

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PEDRO CRUZ VILLALÓN

esitatud 26. aprillil 2012(1)

Kohtuasi C-511/10

Finanzamt Hildesheim

versus

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa))

Käibemaks – Kuues direktiiv – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kaubad ja teenused, mida kasutatakse samaaegselt seoses nii maksustatavate tehingutega kui ka maksust vabastatud tehingutega – Kinnisasja üürileandmine ärielistel eesmärkidel kasutamiseks või elamiseks – Mahaarvatava osa arvutamine – Siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt tuleb mahaarvatav osa arvutada üürilepingu iga liigiga seotud kinnisasja pindalast sõltuvalt

1. Käesolev eelotsusetaotlus, mis sisaldab ühte eelotsuse küsimust, mille Bundesfinanzhof esitas esmapilgul väga täpses sõnastuses, annab Euroopa Kohtule võimaluse põhjalikumalt tõlgendada – mis ei ole just lihtne ülesanne – kuuenda direktiivi(2) artikli 17 lõikes 5 ja eelkõige selle kolmanda lõigu punktis c kehtestatud süsteemi mõistet ja ulatust. Nagu näeme, puudutab küsimus tegelikult punkti c ulatust: mil määral võimaldab see liikmesriikidel kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse nii seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või („mitme kasutusotstarbega”), lubada maksukohustuslastel arvutada mahaarvatav käibemaks seoses kõnealuste kaupade ja teenuste „kasutamisega”(3) või kohustada neid seda tegema.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus. Kuues direktiiv

2. Kuuenda direktiivi põhjenduse 12 kohaselt tuleks „mahaarvamist reguleerivad eeskirjad [...] ühtlustada sedavõrd, kuivõrd need mõjutavad tegelikult kogutavaid summasid; mahaarvatavat osa tuleks kõikides liikmesriikides arvutada samal viisil”.

3. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 on sätestatud:

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

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

Sellest olenemata võivad liikmesriigid:

- a) lubada maksukohustuslasel osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta, kui iga valdkonna kohta peetakse eraldi arvestust;
- b) kohustada maksukohustuslast osa määrama iga oma tegevusvaldkonna kohta ning pidama iga valdkonna kohta eraldi arvestust;
- c) lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;
- d) lubada maksukohustuslasel esimeses lõigus nimetatud korras maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada teda seda tegema;
- e) näha ette, et kui maksukohustuslase poolt mahaarvamisele mittekuuluv käibemaksusumma on tühine, seda ei arvestata.”

4. Kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 1 näeb ette järgmist:

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

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

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

B. Siseriiklik õigus

5. Umsatzsteuergesetz'i (käibemaksuseadus, edaspidi „UStG”)(4) § 1 lõige 1 2003. aasta Steueränderungsgesetziga (maksureformi seadus) muudetud redaktsioonis(5) sätestab: „[k]äibemaksuga maksustatakse [...]: 1. riigi territooriumil toodete tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest ettevõtja poolt tema majandustegevuse raames [...]”.

6. UStG § 4 kohaselt on „[j]ärgmised § 1 lõike 1 punkti 1 kohaldamisalasse kuuluvad tehingud [...] maksuvabad: [...] 12. a) kinnisvara üürile- ja rendileandmine [...]”.

7. UStG § 9 lõike 1 kohaselt võib „[e]ttevõtja käsitleda tehinguid, mis on § 4 [...] punkti 12 [...] alusel maksust vabastatud, maksustamisele kuuluvana, kui ta teostab neid tehinguid seoses teise ettevõtja majandustegevusega [...]”.

8. UStG §-s 15 on sätestatud:

„1) Ettevõtjal on õigus maha arvata alljärgnevad sisendkäibemaksu summad:

1. käibemaks, mis on eraldi välja toodud oma ettevõtluse raames teiste ettevõtjate poolt tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest esitatud arvetel [...];

[...]

2) Sisendkäibemaksu ei arvata maha tarnitud, imporditud ja ühendusesiseselt soetatud kaupadelt ning osutatud teenustelt, mida maksukohustuslane kasutab alljärgnevate tehingute tegemiseks:

1. maksuvabad tehingud;

[...]

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

II. Asjaolud

9. BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (edaspidi „BLC”) ehitas 2003. ja 2004. aastal elu- ja ärihoone. 2004. aastal andis ta hoone üürile, mille puhul äriruumide üürileandmine kuulus käibemaksuga maksustamisele, eluruumide üürimine oli aga maksuvaba.

10. 2004. aasta käibemaksu deklaratsioonis kohaldas BLC kõnealuse hoone puhul osalist maksu mahaarvamist. Selleks kohaldas ta osa, mille määras kindlaks nii äri- kui ka eluruumide üürist tuleneva käibe alusel (edaspidi „käibemeetod”).

11. Pärast käibemaksurevisjoni väitis Finanzamt Hildesheim (Hildesheimi maksuamet, edaspidi „Finanzamt”), et UStG § 15 lõike 4 kolmanda lause kohaselt, mida on muudetud 2003. aasta seadusega, tuleb mahaarvatav summa arvutada, võttes aluseks äriruumidele ja eluruumidele vastavad pindalad (edaspidi „pindalameetod”). See tähendas antud juhul mahaarvatava summa vähendamist ja uue arvutuse tegemist.

12. BLC esitas maksuotsuse peale kaebuse Finanzgericht’ile (maksukohus), kes rahuldas kaebuse ja leidis, et UStG § 15 lõike 4 kolmas lause on liidu õigusega vastuolus. Finanzgerichti arvates on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 punktiga c vastuolus see, kui liikmesriik kehtestab peamise arvutusmeetodina muu meetodi kui käibemeetod.

III. Eelotsuse küsimus

13. Eelnimetatud otsuse peale esitas Finanzamt kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (föderaalne maksukohus), kes esitas käesoleva eelotsuse küsimuse järgmises sõnastuses:

„Kas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõike 5 kolmandat

lõiku tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriikidel mitme kasutusotstarbega hoone ehitamisel tasutud sisendkäibemaksu jaotamiseks ette näha esmajärjekorras muu kriteeriumi kui tehingust lähtuva jaotuspõhimõtte kohaldamise?”

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkt c lubab siseriiklikul seadusandjal piirata tehingust lähtuva jaotuspõhimõtte kohaldamist ja asendada seega käibemeetod muu meetodiga, nt pindalameetodiga.

15. Bundesfinanzhof märgib, et Saksa seadusandja kehtestas tehingust lähtuva jaotuspõhimõtte piirangu UStG § 15 lõike 4 kolmanda lausega, tuginedes sõnaselgelt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktis c sätestatule ning arusaamale, et mainitud põhimõtte kohaldamine ei ole liikmesriikidele siduv, kuna riigid võivad kõnealuse sätte kohaselt kehtestada sellest erinevaid kriteeriume.

16. Bundesfinanzhof ise küll tunnistab, et eelöeldule võib vastu väita, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti c sõnastus ei ole selge ja nii direktiivi ülesehitus kui ka kõnealuse sätte eesmärk räägivad tehingust lähtuva jaotuspõhimõtte kohaldamise poolt.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

17. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 27. oktoobril 2010.

18. Saksa, Ühendkuningriigi ja Kreeka valitsus ning komisjon esitasid oma kirjalikud seisukohad. Kohtuistungit ei toimunud.

19. Nii komisjon kui ka kõik menetluses osalevad valitsused leiavad, et esitatud eelotsuse küsimusele tuleks vastata jaatavalt. Mõõndes, et põhimõtteliselt on kohaldatav käibemeetod, väidavad nad, et 18. detsembril 2008 kohtuasjas Royal Bank of Scotland tehtud otsuse(6) kohaselt lubab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmas lõik liikmesriikidel näha ette kõnealuse normi suhtes suuremad või väiksemad erandid, kusjuures mahaarvamisõiguse võib isegi välistada. Seda toetavad täielikult nii kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti c sõnastus kui ka ülesehitus, millest ilmneb, et seadusandja ei kehtesta liikmesriikidele erikriteeriumi mahaarvatava osa arvutamiseks. Sama tuleneb ka kuuenda direktiivi ettepaneku seletuskirjast. Pooled rõhutavad lõpuks, et pindalameetod on lihtsamini kohaldatav ja peale selle annab nende arvates täpsemaid tulemusi, tagades seeläbi neutraalse maksustamise põhimõtte parema kohaldamise.

20. Ühendkuningriigi valitsus väidab omakorda, et erandid ei saa muutuda normiks, nii et käive toimiks üksnes subsidiaarse kriteeriumina. Selle valitsuse arvates on erandid kui sellised vastuvõetavad üksnes juhul, kui käibemeetod annab ebaõiglase ja ebatäpse tulemuse.

V. Hinnang

21. Bundesfinanzhofi esitatud küsimus väärib enne sellele nõuetekohaselt vastamist eelnevat analüüsi. Ennekõike tuleb mõista, et küsimus on esitatud lähtudes kahest tegurist – üks viitab konkreetset liiki kaupadele, mille puhul võiks kasutada mahaarvamisõigust, teine on seotud kõnealusest õigusest tuleneva teatud arvutusviisiga, mida kohaldada lihtsustatult öeldes „mitme kasutusotstarbega” kauba korral.

22. Nagu ma juba algusest peale olen märkinud, näib ühest küljest, et Bundesfinanzhofil on kahtlused üksnes sisendkäibemaksust mahaarvatava osa arvutamise suhtes väga kindlat liiki kauba puhul, milleks on „hoone”, kui see on „mitme kasutusotstarbega”, teisisõnu mõeldud kasutamiseks seoses nii tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingutega, mille puhul ei või käibemaksu maha arvata.

23. Teisest küljest viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus rohkem või vähem kindlaksmääratud mahaarvatava osa arvutamise viisile, mida kirjeldab perifraasiga „esmajärjekorras muu kriteeriumi kui tehingust lähtuva jaotuspõhimõtte kohaldamine”, tehes seda vaevu varjatud vihjega asjaomasele siseriiklikule õigusnormile (USTG § 15 lõige 4). Selles osas on kuues direktiiv küll palju selgema sõnastusega: artikli 17 lõige 5 näeb ette üsna mitu liikmesriikide jaoks siduvat juhust. Nagu juba nenditud, on kõige keerulisem kindlaks määrata liikmesriikidele antud kaalutusruumi sellise „kriteeriumi” määratlemisel, millest tuleks siisugustel juhtudel seoses mahaarvamissoigusega lähtuda.

24. Selliselt sõnastatud Bundesfinanzhofi küsimus tõstatab kohe järgmise küsimuse: kas tahetakse teada seda, kas selliselt kirjeldatud „kriteerium” on sellisena asjakohane ja sobib seega üldiselt mahaarvatava osa arvutamiseks mis tahes kaupade ja teenuste puhul? Või küsitakse hoopis selle seaduslikkuse kohta üksnes ja ainult kõnealust liiki kaupade puhul?

25. Kui võtame arvesse seda, kuidas küsimus sõna-sõnalt moodustatud on, võiks tunduda, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei vaja vastust muu kui mitme kasutusotstarbega hoonete kohta. Ja ometigi piisab nii eelotsusetaotluse kui ka kirjalike märkuste tähelepanelikust lugemisest, et märgata, et vaidlusalune kaup jääb tahaplaanile. Vaidlus käib suurel määral kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõiguga liikmesriikidele antud määnguruumi üle, mille taustaks on alati liikmesriigi seadusandja valik.

26. Lühidalt öeldes: kui suures ulatuses võivad liikmesriigid eelistada „kasutamise” meetodit, lähtudes käibe reeglist? Seda arvesse võttes ei ole kindlasti ebaoluline see, et jutt käib sisendkäibemaksust mahaarvatava osa arvutamisest mitme otstarbega hoone ehitamise korral. Kuid leian, et määravaks osutub vaidlusaluse konkreetse juhtumi üldisema õigusliku tausta arvessevõtmine.

27. Selliselt esitatud eelotsuse küsimuse puhul käsitlen vastuse andmisel käesolevat kohtuasja kolmes osas. Esmalt püüan anda olemuselt süstemaatilise ja eesmärgipärase tõlgenduse kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 asjaomase osa kohta, mis ühtlasi annab selle arvutusmeetodi kriteeriumi, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus kirjeldab mainitud perifraasi abil. Teiseks käsitlen seekord lühidalt mitme kasutusotstarbega hoone ehitamisega seotud sisendkäibemaksu erijuhtu. Ja kolmandaks käsitlen seda ülesannet, mis kuulub veel antud asjaolude puhul liikmesriigi kohtule.

A. *Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5: „leevendatud” norm*

28. Esimese osa puhul pean alustama möönmisega, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 5 on vaieldamatult raske tõlgendada, eelkõige selle kolmandat lõiku, milles direktiiv näeb liikmesriikidele ette mitu võimalust, mis ei ole üksnes mitmekesised, vaid isegi ebaühtlased – nende sissejuhatuseks on vastandav sõnapaar „sellest olenemata”,⁽⁷⁾ mis annab neile teatava välistava mõju. Antud asjas on just oluline kolmandas lõigus sätestatud võimaluste või mõju ulatus, mis nõrgendab kahes esimeses lõigus sätestatud.

29. Tegelikult lubab kõnealuse sätte kolmas lõik liikmesriikidel A) näha valikuliselt või kohustuslikult ette iga oma „tegevusvaldkonna” kohta eraldi arvutusviisi (punktid a ja b); B) määrata

kindlaks kohustuslikult või valikuliselt mahaarvatav osa, viimasel juhul ka muud mahaarvatava osa määramise võimalused (punkt d); ning mis antud asjas on eriti oluline, C) määrata mahaarvatav osa eranditult kõigi tehingutega seotud kaupade ja teenuste või neist osa „kasutamise” alusel (punkt c).(8)

30. Sama küsimuse käsitlemist jätkates leian, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 on kehtestanud selgelt reegli mahaarvatava osa summa kindlaksmääramiseks selles käsitletud mitme otstarbega kauba või teenuse puhul; see reegel ei ole midagi muud kui käibel põhinev osa, mis arvutatakse kõnealuse direktiivi artikli 19 lõikes 1 ette nähtud valemi järgi.

31. Seda leidis ka Euroopa Kohus juba 18. detsembri 2008. aasta otsuses RBS, millele on viidanud kõik pooled oma vastavate seisukohtade põhjendamiseks. Nimetatud kohtuotsuses kinnitas Euroopa Kohus, et „[k]uuenda direktiivi artikli 17 lõikega 5 on kehtestatud kord, mis on käibemaksu mahaarvamisõiguse suhtes kohaldatav, kui see seondub kaupade või teenustega, mida maksukohustuslane kasutab „seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või”. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt võib sellisel juhul maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud maksustatavatest tehingutest (eespool viidatud kohtuotsus Abbey National, punkt 37, ja 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: Cibo Participations, EKL 2001, lk I-6663, punkt 34).”

32. Selline summa, nagu järgnevalt selgitatakse, arvutatakse „[k]uuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 teise lõigu kohaselt [...] vastavalt sama direktiivi artikliga 19 kindlaks määratud osale” (punkt 18).

33. Nagu väitis Ühendkuningriigi valitsus, on kuuenda direktiivi artiklis 19 kehtestatud üldine reegel, mis põhineb vastastikusel seosel käibe summade vahel, mis on seotud nende tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja nendega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või; see reegel kasutab kõigile maksukohustuslastele hõlpsasti kättesaadavaid raamatupidamisandmeid ja võimaldab põhimõtteliselt arvutada õiglaselt ja mõistlikult täpselt lõplikult mahaarvatava summa. Seega on tegu tõepoolest summaga, mida liidu seadusandja peamiselt silmas pidas, samas muid liikmesriikide käsutuses olevaid võimalikke meetodeid üksnes mainides; järelikult on käibesumma ainus, mis määrab kindlaks arvutamise üksikasjad ja reguleerib seda.

34. Kohtuotsuse RBS punktis 19 on väide, millest minu arvates on alguse saanud rohkem või vähem levinud(9) vale arusaam selle kohta, et on toetatud mõtet, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 kehtestatud kord lubab liikmesriikidel kehtestada erandid, mis minu meelest ei tulene kõnealuse sätte ega ka kohtuotsuse RBS sõnastusest.

35. Tegelikult on Euroopa Kohus nimetatud kohtuotsuse punktis 19 kinnitanud, et „artikli 17 lõike 5 kolmas lõik lubab siiski teha sellest [teises lõigus sätestatud] reeglist erandeid, lubades liikmesriikidel näha ette ühe selles lõigus loetletud mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise muudest meetoditest, nimelt määrata iga tegevusvaldkonna kohta eraldi mahaarvatav osa või lubada mahaarvamist kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel seoses konkreetse tegevusega või isegi näha teatud tingimustel ette mahaarvamisõiguse välistamine”. Selle põhjal võiks järeldada, et kahes esimeses lõigus kehtestatud meetod ei ole kokkuvõttes liikmesriikide jaoks siduv, kuna kolmas lõik lubab neil kohaldada sellest erinevaid „muid meetodeid”.

36. Kõnealusest lõigust tulenev järeldus näib mulle ennatlik. Esiteks tuleks arvesse võtta konteksti. Tegelikult sellise otsuse menetlusökonomikas, mis käsitleb arvude „ümardamise” võimalusi mahaarvatava osa arvutamisel ehk küsimust, mida reguleerib kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 1 teine lõik, tundub olevat ohutu kinnitada, et eespool esitatud laused on öeldud *obiter dictum*

korras.

37. Tegelikult ei tahetud teha üldist otsust artikli 17 lõike 5 eri lõikude liigenduse kohta, vaid otsustada üksnes mahaarvatava osa arvutamissüsteemi väga konkreetse aspekti üle. Vaatamata sellele, et Bundesfinanzhof esitas ilmselgelt konkreetse eelotsuse küsimuse, on käesolevas asjas seevastu vaja teha otsus üldises tähenduses, nagu juba mainisin punktis 25.

38. Teiseks, mööndes küll, et viidatud kolmas lõik annab liikmesriikidele võimaluse kohaldada „muid meetodeid”, ei kinnitata see üldist ja tingimusteta võimalust sellele eelnevates lõikudes kehtestatud ja artiklis 19 täpsemalt lahtikirjutatud reeglist kõrvale kalduda.

39. Kokkuvõttes leian, et kõnealuse sätte süstemaatiline tõlgendamine välistab lõpuks selle, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmas lõik võiks muuta kahes sellele eelnevas lõigus kehtestatud reegli selliseks, millest võib üldiselt või piiramatult kehtestada erandeid.

40. Samuti viib sama järelduseni eesmärgipärane tõlgendus. Kuuenda direktiivi ettepaneku seletuskiri(10) põhjendab artikli 17 lõiget 5 vajadusega vältida ebavõrdset maksustamist, millest tulenevalt on sätestatud, et liikmesriigid võivad „lubada maksukohustuslasel määrata erikvoodid ja maha arvata kõikide asjassepuutuvate tehingutega seotud kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või teda selleks kohustada”.

41. Sellise direktiivi kontekstis – mille põhjenduse 12 kohaselt tuleks mahaarvamist reguleerivad eeskirjad ühtlustada „sedavõrd, kuivõrd need mõjutavad tegelikult kogutavaid summasid”, sätestades sellega seoses, et „mahaarvatavat osa tuleks kõikides liikmesriikides arvutada samal viisil” – on ilmne, et liidu taotletud eesmärkidega läheks vastuollu liikmesriikide võimalus kehtestada üldiselt ja vabalt mis tahes meede, mida on käsitletud korduvalt mainitud kolmandas lõigus. Ei ole mõtet taastada mitmekesisust, lubades liikmesriikidel muuta üldise reeglina ettenähtud meetod erandiks, eriti kui – nagu allpool näha – puudub õigustus, mis põhineb eesmärgil täita paremini maksustamise filosoofiast ja süsteemist tulenevaid nõudeid.

42. Eeltoodu viib mind mõttele, et artikli 17 lõike 5 kolmanda lõiguga on püütud olulisel määral ära hoida kõnealusele lõigule eelnevates lõikudes sätestatud reegli rangust, andes seega liikmesriikidele mitu võimalikku meetet, mis nii oma sisult kui ka ulatuselt on paindlikud, kui neid kohaldatakse mittediskrimineeriva maksustamise huvides.(11)

43. Sellist liikmesriikidele lubatud reegli „leevendamist” saab põhjendada üksnes siis, kui seda toetavad meetmed on võimelised tagama liidu seadusandja eesmärgi saavutamise, kui ta lubas liikmesriikidel valida ühe kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktides a kuni d pakutud võimalustest. See eesmärk seisneb eespool mainitud kohtuotsuse RBS punkti 24 sõnastuse kohaselt täpsemalt „selles, et lubada liikmesriikidel maksukohustuslase tegevuse eripära arvestades saada täpsemaid tulemusi”. Kokkuvõttes on soovitatav lõppeesmärk – mis on maksustamise valdkonnas kohustuslik – maksukohustuslasele seadusega ettenähtud mahaarvatava osa arvutamise täpsuse ja neutraalsuse tagamine, mis on kõnealuse maksu juhtpõhimõtte.(12)

44. Eelneva põhjal võib juba jõuda esimese üldise järelduseni: kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 lubab liikmesriikidel kahes esimeses lõigus ja koostoimes artikliga 19 ette nähtud käibel põhineva mahaarvatava osa arvutamise üldisest reeglist kõrvale kalduda ning teha seda vastavalt kõnealuse lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud erinevatele võimalustele. Eelkõige pakub mainitud lõigu punkt c kahtlemata liikmesriikidele võimalust üldreeglit kõrvale kalduda, lubades valida kasutamisel põhineva mahaarvamise. Siiski ei lase selle konkreetse sätte süstemaatiline ja eesmärgipärane tõlgendus anda sellele ulatust, mille kohaselt lähtepunktina kindlaksmääratud reegel on praktiliselt üldiselt „välja lülitatud” või otsustavalt allutatud kohale taandatud, või mille

kohaldamine on selgelt kaheldav.

45. Teisisõnu ei luba artikli 17 lõige 5 „moonutada” mahaarvatava osa arvutamise korra põhistruktuuri, mille liidu seadusandja kehtestas eesmärgiga ühtlustada liikmesriikides kehtivad mahaarvamise korrad neile kõigile ühesuguse arvutusvalemi kehtestamise abil. See ühtlustamise eesmärk on aga siiski kooskõlas liikmesriikide vabadusega kehtestada määratlemata arv juhtusid, mille puhul ei tule tingimata kohaldada üldreeglit ja mis on õigustatud vajadusega järgida mittediskrimineeriva maksustamise põhimõtet ja arvutada võimalikult täpselt mahaarvatav osa iga kõnealuse juhtumi puhul.⁽¹³⁾ Seega on nüüd asjakohane välja selgitada, kas antud konkreetse juhtumi iseloom, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus meile hindamiseks edastas, võimaldab selle puhul kohaldada arvutuspõhimõtet, mis tõenäoliselt erineb tehingute liigil põhinevast meetodist.

B. „Mitme kasutusotstarbega” ehitised

46. Nagu olen juba korduvalt täheldanud, ei oota Bundesfinanzhof tegelikult probleemi üldist lahendamist, millega küll seni oleme tegelnud, vaid üksnes vastust mitme otstarbega hoone ehitamisega seotud sisendkäibemaksust mahaarvatava osa arvutamisele. Siiani esitatud argumendid peaksid võimaldama anda asjakohase vastuse suhteliselt lihtsalt.

47. Kõik pooled on üksmeelselt märkinud, et kuuendas direktiivis üldreeglina kehtestatud käibemeetod võib teatud juhtudel osutuda muude võimalike meetoditega võrreldes ebaõiglasemaks ja põhjendamatumaks. Teistpidi öeldes võib juhtuda, et asjaomaste äritehingute iseärasusi silmas pidades saaks kuuendas direktiivis seadusandja poolt põhireeglina ettenähtud meetodiga võrreldes kohaldada mahaarvatava osa arvutamiseks täpsemaid meetodeid. Kui õiglasem ja täpsem tulemus mahaarvatava osa arvutamisel peaks aitama paremini järgida mittediskrimineeriva käibemaksuga maksustamise põhimõtet, tuleb tunnistada, et selline asjaolu on piisav, et põhjendada käibemeetodi asendamist meetodiga, mis tagab sellise tulemuse.

48. Kõik menetluses osalevad pooled nõustuvad nimelt väitega, et pindala kasutamise kriteeriumil põhinev meetod tagab põhimenetluses käsitletaval juhul ehk olukorras, kus on tegemist mitme kasutusotstarbega hoone ehitamisega, täpsema tulemuse maksukohustuslasele seadusega ettenähtud mahaarvatava osa arvutamisel.

49. Sellest tulenevalt leian, et vähemalt lähteoletusena on võimalik, et mitme kasutusotstarbega hoonetega seotud juhtu käsitletaks kui usutavat „kandidaati” käibemeetodile alternatiivse arvutusmeetodi kohaldamiseks.

50. Kui käesoleva juhtumi puhul on tõepoolest sellega tegu – seda peab kontrollima aga eelotsusetaotluse esitanud kohus –, siis ei ole liidu õiguse seisukohast takistusi, et mahaarvatava osa arvutamiseks kohaldatud meetod põhineb kasutamisel.

51. Jääb siiski veel küsimus, kas nimetatud asjaoludel on liikmesriik valinud just sellise võimaluse, selleks et sätestada, et kõnealust liiki kaupade suhtes kohaldataks arvutusmeetodit, mis vähemalt esmaselt ei põhineks käibel. Sest selge peab olema vähemalt see, et nimetatud võimalik meetod ei ole automaatselt kohaldatav, vaid see nõuab hoopis liikmesriigilt asjaomase otsuse tegemist. Siinkohal jätkan ettepaneku alguses esitatud viimase punkti käsitlemist.

C. Artikli 17 lõikel 5 põhinev liikmesriigi valik

52. Sissejuhatuseks tuleb mainida, et liikmesriigi seadusandja erietsus mahaarvatava osa arvutamise kohta kõnealust liiki kaupade puhul oleks kindlasti lihtsustanud siseriikliku kohtu tööd. Liikmesriigi seadusandja, nagu juba mainitud, on otsustanud reegli kasuks, mis lubas

maksukohustuslasel objektiivse hinnangu põhjal üldiselt määrata osaliselt mittemahaarvatavad osad ja on piisav, et seda käsitletava juhtumi suhtes kohaldada. Kuid ühtlasi ja ka eelnevalt esitatud põhjendustest tulenevalt võib just selle üldine iseloom liidu õiguse tähenduses probleemiks saada, sest siseriiklik õigusnorm muutis just käibel põhineva meetodi viimaseks kõrvalvõimaluseks, mida võib kohaldada vaid juhul, kui erinevate tehingutega seotud kaupade ja teenuste maksustamine muu äritegevuse suhtes kohaldatava maksuga ei ole võimalik.

53. Kokkuvõttes viib liikmesriigi seadusandja „kõikehõlmava” käsitle tulumus selleni, et ei ole võimalik mõista põhjust, mis nimelt võis liikmesriiki sundida antud juhul – nagu ka muudel juhtudel – üldisest reeglist kõrvale kalduma.

54. Siseriikliku õiguse olukorra põhjal leian, et antud asjaolude puhul, isegi kui vaidlusalune juhtum näib esmapilgul kujutavat erandit üldreeglis, peab siseriiklik kohus vajaduse korral kinnitama siseriikliku asutuse otsuse, kes põhimenetluses ei nõustunud mahaarvatava osa arvutamisega käibe alusel.

VI. Ettepanek

55. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Kuuenda direktiivi liikmesriikide käibemaksualaste õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõiget 5 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole põhimõtteliselt vastuolus liikmesriikide õigusnormid, mis lubavad mitme kasutusotstarbega hoone ehitamisel tasutud sisendkäibemaksu jaotamiseks ette näha esmajärjekorras muu kriteeriumi kui tehingust lähtuva jaotuspõhimõtte kohaldamise. Vaidlusalusel juhul kohaldatava siseriikliku õiguse olukorrast tulenevatel asjaoludel kuulub siiski siseriikliku kohtu pädevusse tagada seda, et kõnealune meetod tagab käesolevas asjas täpsema tulemuse kui üldreeglina kehtestatud meetod.

1 – Algkeel: hispaania.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv 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).

3 – Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkti c hispaaniakeelses versioonis kasutatakse mõistet „afectación real”. Saksa keeles kasutatakse mõistet „Zuordnung”, inglise keeles „use” ja prantsuse keeles „affectation”.

4 – *Bundesgesetzblatt* (edaspidi „*BGBI.*”) 1999 I, lk 1270.

5 – *BGBI.* 2003 I, lk 2645.

6 – Kohtuotsus C-488/07, EKL 2008, lk I-10409, edaspidi „RBS”.

7 – Vastandav partikkel, mis tänaseks on nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artiklist 173 kõrvaldatud.

8 – Punkt e ei ole käesolevas kohtuasjas asjakohane, kuna selle puhul piirdub mahaarvamise erandi võimalus üksnes tühise summaga.

9 – See ilmneb käesoleva menetluse poolte seisukohtadest.

10 – Avaldatud Euroopa Ühenduste Teatajas, lisa 11/73.

11 – On väga iseloomulik, et muutmata kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 sisu, esitab eelnimetatud direktiivi 2006/112 artikli 173 lõige 2 kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu, mis sätestab, et „liikmesriigid võivad võtta järgmisi meetmeid”, esitades järgnevalt kolmanda lõigu alapunktid a kuni e. Nii nähtub selgemalt, et lubatud ei ole niivõrd tõelised „erandid” üldreegli suhtes, kuivõrd „meetmed”, mis mahaarvamist täpsustavad või muudavad selle paindlikumaks; ilmselgelt seda moonutamata.

12 – Vt selle kohta 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark (EKL 2009, lk I-10567, punkt 27).

13 – Selle kohta on Euroopa Kohus sõnaselge otsuse teinud, näiteks 13. märtsi 2008. aasta otsusega kohtuasjas C-437/06: Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement (EKL 2008, lk I-1597, punktid 34–39).