolust järeldada, et rikutud on ühenduse õiguses sätestatud võrdse kohtlemise üldpõhimõtet.

36 Üksnes juhul, kui vara kasutamine majandustegevuseks on algusest peale välistatud kas objektiivsetel põhjustel või seetõttu, et maksukohustuslane ise on vara sellise kasutuse välistanud, on välistatud vara arvamine ettevõtte vara hulka ja sellega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

37 Lisaks leiab komisjon, et võrdse kohtlemise põhimõtet ei ole rikutud juhul, kui maksukohustuslane, kes otsustab vara ettevõtte vara hulka mitte arvata, ei saa sisendkäibemaksu maha arvata, kuna tal oli see võimalus, kuid ta ei kasutanud seda. Seega, olles jätnud kasutamata õiguse vara ettevõtte vara hulka arvata, ei saa maksukohustuslane tugineda ebavõrdsele kohtlemisele.

38 Lõpuks märgib komisjon, et maksustatavaid tehinguid tegevate maksukohustuslaste ja maksuvabasid tehinguid tegevate maksukohustuslaste ebavõrdne kohtlemine tuleneb kokkuvõttes neutraalse maksustamise põhimõttest, mis lubab sisendkäibemaksu maha arvata üksnes maksustatavatelt tehingutelt.

Euroopa Kohtu vastus

39 Kõigepealt tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on huvitatud isikul kapitalikauba kasutamise puhul nii kutsetegevuse 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 (14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens, EKL 2005, lk I-7037, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-72/05: Wollny, EKL 2006, lk I-8297, punkt 21).

40 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 kohe mahaarvata (eespool viidatud kohtuotsused Charles ja Charles-Tijmens, punkt 24, ning Wollny, punkt 22).

41 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktist a tuleneb, et ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamist maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt varalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata, käsitatakse tasu eest teenuse osutamisenä. Selline kasutamine, mis on seega „maksustatav tehing“ kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 tähenduses, maksustatakse nimetatud direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c kohaselt teenuste osutamise kogukulu summa

alusel (eespool viidatud kohtuotsused Charles ja Charles?Tijmens, punkt 25, ning Wollny, punkt 23).

42 Järelikult on maksukohustuslasel, kes käsitab hoonet tervenisti oma ettevõtte vara 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 Wollny, punkt 24).

43 Seevastu, kui maksukohustuslane otsustab kapitalikaupade omandamisel need tervikuna oma isikliku vara hulka arvata või kasutada üksnes osa neist kaupadest majandustegevuses, ei teki tal isiklikuks tarbeks kasutatava vara suhtes mahaarvamise õigust (vt selle kohta 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C?97/90: Lennartz, EKL 1991, lk I?3795, punktid 8 ja 9, ning 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C?25/03: HE, EKL 2005, lk I?3123, punkt 43).

44 Samuti ei anna sellisel juhul isikliku vara hulka arvatud vara hilisem majandustegevuseks kasutamine õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, kuna kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 1 sätestab, et mahaarvamiseõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Selles osas puudub kehtivates ühenduse õigusnormides korrigeerimismehhanism, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 50.

45 Kapitalikaupade puhul, mille segakasutus aja jooksul muutub, võib Unabhängiger Finanzsenati ja Austria valitsuse tõlgendus kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 1 ja 2 kohta tuua kaasa selle, et maksukohustuslasel ei lubata hiljem maksustatavaks majandustegevuseks kasutatud varalt tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu maha arvata, vaatamata maksukohustuslase esialgsele soovile arvata tulevasi tehinguid silmas pidades kõnealune vara tervikuna ettevõtte vara hulka.

46 Seega ei võetaks sellises olukorras maksukohustuslaselt koormust kogu maksu osas, mis on seotud kaubaga, mida ta kasutab oma majandustegevuse otstarbel, ja tema majandustegevuse maksustamine võib viia topeltmaksustamiseni, mis on vastuolus ühtse käibemaksusüsteemi, mille osa kuues direktiiv on, lahutamatuks osaks oleva neutraalse maksustamise põhimõttega (vt selle kohta 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C?415/98: Bakcsi, EKL 2001, lk I?1831, punkt 46, ja eespool viidatud kohtuotsus HE, punkt 71).

47 Isegi eeldusel, et pärast algselt isiklikuks tarbeks kasutatud hoone osa tegelikku kasutamist majandustegevuseks nähakse ette ehituskuludelt sisendkäibemaksu tagastamine, koormavad vara rahalised kulutused ajavahemikul esimestest investeerimiskulutustest kuni vara tegelikuks majandustegevuseks kasutamise alguseni, mis võib vahel olla märkimisväärselt pikk. Seega nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõtte ettevõtete maksukoorma osas, et tegevuse alustamiseks tehtud investeerimiskulu tuleb käsitada majandustegevusena, mis annab õiguse sisendkäibemaksu maha arvata. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on vabastada maksukohustuslane täielikult majandustegevuse käigus makstavast või makstud käibemaksukoormast (vt selle kohta 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punktid 19 ja 23).

48 Lõpuks, vastupidi Unabhängiger Finanzsenati ja Austria valitsuse väidetele, ei tulene kohtupraktikast lähtuvast kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 tõlgendusest ei ringtõestust, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 46, ega kõnealuse direktiiviga kokkusobimatuid vastukäivusi.

49 Üksnes maksuvabased tehinguid tegevatel ettevõtjatel ei ole mainitud sätte kohaselt õigust sisendkäibemaksu maha arvata ja seega ei saa nad taotleda sisendkäibemaksu mahaarvamist

seoses segakasutuses oleva vara kasutamisega isiklikuks tarbeks.

50 Samuti ei ole maksukohustuslaste puhul, kes teevad nii maksustatavaid kui ka maksuvabasid tehinguid, vastuolu isiklikuks tarbeks ja majandustegevuseks kasutatava vara osakaalu ja kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 sätestatud mahaarvatava osa vahel.

51 Kõnealuse direktiivi artikli 17 ülesehitusest tuleneb, et juhul, kui maksukohustuslane otsustab kapitalikauba soetamisel selle tervikuna oma ettevõtte vara hulka arvata, võib tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu kohe maha arvata käibemaksu osas, mis on proportsionaalne ettevõtja maksustatavatelt tehingutelt makstava käibemaksuga. Kuna kõnealune osa võib seejärel aja jooksul muutuda, sätestab kuuenda direktiivi artikkel 20 mahaarvamise korrigeerimise mehhanismi. Kuid juhul, kui kõnesoleva direktiivi artiklid 17 ja 20 annavad õiguse sisendkäibemaksu osaliselt maha arvata, ei saa maksukohustuslane, nagu kõik üksnes maksustatavaid tehinguid teinud maksukohustuslased, siiski pääseda kõnealuse vara isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamisest sisendkäibemaksuga ajaliselt jaotatuna.

52 Teiseks tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt seisneb ühenduse õiguses sätestatud võrdse kohtlemise üldpõhimõtte rikkumine erinevate eeskirjade kohaldamises sarnastele olukordadele või samade eeskirjade kohaldamises erinevatele olukordadele (vt 7. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-390/96: Lease Plan, EKL 1998, lk I-2553, punkt 34, ja 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-156/98: Saksamaa vs. komisjon, EKL 2000, lk I-6857, punkt 84).

53 Lisaks tuleb meenutada, et neutraalse maksustamise põhimõtte kujutab endast käibemaksu valdkonnas võrdse kohtlemise põhimõtet (8. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-106/05: L.u.P., EKL 2006, lk I-5123, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 49).

54 Lisaks on Euroopa Kohus juba leidnud, et ettevõtte vara hulka kuuluva vara isikliku kasutamise käsitamise tasu eest teenuste osutamisenä direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a tähenduses eesmärk on esiteks maksukohustuslase, kellel oli võimalik kõnealuse kauba soetamise või ehitamise kuludelt sisendkäibemaks maha arvata, ja lõpptarbijat, kes nimetatud kauba ostmisel tasus käibemaksu, vahelise võrdse kohtlemise tagamine, takistades seda, et esimene ei saaks põhjendamatu eelist võrreldes teisega, ja teiseks neutraalse maksustamise tagamine, tagades mahaarvatava sisendkäibemaksu ja tasumisele kuuluva käibemaksu vastavuse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Wollny, punktid 30–33).

55 Nagu väidab eelotsusetaotluse esitanud kohus, on segakasutuses oleva kapitalikauba isiklikuks tarbeks kasutamise korral võimalik, et kõnealune õigusnorm ei taga iseenesest maksukohustuslaste ja mittemaksukohustuslaste, või maksukohustuslaste, kes soetavad sarnaseid kaupu isiklikuks tarbeks ja on seega kohustatud käibemaksu kohe täies ulatuses tasuma, ühesugust kohtlemist. Ei saa välistada, et käesoleva otsuse punktis 47 toodud eesmärk vabastada maksukohustuslane kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 1 ja 2 ning artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a alusel täielikult maksustatava majandustegevuse käigus makstavast või makstud käibemaksukoormast, kaasa arvatud rahalised kulutused ajavahemikul esimestest investeerimiskulutustest kuni vara tegelikult majandustegevuseks kasutamise alguseni, võib endaga kaasa tuua kõnealuse kauba isiklikuks tarbeks kasutamise seotud rahalise eelise (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Wollny, punkt 38).

56 Seega tuleneb maksukohustuslaste ja mittemaksukohustuslaste võimalik erinev kohtlemine neutraalse maksustamise põhimõttest, mis tagab eelkõige maksukohustuslastevahelise võrdse kohtlemise. Nimetatud võimalik erinevus tuleneb ka asjaolust, et maksukohustuslased teostavad kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 2 määratletud majandustegevust. Lisaks on kõnealune erinevus

seotud maksukohustuslaste kuuendas direktiivis sätestatud eripärase õigusliku seisundiga, mille kohaselt, vastavalt nimetatud direktiivi artiklile 21, on nad käibemaksu tasumise eest vastutavad isikud ja on kohustatud seda koguma.

57 Kuna nimetatud tunnused eristavad maksukohustuslaste olukorda mittemaksukohustuslaste olukorrast, sest viimased kõnealust majandustegevust ei teosta, tuleneb võimalik erinev kohtlemine erinevate eeskirjade kohaldamisest erinevatele olukordadele, mistõttu võrdse kohtlemise põhimõtte mingit rikkumist ei toimu.

58 Sama kehtib maksukohustuslase kohta, kes on kapitalikauba tervikuna isikliku vara hulka arvanud, kuna ta ei kavatse nimetatud kauba abil teostada majandustegevust, vaid kasutada seda isiklikuks tarbeks.

59 Teistsugust hinnangut ei saa anda maksukohustuslase kohta, kes teostab üksnes maksuvabasid tehinguid, kuna nimetatud maksukohustuslasel lasub samasugune käibemaksukoormus kui mittemaksukohustuslasel ja tema olukord on seega põhimõtteliselt sama kui mittemaksukohustuslase olukord.

60 Mis puudutab maksukohustuslasi, kes teostavad nii maksuvabasid kui ka maksustatud tehinguid, siis nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 50 tehtud järeldustest, et kõnealuseid maksukohustuslasi koheldakse igast nende majandustegevuse valdkonnast ja segakasutuses oleva vara isiklikuks tarbeks kasutamisest lähtudes täpselt samamoodi kui isikuid, kes teostavad üksnes ühte kõnealustesse majandustegevuse valdkondadesse või kasutusalaadesse kuuluvat tegevust.

61 Eeltoodust järeldub, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a ja artikli 6 lõike 2 punkt a ei riku ühenduse õiguses sätestatud võrdse kohtlemise üldpõhimõtet.

62 Eeltoodut arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a ja artikli 6 lõike 2 punkt a ei riku ühenduse õiguses sätestatud võrdse kohtlemise üldpõhimõtet selles osas, millega nimetatud sätetest tulenev õiguslik mehhanism lubab arvata segakasutuses oleva hoone ehituskuludelt sisendkäibemaksu maha täielikult ja kohe ning seejärel isiklikuks tarbeks kasutatava hoone osa sisendkäibemaksuga maksustamise ajaliselt jaotada, mis võib anda maksukohustuslasele rahalise eelise võrreldes mittemaksukohustuslastega ja maksukohustuslastega, kes kasutavad hoonet üksnes isiklike eluruumidena.

Teine küsimus, mis puudutab seda, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a rakendavast siseriiklikust õigusaktist tulenev sularahaeelis kujutab endast riigiabi

63 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a rakendav siseriiklik õigusakt, mille kohaselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on üksnes maksustatavaid tehinguid tegevatel maksukohustuslastel, välja arvatud need maksukohustuslased, kes teevad ainult maksust vabastatud tehinguid, on vastuolus EÜ artikliga 87 selles osas, milles see siseriiklik õigusakt võib anda esimeses eelotsuse küsimuses viidatud rahalise eelise üksnes maksustatavaid tehinguid tegevatele maksukohustuslastele.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

64 S. Puffer leiab, et üksnes maksustatavaid tehinguid tegevad maksukohustuslased ja nii maksust vabastatud kui ka maksustatavaid tehinguid tegevad maksukohustuslased ning üksnes maksust vabastatud tehinguid tegevad maksukohustuslased on tegelikkuses samas olukorras. Kõik nimetatud maksukohustuslased võivad segakasutuses oleva vara tervikuna arvata oma

ettevõtte vara hulka ja seejärel vara isiklikuks tarbeks kasutamisel tasumisele kuuluva käibemaksu maksmist ajaliselt jaotada. Seega ei ole S. Pufferi arvates EÜ artiklit 87 rikutud.

65 Unabhängiger Finanzsenat on seisukohal, et kuna kuues direktiiv ei anna õigust segakasutuses olevalt varalt sisendkäibemaksu maha arvata ulatuses, milles seda kasutatakse isiklikuks tarbeks, siis ei ole Eü artiklit 87 rikutud.

66 Komisjon märgib, et meetme „riigiabina” määratlemine Eü artikli 87 lõike 1 tähenduses eeldab eelkõige riigi sekkumist, millega eelistatakse teatud ettevõtjaid teistele. Seega puuduvad käesolevas asjas nimetatud kaks asjaolu, kuna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tuleneb vahetult kuuendast direktiivist ja õigustatud isikutele antav rahaline eelis tuleneb käibemaksusüsteemi üldisest ülesehitusest.

Euroopa Kohtu vastus

67 Eü artikli 87 lõike 1 kohaselt on „igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, ühisturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust”.

68 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldab „abina” määratlemine Eü artikli 87 lõike 1 tähenduses seda, et kõik selles sättes esitatud tingimused on täidetud. Esiteks peab olema tegemist sekkumisega riigi poolt või vähemalt riigi ressurssidest, teiseks peab see sekkumine kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust, kolmandaks peab see andma kasusaajale mingi soodustuse ja neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi (1. juuli 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-341/06 P ja C-342/06 P: Chronopost ja La Poste vs. Ufex jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 121 ja 122 ning seal viidatud kohtupraktika).

69 Seega tuleneb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ja sellega seotud võimalik rahaline eelis maksustatavaid tehinguid tegevatele maksukohustuslastele vahetult kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktist a, mille liikmesriigid on kohustatud siseriiklikusse õigusesse üle võtma.

70 Nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 70, on sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine üksnes maksustatavate tehingutega henduse õigusaktidega sätestatud käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida kõik liikmesriigid peavad rakendama ühte moodi. Järelilikult ei ole tegemist riigi sekkumisega ja seega ei ole Eü artikli 87 lõige 1 kohaldatav.

71 Neil asjaoludel, ilma et oleks vaja ksitleda kolme lejaanud tingimust, tuleb teisele küsimusele vastata, et Eü artikli 87 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a rakendav siseriiklik õigusakt, mille kohaselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on üksnes maksustatavaid tehinguid tegevatel maksukohustuslastel, välja arvatud need maksukohustuslased, kes teevad ainult maksust vabastatud tehinguid, ei ole selle sättega vastuolus selles osas, milles konealne siseriiklik õigusakt võib anda esimeses eelotsuse küsimuses viidatud rahalise eelise üksnes maksustatavaid tehinguid tegevatele maksukohustuslastele.

Kolmas ja neljas küsimus, mis puudutavad kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 kohaldamise tingimusi

72 Kolmanda ja neljanda küsimusega, mida tuleb ksitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 ette nähtud erand on kohaldatav juhul, kui liikmesriigi seadusandja muudab ühte kahest kattuvast, sisendkäibemaksu

mahaarvamise õigusest tehtavat erandit lubavast siseriiklikust sättest õigusnormiga, mille eesmärk on liikmesriigi seadusandja ilmse kavatsuse kohaselt säilitada nimetatud mahaarvamise õigusest tehtava erandi tagajärgi, kuid mis eraldi vaadatuna kõnealust erandit lubab, kuna liikmesriigi seadusandja on ühenduse õigust vääralt tõlgendanud.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

73 S. Puffer leiab, et kui varasemad õigusnormid nägid ette mahaarvamise õigusest tehtava erandi ja uued õigusnormid käsitlevad vara ettevõtte vara hulka arvamist, kehtestas AbgÄG 1997 senisest nii vormi, toime kui tagajärgede poolest täiesti erineva uue halduslahenduse. Seega ei ole kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud tingimused täidetud.

74 Selles osas ei oma tähtsust asjaolu, et UStG 1994 § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a AbgÄG 1997?ga formaalselt ei muudetud, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtu tõlgendus erineb oluliselt kõnealusele normile seni antud tõlgendusest.

75 Unabhängiger Finanzsenat leiab, et kuna kuues direktiiv ei anna õigust segakasutuses oleva varalt sisendkäibemaksu maha arvata osas, milles seda kasutatakse isiklikuks tarbeks, siis ei piira Austria õigus sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust laiemalt, mistõttu ei ole kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 käesoleval juhul kohaldatav.

76 Austria valitsus väitis kohtuistungil, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud erand on kohaldatav nii UStG 1994 § 12 lõike 2 punkti 1 kui ka § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a suhtes.

77 Eelkõige väidab Austria valitsus, et kõnealused kaks õigusnormi näevad kumbki teisest sõltumata ette isiklikuks tarbeks määratud hoone osalt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest tehtava erandi.

78 Lisaks märgib Austria valitsus, et UStG 1994 § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a ei ole kuuenda direktiivi jõustumisest alates muudetud.

79 Viimaseks väidab Austria valitsus, et AbgÄG 1997?ga UStG 1994 § 12 lõike 2 punktis 1 tehtud muudatused ei mõjuta kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 kohaldamist, kuna liikmesriigi seadusandja eesmärk oli säilitada olemasolev olukord, kus isiklikeks eluruumideks määratud hoone osa puhul tehti sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest erand.

80 Komisjon märgib, et AbgÄG 1997?ga tehtud muudatused ei laienda ega piira varasemates õigusaktides sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest tehtavat erandit, kuid taotleavad sama eesmärgi, et segakasutuses oleva hoone ehituskuludelt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest tehakse erand selle hoone osa suhtes, mida kasutatakse isiklikuks tarbeks.

81 Kuid siiski on sama tulemust saavutada võimaldav varasem ja uus seadusandlik lähenemine erinevad. Kuna uus lähenemine tugineb varasema lähenemisega võrreldes erinevatele alustele, ei ole tegemist kehtivates „siseriiklikes õigusaktides” sisalduvate erandite säilitamisega kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 tähenduses. Selles osas ei oma tähtsust see, kas liikmesriigi seadusandja eksis, hinnates uue lähenemise kooskõla kuuenda direktiiviga.

Euroopa Kohtu vastus

82 Tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 sätestab sõnaselgelt ja täpselt põhimõtte, mille kohaselt maksukohustuslasele tarnitud kaubalt või osutatud teenuselt võib käibemaksu maha arvata, kui kaupa või teenuseid kasutatakse seoses maksukohustuslase maksustatavate tehingutega.

83 Käibemaksu mahaarvamise õiguse põhimõttele kehtib siiski kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 asuv erandsäte ja iseäranis selle lõike teine lõik. Kuna ühtegi komisjoni poolt nõukogule kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimese lõigu alusel esitatud ettepanekutest ei ole viimase poolt vastu võetud, võivad liikmesriigid säilitada mahaarvamisoigusest tehtud erandid, mis sisaldasid kuuenda direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides (14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C?345/99: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I?4493, punkt 19, ja 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C?409/99: Metropol ja Stadler, EKL 2002, lk I?81, punkt 44).

84 Kuigi põhimõtteliselt on liikmesriigi kohtu ülesanne määrata kindlaks ühenduse õigusaktis määratletud kuupäeval kehtinud liikmesriigi õigusnormi sisu, siis Euroopa Kohus võib anda ühenduse mõiste tõlgendamiseks juhtnööre, millest ühenduse erandnormide kohaldamisel liikmesriigis teatud kuupäeval kehtinud õigusele tuleb lähtuda (24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C?157/05: Holböck, EKL 2007, lk I?4051, punkt 40).

85 Selles osas märkis Euroopa Kohus, et ükski liikmesriigi õigusakt, mis on vastu võetud pärast seda kindlaksmääratud kuupäeva, ei jää iseenesest selle asjaolu tõttu automaatselt asjakohase ühenduse õigusaktiga kehtestatud erandkorra kohaldamisalast välja (eespool viidatud kohtuotsus Holböck, punkt 41). Kui liikmesriigi õigusnormid muudavad olemasolevate erandite kohaldamisala ja pärast kuuenda direktiivi jõustumist seda vähendavad ning seeläbi lähenevad selle direktiivi eesmärgile, tuleb asuda seisukohale, et sellised õigusnormid on hõlmatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud erandiga ega riku selle direktiivi artikli 17 lõiget 2 (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 22, ja eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 45).

86 Seevastu ei ole siseriiklikud õigusnormid kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus lubatud erand ja rikuvad nimetatud direktiivi artikli 17 lõiget 2, kui nad toovad pärast kuuenda direktiivi jõustumist kaasa olemasolevate erandite kohaldamisala laiendamise ja kaugenevad seetõttu direktiivi eesmärgist (vt 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C?40/00: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I?4539, punkt 17, ning eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 46).

87 Seega tuleb asuda seisukohale, et siseriiklikule sättele, mis on sisuliselt identne eelnevalt kehtinud õigusnormiga, või mis vähendab või tühistab eelnevalt kehtinud õigusnormis sätestatud ühenduse õiguste ja vabaduste teostamise piirangu, laieneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud erand. Samas ei saa asjakohase ühenduse õigusaktiga kindlaksmääratud kuupäeval kehtivate õigusnormidega samastada neid õigusnorme, mis on kehtestatud eelnevaga võrreldes uutel alustel ja mis kehtestavad uue korra (vt selle kohta 11. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?155/01: Cookies World, EKL 2003, lk I?8785, punkt 63, ja analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Holböck, punkt 41).

88 Kuues direktiiv jõustus Austria Vabariigi suhtes selle ühinemisel Euroopa Liiduga, nimelt 1. jaanuaril 1995. Seega on nimetatud kuupäev asjakohane kõnealuse liikmesriigi osas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu kohaldamiseks.

89 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustas, et kuuenda direktiivi Austria Vabariigi suhtes jõustumise kuupäeval võimaldasid UStG 1994 § 12 lõike 2 punkt 1 ja punkti 2 alapunkt a käibemaksu maha arvata üksnes majandustegevuseks kasutatava, mitte isiklikuks tarbeks

kasutatava hoone osa suhtes.

90 Nimetatud kohus leiab, et eelkõige tuleneb UStG 1994 § 12 lõike 2 punktist 1, et kõnesoleva õigusakti jõustumisel loeti hoone ehitamisega seotud teenuseid majandustegevuses kasutatavateks niivõrd, kuivõrd nende eest makstud tasu kujutab endast tegevus- või majanduskulusid.

91 Seega näib, et kuuenda direktiivi jõustumise hetkel piiritles Austria õigus põhimõtteliselt võimaluse arvata segakasutuses olev hoone ettevõtte vara hulka üksnes majandustegevuseks kasutatava hoone osaga.

92 Eelotsusetaotluse esitanud kohus on ka märkinud, et ühelt poolt muudeti AbgAG 1997?ga UStG 1994 § 12 lõike 2 punkti 1 selliselt, et segakasutuses oleva hoone võib tervikuna ettevõtte vara hulka arvata, ja teiselt poolt sätestati UStG 1994 § 6 lõike 1 punktis 16 koosmõjus § 6 lõikega 2 ja § 12 lõikega 3, et hoone osade kasutamine isiklike eluruumidena kujutab endast „maksust vabastatud tehingut” kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b esimese lõigu tähenduses, mis välistab mahaarvamise.

93 Seega tuleb asuda seisukohale, et kuigi ei saa välistada, et varasema ja uue õigusnormi kohaldamise tulemus on sisuliselt sama, põhinevad nimetatud õigusnormid siiski erinevatel alustel ja kehtestavad erineva menetluse, mistõttu uut õigusnormi ei saa käsitada kuuenda direktiivi jõustumise ajal kehtinud õigusnormina.

94 Selles osas ei ole tähtsust sellel, nagu väidab ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 77, kas liikmesriigi seadusandja tugines varasemat siseriiklikku õigusakti muutes ühenduse õiguse õigele või valele tõlgendusele.

95 Viimaks, mis puudutab küsimust, kas UStG 1994 § 12 lõike 2 punkti 1 muutmine AbgAG 1997?ga mõjutab ka kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu kohaldamist UStG 1994 § 12 lõike 2 punkti 2 alapunktile a, mida ei ole muudetud, siis tuleb asuda seisukohale, et vastus sõltub sellest, kas kõnealused siseriiklikud õigusnormid on üksteisest sõltuvad või iseseisvad.

96 Kui UStG 1994 § 12 lõike 2 punkti 2 alapunkti a ei saa kohaldada sõltumatult sama § 12 lõike 2 punktist 1, mõjutab punkti 1 kokkusobimatus ka punkti 2 alapunkti a. Kui aga on tegemist õigusnormiga, mida saab kohaldada iseseisvalt, mis kehtis kuuenda direktiivi jõustumise ajal ja mida ei ole sellest ajast muudetud, siis on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud erand selle normi suhtes kohaldatav.

97 Siseriiklikul kohtul tuleb teha kindlaks kõnealuste siseriiklike õigusnormide ulatus.

98 Eeltoodut arvestades tuleb kolmandale ja neljandale küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud erand ei ole kohaldatav siseriikliku õigusnormi suhtes, mis muudab nimetatud direktiivi jõustumise kuupäeval kehtinud õigusnormi, mis põhineb varasema õigusnormiga võrreldes uutel alustel ja mis kehtestab uue menetluse. Selles osas ei oma tähtsust see, kas liikmesriigi seadusandja tugines varasemat siseriiklikku õigusakti muutes ühenduse õiguse õigele või valele tõlgendusele. Küsimus, kas selline siseriikliku õigusnormi muudatus mõjutab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu kohaldatavust teise siseriikliku õigusnormi suhtes, sõltub sellest, kas kõnealused siseriiklikud õigusnormid on üksteisest sõltuvad või iseseisvad, ning see tuleb kindlaks teha siseriiklikul kohtul.

Kohtukulud

99 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus

poolleioleva 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 (kolmas koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõike 2 punkt a ja artikli 6 lõike 2 punkt a ei riku ühenduse õiguses sätestatud võrdse kohtlemise üldpõhimõtet selles osas, millega nimetatud sätetest tulenev õiguslik mehhanism lubab arvata segakasutuses oleva hoone ehituskuludelt sisendkäibemaksu maha täielikult ja kohe ning seejärel isiklikuks tarbeks kasutatava hoone osa sisendkäibemaksuga maksustamise ajaliselt jaotada, mis võib anda maksukohustuslasele rahalise eelise võrreldes mittemaksukohustuslastega ja maksukohustuslastega, kes kasutavad hoonet üksnes isiklike eluruumidena.**
- 2. EÜ artikli 87 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõike 2 punkti a rakendav siseriiklik õigusakt, mille kohaselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on üksnes maksustatavaid tehinguid tegevatel maksukohustuslastel, välja arvatud need maksukohustuslased, kes teevad ainult maksust vabastatud tehinguid, ei ole selle sättega vastuolus selles osas, milles kõnealune siseriiklik õigusakt võib anda esimeses eelotsuse küsimuses viidatud rahalise eelise üksnes maksustatavaid tehinguid tegevatele maksukohustuslastele.**
- 3. Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud erand ei ole kohaldatav siseriikliku õigusnormi suhtes, mis muudab nimetatud direktiivi jõustumise kuupäeval kehtinud õigusnormi, mis põhineb varsema õigusnormiga võrreldes uutel alustel ja mis kehtestab uue menetluse. Selles osas ei oma tähtsust see, kas liikmesriigi seadusandja tugines varasemat siseriiklikku õigusakti muutes ühenduse õiguse õigele või valele tõlgendusele. Küsimus, kas selline siseriikliku õigusnormi muudatus mõjutab kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõike 6 teise lõigu kohaldatavust teise siseriikliku õigusnormi suhtes, sõltub sellest, kas kõnealused siseriiklikud õigusnormid on üksteisest sõltuvad või iseseisvad, ning see tuleb kindlaks teha siseriiklikul kohtul.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.