

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PAOLO MENGOZZI

esitatud 25. novembril 2015(1)

Kohtuasi C-332/14

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

versus

Finanzamt Krefeld

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (föderaalne maksukohus, Saksamaa))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Kaubad ja teenused, mida kasutatakse üheaegselt nii maksustatavates kui ka maksust vabastatud tehingutes – Kinnisasja üürileandmine äritegevuseks ja eluasemena – Maksu mahaarvatava osa arvutamine äriruumide üürnike käibe alusel – Siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt arvutatakse see mahaarvatav osa kinnisasja nende pindade alusel, mis on nimetatud üürnike kasutuses – Tagasiulatuv jõud – Õiguskindlus – Õiguspärane ootus

I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(2), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ(3) (edaspidi „kuues direktiiv“), artiklite 17, 19 ja 20 ning õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtete tõlgendamist.

2. Käesolev taotlus on esitatud Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR ja Finanzamt Krefeld (Krefeldi maksukeskus) vahelises kohtuvaidluses selle üle, millist arvutusmeetodit peab kasutama, et määrata kindlaks 2004. aastal tasutud käibemaksu mahaarvamisõigus, ning kuidas korrigeerida selle maksu mahaarvamist seoses mitme kasutusotstarbega hoone ehitamise ja hooldamisega, st olukorras, kus hoone kasutamine hõlmab üheaegselt tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja tehinguid, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või.

3. Eelkõige tuleb käesolevas kohtuasjas Euroopa Kohtul teatud määral selgitada kohtuotsuse BLC Baumann (C-511/10, EU:C:2012:689) ulatust ja liikmesriigi võimalust kohustada pärast seadusmuudatust korrigeerima esialgset käibemaksu mahaarvamist seadusmuudatuse jõustumisele eelnenud aastate osas, sealhulgas seoses hoone selliste osadega, mille kasutamine ei erine esialgu plaanitud.

4. Ütlen juba ette, et kohtuotsuse BLC Baumann (C-511/10, EU:C:2012:689) põhjal võib

eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele vastata minu arvates üsna lihtsalt nii, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu ja artikli 19 lõikega 1 on vastuolus see, kui liikmesriik näeb kõigi mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste korral süstemaatiliselt ja vahet tegemata esmajärjekorras ette teistsuguse tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse ulatuse arvutamise meetodi kui eespool viidatud artiklites sätestatud käibel põhinev jaotuspõhimõte.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Kuuenda direktiivi artikkel 17 „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala” 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 tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

[...]

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.

Sellest olenemata võivad liikmesriigid:

[...]

c) lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;

[...]”.

6. Kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 1 „Mahaarvatava osa arvutamine” sätestab:

„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. [...]

[...]”.

7. Kuuenda direktiivi artikli 20 „Mahaarvamise korrigeerimine” lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„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.”

B. Saksa õigus

8. Asjassepuutuvad Saksa õigusnormid, mida kohaldatakse käibemaksu valdkonnas, on sätestatud 1999. aasta käibemaksuseaduses (Umsatzsteuergesetz 1999, *BGBI.* 1999 I, lk 1270, edaspidi „käibemaksuseadus”).

9. Käibemaksuseaduse § 4 „Maksuvabastus tarnetelt ja muudelt teenustelt”, sätestab:

„§ 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud tehingute seas on maksust vabastatud

[...]

12. a) kinnisvara üürimine ja rentimine, [...]”.

10. Käibemaksuseaduse § 15 sätestab:

„(1) Ettevõtjal on õigus maha arvata järgmised sisendkäibemaksusummad:

1. käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise maksukohustuslase poolt talle tarnitud kaubalt või muudelt teenuselt.

[...]

(2) Sisendkäibemaksu ei arvata maha tarnitud, imporditud ja ühendusesiseselt soetatud kaupadelt ning osutatud teenustelt, mida ettevõtja 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.”

11. 2003. aasta maksureformi seadus (Steueränderungsgesetz 2003, *BGBI.* 2003 I, lk 2645),

mis jõustus 1. jaanuaril 2004, lisas sellele sättele kolmanda lause, mis on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisele mittekuuluvate summade kindlaksmääramine maksuvaba käibe ja maksustatava käibe seose alusel on lubatud üksnes juhul, kui ükski muu majanduslikult põhjendatud jaotus pole võimalik.”

12. Põhjused, miks seadusandja seda tegi ja mis nähtuvad eespool viidatud seadusest, on järgmised:

„See säte näeb tarnimisel või muude teenuste osutamisel ette tasutud sisendkäibemaksu põhjendatud jaotamise. Uus kord piirab käibel põhineva jaotuspõhimõtte kasutamist ainsa jaotuskriteeriumina. Seda aga üksnes juhul, kui ükski muu majanduslikult põhjendatud jaotus pole võimalik. See muudatus on vajalik, sest Bundesfinanzhof [(föderaalne maksukohus)] otsustas oma 17. augusti 2001. aasta otsuses [...], et tasutud sisendkäibemaksu summade jaotamine müügikäivate vahelise suhte alusel tuleb tunnistada objektiivseks hinnanguks käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 tähenduses. Siiski põhjustab käibel põhineva jaotuspõhimõtte kohaldamine jaotuse üldkriteeriumina, eelkõige mitme kasutusotstarbega hoone ehitamise korral, ebatäpse jaotuse; [...]. Kuues direktiiv ei ole seda käibel põhineva jaotuspõhimõtte kohaldamist siiski üldise jaotuskriteeriumina imperatiivselt kehtestanud. Taoline „mahaarvatava osa” kord ei ole liikmesriikidele kohustuslik, kui arvestada, et nad võivad artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu alusel määrata kindlaks sellest korrast erinevaid jaotuskriteeriume. Hoone soetamisel on võimalik sisendkäibemaksu jaotus ka tootmis- ja turuväärtuse vahelise suhte alusel [...]”.

13. Käibemaksuseaduse § 15a „Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine” lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„(1) „Kui esialgsete mahaarvatavate summade kindlaksmääramisel arvesse võetavaid andmeid muudetakse viie aasta jooksul pärast sellise kapitalikauba esmakordset kasutamist, mida on tehingute tarbeks kasutatud vaid ühe korra, tuleb nendele muudatustele vastava iga kalendriaasta kohta teha tasaarvestus soetus- ja tootmiskuludelt võetava sisendkäibemaksu 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.

(2) Lõikes 1 märgitud korrigeerimiseks tuleb selle lõike esimeses lauses nimetatud juhtudel igal muudatusele vastaval kalendriaastal maha arvata üks viiendik ja teises lauses nimetatud juhtudel üks kümnendik kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaksust.”

III. Põhikohtuasi, eelotsuse küsimused ja menetlus Euroopa Kohtus

14. Kinnisvaraettevõtte Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR tegi ajavahemikus 1999–2004 endale kuuluval maatükil vana hoone lammutustöid ning elu- ja äriruumi ehitustöid. Hoone sai valmis 2004. aastal ning hoones on kuus elu- ja äriruumi ning kümme maa-alust parkimiskohta. Mõned elu- ja äriruumid ning parkimiskohad on alates 2002. aasta oktoobrist välja üüritud.

15. Ajavahemikku 1999–2003 hõlmavatel maksustamisperioodidel arvestas Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR lammutus- ja ehitustööde eest tasutud käibemaksu mahaarvatava osa vastavalt jaotuspõhimõttele, mille ta tuletas äriruumide üürimisest (käibemaksuga maksustatav) ja muudest üüritehingutest (käibemaksust vabastatud) tulenevate käivate vahelise suhte alusel (edaspidi „käibel põhinev jaotuspõhimõte”). Selle jaotuspõhimõtte alusel moodustas mahaarvatav sisendkäibemaksu summa 78,15%. Kahe vaide tulemusel, mis esitati aastatel 2001 ja 2002 mahaarvatava käibemaksu summa kohta, nõustus Krefeldi

maksukeskus selle jaotuspõhimõttega.

16. Mõned hoone osad, mida esialgu oli plaanitud kasutada käibemaksuga maksustavaks tegevuseks, anti 2004. aastal käibemaksuvabalt üürile. Sisendkäibemaksu summa mahaarvamise korrigeerimiseks arvutas Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR oma 2004. aasta käibemaksudeklaratsioonis kompensatsioonisumma, mille puhul ta tugines käibel põhineva jaotuspõhimõtte kohaldamisele. Kokku tuli Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR-ile käibemaksu tagastada umbes 3500 euro suuruses summas.

17. Krefeldi maksukeskus lükkas selle arvutusmeetodi tagasi põhjusel, et pärast käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmanda lause jõustumist oli käibel põhinevat jaotuspõhimõtet lubatud kasutada vaid juhul, kui pole võimalik kasutada ühtegi teist mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste mahaarvamismeetodit. Kuna hoone lammutamiseks ja ehitamiseks kasutatud kaupade ja teenuste mahaarvamise kindlaksmääramine on võimalik ja täpsem äriruumide pindala (ruutmeetrite) ja eluruumide pindala vahelise suhte alusel (edaspidi „pindalal põhinev jaotuspõhimõte”), asus Krefeldi maksukeskus seisukohale, et Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR oleks pidanud kasutama seda põhimõtet. Seetõttu jaotas maksukeskus aastatel 1999–2004 ehituskuludelt tasumisele kuulunud sisendkäibemaksu summad erinevate äriruumide ja eluruumide vahel ning määras vastavalt pindalameetodi põhimõttele kindlaks parandussumma iga ruumi jaoks, sealhulgas nende ruumide jaoks, mille tegelik kasutamine ei erinenud esialgsest kavast. Krefeldi maksukeskuse otsusega kehtestati mahaarvamise protsendiks 38,74% kogu hoone selliselt pindalalt, mille üürimine on maksustatav, ning määrati Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR-ile 2004. aasta eest tagasimakstavaks käibemaksu summaks 950 eurot.

18. Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus) tühistas selle otsuse osaliselt põhjusel, et pindalal põhinevat jaotuspõhimõtet saab kohaldada üksnes käibemaksu puhul, mis kuulub tasumisele kõnealuse hoonega seotud hooldamiskulude eest alates 2004. aastast. Seetõttu määras ta Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR-ile 2004. aasta eest tagasimaksmiseks veidi üle 1700 euro.

19. Mõlemad põhikohtuasja pooled esitasid selle kohtuotsuse peale Bundesfinanzhofile (föderaalne maksukohus) kassatsioonkaebuse.

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tõusetuvad vaidluses esiteks küsimused, mis on seotud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 tõlgendamisega, mida Euroopa Kohus käsitles kohtuotsuses BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tuletab kõigepealt meelde, et kohtuotsuse Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) aluseks olnud asjas otsustas Euroopa Kohus oma otsuse punktis 21, et „maksukohustuslase äritegevuses kasutatud osa ja isiklikus kasutuses oleva osa vaheline [müügihinna] jaotus peab põhinema omandamise aasta jooksul äritegevuses toimunud kasutamise ja isikliku kasutamise proportsioonidel, kuid mitte füüsilisel jaotusel”.

22. Bundesfinanzhof otsustas sellest lahendist tulenevate järelduste põhjal 17. augusti 2001. aasta kohtuotsuses, et „kui on toimunud mitme kasutusotstarbega hoone soetamine või ehitamine, ei ole tasutud sisendkäibemaksu jaotamine lubatud investeeringul põhineva jaotuspõhimõtte ega ruumilise („füüsiline”) seose elemendi alusel; vastupidi, tuleb tugineda kogu hoone kasutamise „protsentuaalsele” jaotamisele maksuvabade tehingute ja maksustatavate tehingute tarbeks [...]”.

23. Pärast seda kohtuotsust muutis Saksa maksuamet osaliselt oma varasemat praktikat ja hakkas tegema vahet tulenevalt sellest, kas kõnealune käibemaks on seotud hoone soetamis? või ehituskuludega või on käibemaks seotud hoone kasutamise, korrashoiu ja hooldamise kuludega.

Esimesel juhul arvutatakse mahaarvamine vastavalt sellele, millises osas kasutatakse hoonet maksustatavate tehingute tarbeks. Teisel juhul jätkatakse mahaarvamise arvutamist hoone osa põhjal, mille puhul käibemaks on tasutud, kasutades jaotuspõhimõtet vaid selleks, et määrata kindlaks mahaarvamisõiguse ulatus niisuguste kauba tarnete ja osutatud teenuste eest tasutud käibemaksu suhtes, mis ei saanud olla seotud hoone konkreetse osaga või mis on seotud hoone üldkasutatavate ruumidega.

24. Selles olukorras soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus välja selgitada, kas kohtuotsus BLC Baumann (C-511/10, EU:C:2012:689) ei ole omakorda kahtluse alla seadnud olemasolevat maksustamispraktikat.

25. Esiteks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et selles kohtuotsuses otsustas Euroopa Kohus, et teistsugust jaotuspõhimõtet – ning seega mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste mahaarvamismeetodit – kui see, mis on nähtud ette kuuendas direktiivis ja põhineb käibel, on võimalik kasutada ainult siis, kui seda meetodit ei kohaldata kõikide juhtumite puhul, mil tegu on kasutamisega mitmeks otstarbeks ja kui see tagab täpsema mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul otsustas Euroopa Kohus, et käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmas lause ei ole kooskõlas kuuenda direktiiviga, sest selles on sätestatud mitme kasutusotstarbega kaupade puhul mahaarvatava osa arvutamise kord, mis näeb ette üldise erandi käibel põhinevast jaotuspõhimõttest. Mis puudutab tingimust, mille kohaselt kasutatud meetod peab tagama täpsema mahaarvamise, siis märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et see on käesoleval juhul täidetud, sest pindalal põhinev jaotus on üldjuhul täpsem kui käibel põhinev jaotus. Sellest järeldub, et eelistada tuleks meetodit, mida Saksamaa asutused ja kohtud enne kohtuotsuse Ambrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) väljakuulutamist kohaldasid ning mis seisnes selle väljaselgitamises, missuguse osa puhul hoonest tasuti käibemaksu, ja jaotuspõhimõtte kohaldamises ainult ülejäänud summade puhul, mis olid tõesti seotud mitme kasutusotstarbega hooneosadega, sest see annab täpsemaid tulemusi kui käibel põhinev jaotuspõhimõte.

26. Teiseks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kohtuotsuses BLC Baumann (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 19) täpsustas Euroopa Kohus, et liikmesriigil on võimalik kasutada mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste mahaarvamise meetodit, mis erineb kuuendas direktiivis sätestatud meetodist, üksnes „konkreetses tehingu korral, nagu näiteks mitme kasutusotstarbega hoone ehitamine”. Eelotsusetaotluse esitanud kohus – kes leiab, et sama meetodit, nimelt pindalal põhinevat meetodit, tuleks kohaldada käibemaksusummade suhtes, mis on seotud hoone ehitamise ja omandamisega, ning summade suhtes, mis on seotud hoone kasutamise, korrashoiu ja hooldamise kuludega – soovib järelikult teada, kas selline reeglite reastamine on nimetatud kohtuotsusega kooskõlas.

27. Teiseks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kuigi Euroopa Kohus on juba varem otsustanud, et seadusmuudatus võib kaasa tuua kohustuse korrigeerida mõningaid käibemaksu mahaarvamisi, on ta kuni käesoleva ajani võtnud seisukoha ainult selliste seadusmuudatuste kohta, mis mõjutavad mahaarvamisõigust ennast. Sellises olukorras tekib kahtlus, kas kuuenda direktiivi artikkel 20 lubab liikmesriigil nõuda maksukohustuslaselt käibemaksu korrigeerimist, kuna see riik muutis kohaldamisele kuuluvat mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste mahaarvamise meetodit, sealhulgas juhul, kui see maksukohustuslane jätkab hoone osade kasutamist maksustatavate tehingute tegemiseks vastavalt oma esialgsele plaanile ja kui ta ei ole esialgseid mahaarvamisi arvutanud ebatäpselt ega ole saanud esialgu toimunud mahaarvamistest põhjendamatut eelist.

28. Kolmandaks palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada, kas niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on käibemaksu korrigeerimine kooskõlas õiguskindluse ja õiguspärase

ootuse põhimõtetega. Nimelt märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks seda, et käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmas lause ei pruugi olla piisavalt täpne, sest see näeb ette erandi kõikideks mitme kasutusotstarbe juhtumiteks kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 sätestatud üldreeglist. Teiseks märgib ta, et Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR?i poolt kasutatud mitme kasutusotstarbega kaupade mahaarvamise meetodi olid pädevad haldus- ja kohtuasutused mitmeks aastaks heaks kiitnud. Kolmandaks täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et siseriiklikus õiguses puudub säte, mis näeb sõnaselgelt ette, et käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmanda lause jõustumine võib kaasa tuua käibemaksu korrigeerimise ning et siseriiklik õigus ei ole ette näinud üleminekukorda. Viimaseks rõhutab ta, et mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste mahaarvamise meetodi muutmine ei ole imperatiivne ja kuigi käibel põhinevat jaotuspõhimõtet peetakse alati objektiivseks hinnanguks käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 alusel, on see alates 1. jaanuarist 2004 siiski kohaldatav teise võimalusena.

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

„1. Euroopa Liidu Kohus on leidnud, et [kuuenda direktiivi] artikli 17 lõike 5 kolmas lõik võimaldab liikmesriikidel konkreetse tehingu korral, nagu on mitme kasutusotstarbega hoone ehitamine, näha tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa arvutamisel esmajärjekorras ette kõnealuse direktiivi artikli 19 lõikes 1 sätestatud käibel põhinevast meetodist erineva jaotuspõhimõtte, tingimusel et rakendatav meetod tagab mahaarvatava osa kindlaksmääramisel täpsema tulemuse (kohtuotsus BLC Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689).

a) Kas mitme kasutusotstarbega hoone soetamisel või ehitamisel tuleb ostetud kaubad ja teenused, mille maksustatav väärtus kuulub soetamis? või ehituskulude hulka, liigitada mahaarvatava sisendkäibemaksu täpsemaks kindlaksmääramiseks esmalt hoone (maksustatava või maksuvaba) kasutamisega seotud tehingute hulka ja vaid seejärel ülejääv sisendkäibemaks jaotada hoone pindalal või käibel põhineva meetodi alusel?

b) Kas põhimõtted, mis Euroopa Liidu Kohus tuletas kohtuotsuses BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689), ja vastus eelnevale küsimusele kehtivad ka mitme kasutusotstarbega hoone kasutamiseks, korrashoiuks ja hooldamiseks ostetud kaupade ja teenuste eest tasutud sisendkäibemaksu puhul?

2. Kas [kuuenda direktiivi] artiklit 20 tuleb tõlgendada nii, et viidatud sättes ette nähtud sisendkäibemaksu esialgse mahaarvamise korrigeerimine on kohaldatav ka olukorras, kus maksukohustuslane jaotas mitme kasutusotstarbega hoone ehitamisel tasutud sisendkäibemaksu selle direktiivi artikli 19 lõikes 1 ette nähtud ja liikmesriigi õigusega lubatud käibel põhineva meetodi alusel, kuid liikmesriik sätestab tagantjärele, et korrigeerimisperioodi suhtes tuleb esmajärjekorras kohaldada jaotuspõhimõtet, mis erineb käibel põhinevast meetodist?

3. Kas juhul, kui eelmisele küsimusele vastatakse jaatavalt, keelab õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõte [kuuenda direktiivi] artikli 20 kohaldamise, kui liikmesriik ei ole selgelt eespool kirjeldatud olukorraks kehtestanud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise korda ega ole näinud ette üleminekukorda ja kui Bundesfinanzhof [(föderaalne maksukohus)] on üldiselt pidanud maksukohustuslase rakendatud käibel põhinevat sisendkäibemaksu mahaarvamise meetodit sobivaks?”

30. Nende küsimuste kohta esitasid kirjalikud seisukohad Saksamaa Liitvabariik, Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik ning Euroopa Komisjon. Samad pooled kuulati ära ka kohtuistungil, mis toimus 9. juulil 2015.

IV. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

31. Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt saada täpsustusi kohtuotsuse BLC Baumbach (C-511/10, EU:C:2012:689) ulatuse kohta seoses niisuguse käibemaksu mahaarvamise arvutamise korraga, mis puudutab esiteks „mitme kasutusotstarbega” hoone ehitus- ja soetuskulusid, st kasutamist seoses nii tehingutega, mille puhul käibemaksu võib maha arvata (näiteks mõnede hoone osade üürimine äripindadena), kui ka seoses tehingutega, mis selleks õigust ei anna (näiteks üürimine eluruumina) (esimese küsimuse punkt a), ning teiseks selle hoone kasutamist ja hoolduskulusid (esimese küsimuse punkt b). See küsimus puudutab põhiliselt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 tõlgendamist.

32. Oma teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleb minu arvates analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada piiranguid, mille kehtestavad nii kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 2 kui ka õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtted liikmesriigi õigusele, kui maksukohustuslaselt nõutakse pärast käibemaksu mahaarvamise arvutamise korda puudutavat seadusmuudatust, et ta korrigeeriks enne selle seaduse jõustumist toimunud käibemaksu mahaarvamist.

33. Kuigi need küsimused keskenduvad eelkõige põhikohtuasjas kõne all oleva mitme kasutusotstarbega hoone maksualasele käsitlemisele, tuleb siiski märkida, et nagu nähtub eelotsusetaotluse põhjendustest ja huvitatud isikute seisukohtadest, tõstatab kohtuasi palju küsimusi seoses sellega, kas selline siseriiklik säte, nagu käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmas lause, mis on kehtestatud alates 1. jaanuarist 2004, on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 5 ning õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega.

34. Need küsimused on peaaegu täielikult identsed nendega, mis kerkisid esile kohtuotsuse BLC Baumbach (511/10, EU:C:2012:689) aluseks olnud asjas, kus Bundesfinanzhof (föderaalne maksukohus) esitas sarnaste tingimustega eelotsusetaotluse. See kohtuasi, mis puudutas konkreetselt mitme kasutusotstarbega hoone ehituskuludega seotud käibemaksu mahaarvamise arvutamise korda, on nimelt aluseks ka käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmanda lausega kehtestatud seadusmuudatusele, mis käsitleb kõikide mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste suhtes kohaldatavat käibemaksu mahaarvamise arvutamise korda, mille kohaselt käibel põhinev jaotuspõhimõte on „otsustavalt allutatud kohale taandatud”,⁽⁴⁾ kuigi vastavalt kuuenda direktiivi sätetele ja eesmärgile peab see põhimõte olema põhimõtteliselt ette nähtud esmajärjekorras, mida ma allpool üksikasjalikumalt meenutan.

35. Kohtuotsuses BLC Baumbach (C-511/10, EU:C:2012:689, punktid 17 ja 18) otsustas Euroopa Kohus tõesti, et „kui lubada liikmesriigil võtta vastu sellised õigusnormid, mida kirjeldas eelotsusetaotluse esitanud kohus ja mis näevad ette üldise erandi kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses ja teises lõigus ning artikli 19 lõikes 1 kehtestatud eeskirjadest, oleks see nimetatud direktiiviga vastuolus, täpsustades, et selline „tõlgendamine on muu hulgas kooskõlas ka kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu eesmärgiga, mille sätteid on sobilik kohaldada konkreetsel juhudel [...]”.

36. Saksamaa Liitvabariik, ja näib ka, et Bundesfinanzhof (föderaalne maksukohus) ei ole siiski teinud järeldusi sellest seisukohast, mis on otseselt seotud Saksamaa seadusandja poolt käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmanda lause vastuvõtmisega, mille kohaldamist põhikohtuasjas taas käsitletakse.

37. Kuna see – nagu ma allpool selgitan – Euroopa Kohtu poolt kohtuotsuse BLC Baumbach

(C-511/10, EU:C:2012:245) punktides 17–19 esitatud seisukoht tähendab, et Saksamaa Liitvabariik on rikkunud kuuenda direktiivi asjassepuutuvaid sätteid, peab selle tagajärg olema omakorda see, et käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmandat lauset isikute suhtes ei kohaldata. See tagajärg muudab seetõttu vastuse igale eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele suures osas ebavajalikuks, seega ma analüüsin neid küsimusi üksikasjalikult vaid teise võimalusena.

B. Esimene võimalus – kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 ja artikli 19 lõike 1 tõlgendamine ning käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmanda lause kohaldamatus

38. Käibemaksule, mille maksab täielikult lõpptarbija, on iseloomulik neutraalsus kõikides tootmise ja turustamise etappides. Enne lõpptarbijat maksavad tootmis- ja turustamisprotsessis osalevad maksukohustuslased maksuhaldurile käibemaksusummad, mis nad on oma klientidelt sisse nõudnud (tasumisele kuuluv käibemaks) ja millest on maha arvatud käibemaksusummad, mis nad on tasunud oma tarnijatele (mahaarvatav sisendkäibemaks).

39. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 alusel tekib maksukohustuslasel niipea, kui ta omandab kaupu või saab teenuseid, mida kasutatakse maksustatavate tehingute teostamiseks, õigus maha arvata kõnealuste kaupade ja teenuste omandamise või saamisega kaasnev käibemaks. Nagu Euroopa Kohus korduvalt märgib, on mahaarvamisoigus, mis on kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud maksustatavatelt tehingutelt tasutud käibemaksu osas, käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida põhimõtteliselt ei tohi piirata.(5)

40. Raskused võivad ilmnedagi siiski „mitme kasutusotstarbega” kaupade ja teenuste puhul, kui maksukohustuslane, olles omandanud kaubad ja teenused oma majandustegevuses, kasutab neid osaliselt maksustatavateks tehinguteks ja osaliselt muudel eesmärkidel.

41. Nagu mul on juba olnud võimalus selgitada, näeb kuues direktiiv ette kahte liiki mitme kasutusotstarbega seotud sätteid.(6)

42. Ühteainust liiki käsitletakse siiski käesolevas kohtuasjas. See puudutab liiki, millesse kuulub kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5.(7)

43. Selle sättega ette nähtud kord puudutab sisendkäibemaksu, mis kaasneb eranditult müügitehinguga seotud kulutustega, millest mõne puhul tekib õigus käibemaksu maha arvata, ja teiste puhul, kuna need on maksust vabastatud, seda õigust ei teki(8). Selline on olukord – nagu põhikohtuasjas – kulude puhul, mis on seotud nii kommertseesmärkidel (maksustatav) kui ka eluruumina (maksust vabastatud) kasutatava hoone üüritehingutega.

44. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt võib sellisel juhul maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud maksustatavatest tehingutest(9).

45. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 teise lõigu kohaselt arvutatakse mahaarvatav osa vastavalt sama direktiivi artikli 19 lõikega 1 kindlaks määratud osale(10), nimelt käibel põhinevale jaotuspõhimõttele.

46. Siiski, nagu Euroopa Kohus täpsustas, lubab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmas lõik, mis algab sõnadega „sellest olenemata”, teha selle artikli esimeses ja teises lõigus loetletud reeglist erandeid(11).

47. See artikkel võimaldab nimelt liikmesriikidel valida ühe muude mahaarvamisoiguse kindlaksmääramise meetodite hulgast, mis on loetletud selle artikli kolmandas lõigus, mille hulgas on eelkõige võimalus „lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema” (artikli 17 lõike 5

kolmanda lõigu punkt c), ning mis hõlmavad Euroopa Kohtu sõnul mitme kasutusotstarbega kinnisvara osade pindalal põhinevat jaotuspõhimõtet(12).

48. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandat lõiku tuleb seega käsitada nii, et see moodustab erandi selle artikli lõike 5 esimesest ja teisest lõigust(13).

49. Liikmesriigid peavad neile selle sätte alusel antud võimaluse kasutamisel järgima nii kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kasulikku mõju ning direktiivi eesmärki ja ülesehitust kui ka ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid, sealhulgas neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet(14).

50. Seega on liikmesriikide pädevus piiritletud, kui ta kehtestab käibel põhinevast meetodist erineva käibemaksu mahaarvamise arvutamismeetodi.

51. Nagu nähtub eelkõige kohtuotsustest BLC Baemarkt (C?511/10, EU:C:2012:245) ja Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056), sõltub liikmesriikidele antud võimaluse kasutamine kahe kumulatiivse tingimuse täitmisest.

52. Esiteks peavad liikmesriigid valima käibel põhinevale meetodile alternatiivsete arvutusmeetodite hulgast ühe „konkreetses tehinguks”(15) või vähemalt „konkreetsel juhudel”(16) või selleks, et arvestada „tegevuse eripära”.(17) Teisisõnu ei tohi alternatiivne arvutusmeetod olla igal juhul ülesehitatud meetodina, mis on üldine erand käibel põhinevast meetodist(18).

53. Teiseks peab alternatiivne meetod tagama tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse ulatuse „täpsema”(19) kindlaksmääramise kui see, mis oleks saadud käibel põhinevat jaotusmeetodit kasutades(20).

54. Kohtuotsuses BLC Baemarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) näivad Euroopa Kohtu kaalutlustes need kaks tingimust konkretiseerivat kuuenda direktiivi lõppeesmärki, eset ja põhimõtteid; need võimaldavad nimelt tagada neutraalsuse põhimõtte järgimise ja saavutada mahaarvamisõiguse ulatuse arvutamisel suurema täpsuse iga kord, kui see on põhjendatud, moonutamata käibemaksu mahaarvamise arvutamise korra põhistruktuuri, mis tugineb käibel põhinevale jaotuspõhimõttele antud prioriteedile.(21)

55. Minu arvates on liikmesriigil üksnes nende tingimuste järgimisel lubatud valida mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste mahaarvamisõiguse ulatuse arvutusmeetod, mis erineb käibel põhinevast meetodist, nagu on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktis c.

56. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus käsitleb neist tingimustest esimest lähemalt, ei ole ta Euroopa Kohtult otseselt küsinud, missugused järeldused tuleb teha sellest, kui Saksamaa Liitvabariik ei ole seda tingimust täitnud – hinnang, mis nähtub siiski kohtuotsuse BLC Baemarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) punktidest 17–19.

57. Täpsemalt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks vaid välja selgitada mitme kasutusotstarbega hoone korrashoiu? ja hoolduskuludega seotud mahaarvamisõiguse arvutamise seisukohast, kas eeldusel, et seoses nimetatud kuludega võiks kohaldada teistsugust käibemaksu mahaarvamise arvutusmeetodit kui käibel põhinev jaotuspõhimõte – sarnaselt nimetatud hoone ehituskuludele kohaldatavale meetodile, mida käsitleti kohtuasjas BLC Baemarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) – vastab see laiendus alati tingimusele, et teistsugune meetod peab puudutama „konkreetses tehingut”.

58. Teiseks, kuigi on tõsi, et Euroopa Kohtule esitatud kolmanda küsimuse kontekstis on eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnaselgelt välja toonud käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmanda lause ülemäära üldise laadi, piirduvad tema selle kohta esitatud küsimused õiguskindluse põhimõtte järgimisega olukorras, kus see õigusnorm sisaldab kaudset ja tagasiulatuvat sätet korrigeerida maksukohustuslase poolt esialgu tehtud käibemaksu mahaarvamist.

59. Seevastu ei palu eelotsusetaotluse esitanud kohus mingit selgitust seoses olukorraga, et Saksamaa Liitvabariik säilitas antud juhul pärast kohtuotsuse BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) väljakuulutamist käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmanda lause sätteid ja sellest sättest tuleneva käibel põhineva jaotuspõhimõtte täieliku teisejärgulisuse.

60. Teisisõnu tundub eelotsusetaotluse esitanud kohus tõlgendavat kohtuotsust BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) nii, nagu jäetaks tähelepanuta käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmanda lause üldine sõnastus, „justkui” oleks Euroopa Kohus lubanud Saksamaa seadusandjal näha esmajärjekorras ette teistsuguse arvutusmeetodi kui käibel põhinev jaotuspõhimõtte ilma mingi muu tingimusega peale tingimuse, et kohaldatav alternatiivne arvutusmeetod peab olema täpsem.

61. On tõsi, et kohtuotsus BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) on mitmes kohas kahemõtteline.

62. Selles staadiumis on mind huvitavast seisukohast oluline märkida, et kui selle kohtuotsuse resolutsioonis märgitakse, et liikmesriikidel lubatakse konkreetse tehingu korral – nagu näiteks mitme kasutusotstarbega hoone ehitamine – näha ette käibel põhinevast meetodist erineva jaotuspõhimõtte, „tingimusel et rakendatav meetod tagab mahaarvatava osa kindlaksmääramisel täpsema tulemuse”, lisab kohtuotsuse punkt 19, et see luba kehtib „järgides ühise käibemaksusüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid”.

63. See täpsustus näib kohtuotsuse punktidest 16–18 lähtuvalt tähendavat, et järgitakse käibemaksu mahaarvamise arvutuskorra põhistruktuuri, mis tugineb kõigi mitme kasutusotstarbega juhtumite korral käibel põhinevale jaotuspõhimõttele antud prioriteedile, või igal juhul seda, et välistatakse selle põhimõtte puhtalt teisejärgulisus, mis käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmandast lausest ikkagi tuleneb.

64. Käibe kriteeriumi pidamine sarnaselt Saksamaa seadusandjaga „viimaseks kõrvalvõimaluseks”(22) siis, kui kõik teised mahaarvamise meetodid on ammendunud, eristamata asjaomaseid mitme kasutusotstarbega tehinguid, rikub kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus ette nähtud üldreeglit ja „kuuenda direktiivi eesmärk[ki], mis on välja toodud selle direktiivi põhjenduses 12 ja mille kohaselt tuleks mahaarvatavat osa kõikides liikmesriikides arvutada samal viisil”(23).

65. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkt c näeb tõesti ette, et liikmesriik võib „lubada maksukohustuslasel maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema”.

66. Selleks et mitte võtta kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimeselt lõigult igasugune kasulik mõju, ei tähenda see luba siiski seda, et käibemaksu mahaarvamise arvutamine peab toimuma *kõigi* mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste tegeliku kasutamise alusel. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punkt c näeb lihtsalt ette võimaluse, nagu Ühendkuningriik oma kirjalikes märkustes sisuliselt väitis, et tegeliku kasutamise meetodi kohaldamine võiks puudutada kindlaksmääratud kaupa või teenust tervikuna või ainult osaliselt ja seda selle teistsuguse

kasutamise tõttu müügitehingutes.

67. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu punktiga c antud luba tähendab seega minu arvates asjaomaste tehingute selget ja täpset eelnevat valikut liikmesriigi poolt. Käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmandat lauset kohaldatakse aga eranditult kõigi mitme kasutusotstarbega kaupade suhtes ja see näeb üldistavalt ette, et käibel põhinev jaotuspõhimõte „on lubatud üksnes juhul, kui ükski muu majanduslikult põhjendatud jaotus pole võimalik”, ilma et oleks lisatud muud täpsustust, ja see on vastuolus kuuenda direktiiviga, nagu komisjon õigesti väidab.

68. Saksamaa valitsuse sõnul tõlgendas Bundesfinanzhof (föderaalne maksukohus) alates 7. mai 2014. aasta kohtuotsusest käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmandat lauset kooskõlas kuuenda direktiiviga nii, et käibel põhinevat jaotuspõhimõtet lubatakse juhul, kui ükski muu majanduslikult *täpsem* jaotus ei ole võimalik.

69. Niisugune kooskõlaline tõlgendamine kitsendab tõesti nende mahaarvamismeetodite ulatust, mis on alternatiivsed meetoditele, mis tagavad täpsema tulemuse kui tulemus, mille annab käibel põhineva jaotuspõhimõtte kohaldamine.

70. See tõlgendus peab siiski lihtsalt silmas kohtupraktikas BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) kehtestatud teise nõude täitmist. Seevastu ei korva see käibel põhineva jaotuspõhimõtte teisejärgulisust, mis tuleneb käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmandast lausest. Selline teisejärgulisus on vastuolus kohtuotsuses esitatud esimese tingimusega nimetatud jaotuspõhimõtte ülekaalukusest, kui liikmesriik ei tee kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu alusel teistsugust ja piiritletud mahaarvamismeetodi valikut.

71. Kuna näib, et eriti raske on omavahel kokku sobitada kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimest lõiku ja käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmandat lauset kooskõlalise tõlgendamismeetodi abil, mida eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb siiski kontrollida(24), peab see kohus seega tagama nimetatud sätetest esimese täieliku õigusliku toime ning jätma omal algatusel täitmata teise(25).

72. Sellest järeldub, et kuni siseriiklik seadusandja täpsustab üheselt mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste juhtumid, mille suhtes kohaldatakse tegeliku kasutamise meetodit, ja selleks, et see meetod tagaks täpsema tulemuse, peab Saksa maksuhalduri jaoks olema kohustuslik käibel põhinev jaotuspõhimõte, mida hageja kasutas põhikohtuasjas vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu ja artikli 19 lõike 1 selgetele ja tingimusteta sätetele.

73. Teisisõnu leian ma, et arvestades käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmanda lause vastuolu kuuenda direktiiviga, tuleb järeldada, et Saksamaa Liitvabariik ei ole kasutanud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus antud võimalust nõuetekohaselt, mis tähendab, et seal on kohaldatav üksnes käibel põhinev jaotuspõhimõte.

74. Neil asjaoludel ei tule enam vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele, mis puudutavad käibel põhinevale jaotuspõhimõttele alternatiivse mahaarvamisõiguse ulatuse arvutusmeetodi kohaldamist, sest käibel põhinevat jaotuspõhimõtet tuleb kohaldada kõigi mitme kasutusotstarbega juhtumite korral ja olenemata ostutehingutes kantud kuludest. Lisaks on ilmne, et ei ole vajalik sisendkäibemaksu korrigeerimine põhjusel, et jõustus käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmas lause, sest seda sätet ei tohi kohaldada põhikohtuasja hageja suhtes.

75. Seega teen Euroopa Kohtule ettepaneku otsustada, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimest lõiku ja artikli 19 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik näeb kõigi mitme kasutusotstarbega kaupade ja teenuste korral süstemaatiliselt ja vahet tegemata

esmajärjekorras ette mis tahes teistsuguse tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse ulatuse arvutamise meetodi kui käibel põhinev jaotuspõhimõtte, mis on eespool viidatud artiklite alusel kohaldatav eelisjärjekorras. Kuna selgelt ei ole kindlaks määratud tehinguid, mille suhtes kohaldatakse alternatiivset arvutusmeetodit või alternatiivseid arvutusmeetodeid, mis peaksid eelkõige tagama täpsema tulemuse kui käibel põhineva jaotuspõhimõtte kohaldamine, ei tohi asjaomane liikmesriik teha maksukohustuslastele nende teiste meetodite kohaldamist kohustuslikuks.

76. Juhul, kui Euroopa Kohus ei nõustu eelnenud analüüsi ja vastusega, mille kohta ma ettepaneku teen, uurin teise võimalusena eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esitatud kolme eelotsuse küsimust.

C. *Teine võimalus – esimene eelotsuse küsimus*

77. Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus välja selgitada, kas mitme kasutusotstarbega hoonega seoses tasutud sisendkäibemaksu tuleb vastavalt liigitada hoone kasutamise seotud maksustatavate või maksuvabade tehingute hulka ja vaid tehingutega seotud ülejääv käibemaks (eelkõige hoone üldkasutatavad ruumid) tuleb jaotada üldise jaotuspõhimõtte alusel (vastavalt pindalale või käibe), või kas jaotuspõhimõtet (vastavalt pindalale või käibe) kohaldatakse kõigi hoonega seotud tehingute suhtes.

78. Eelotsusetaotluse esitanud kohus jaotab selle küsimuse lähtuvalt sellest, kas ostudega seotud kulud puudutavad esiteks mitme kasutusotstarbega hoone soetamist või ehitamist (käsitleti juba kohtuotsuse BLC Baemarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) aluseks olnud asjas) ja teiseks, kas need puudutavad nimetatud hoone hooldust (mis ei olnud Bundesfinanzhofi (föderaalne maksukohus) poolt nimetatud kohtuasjas esitatud küsimuse eesmärk).

79. See sisendkäibemaksuga seotud kulude laadi põhjal toimuva eristuse põhjus näib olevat eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tõlgenduses, mille on andnud Saksa maksuasutused ja ?kohtud kohtuotsuse Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304) punktile 21. Selle tõlgenduse kohaselt võib mitme kasutusotstarbega hoone soetamis? või ehituskulusid jaotada üksnes vastavalt hoone kasutamise osale maksustatavate või maksust vabastatud tehingute tarbeks ja mitte selle kinnisvara pindala alusel, samas kui hoone hoolduskulude puhul on nende summade aluseks olevatel teenustel üldjuhul tihedam seos hoone pindalaga, kui neil pindadel toimunud käibega.

80. Selle küsimuse põhjus näib olevat seotud uue ebaselguse või vähemalt kohmaka sõnastusega kohtuotsuse BLC Baemarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) põhjendustes.

81. Nimelt, kuigi sisuliselt on nimetatud kohtuotsuse punktides 24 ja 26 ning resolutsioonis märgitud, et liikmesriigi poolt direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõigu alusel valitud pindalal põhinev mahaarvamisõiguse arvutamismeetod peab tagama tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise osa „täpsema” kindlaksmääramise kui see, mis saadakse käibel põhinevat jaotusmeetodit kasutades, mainib sama kohtuotsuse punkt 23, et selle osa arvutamine peab olema „nii täpne kui võimalik”.

82. Kuigi see eelotsusetaotlusest otseselt ei nähtu, tundub siiski eelotsusetaotluse esitanud kohtu analüüsist järelduvat, et selle kohtu poolt väljapakutud alternatiivi esimene osa, st kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimesel või kolmandal lõigul põhineva jaotuspõhimõtte kasutamine selliste hoone osade suhtes, mis on tegelikult mitme kasutusotstarbega, võib anda veel täpsema tulemuse kui see, mis saadakse kogu asjaomase hoone suhtes sellise jaotuse kasutamise põhjendatud arvutusest.

83. Seega tuleb täpsustada, kas juhul, kui liikmesriik kasutab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus pakutud võimalust, peab ta valima arvutusmeetodi, mis on nii täpne kui võimalik, või lihtsalt meetodi, mis tagab mahaarvamisõiguse ulatuse täpsema kindlaksmääramise kui see, mis saadakse käibel põhinevat jaotuspõhimõtet kasutades(26).

84. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu analüüsi kohta tuleb mul anda kolm kommentaari.

85. Esiteks, eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt tehtud eristus, mis tugineb kohtuotsuse Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304) tõlgendusele, ei tundu mulle ülekantav kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 konteksti, mis erinevalt selle kohtuotsuse aluseks olnud olukorrast puudutab üksnes maksukohustuslase poolt majandustegevuses tehtud tehinguid.

86. Nimelt, nagu Ühendkuningriigi valitsus tabavalt märkis oma kirjalikes märkustes, oli kohtuotsuses Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304) küsimus selles, kas juhul, kui isik müüb hoone, mida kasutati üheaegselt nii äritegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks, tuleb käibemaksu deklareerida isiklikuks tarbeks kasutatud hoone osa kohta. Pärast seda, kui Euroopa Kohus oli meenutanud, et isik, kes teeb tehingu eraisikuna, ei ole käibemaksukohustuslane, täpsustas ta selle kohtuotsuse punktis 21, et „maksukohustuslase äritegevuses kasutatud osa ja isiklikus kasutuses oleva osa vaheline jaotus peab põhinema omandamise aasta jooksul äritegevuses toimunud kasutamise ja isikliku kasutamise osakaalul, kuid mitte füüsilisel jaotusel”, st teisisõnu hoone erinevate pindalade kasutamise alusel.

87. See hinnang, nagu see tuleneb kohtuotsuse Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304) punktis 21 tehtud viitest samas kohtuasjas (C?291/92, EU:C:1995:304) esitatud kohtujurist Jacobs'i ettepaneku punktile 50, näib olevat põhjendatud, et välistada kohtujuristi poolt toodud näidetest lähtuvalt topeltmaksustamise riski, mis tuleneb „isiklikuks tarbeks kasutatud osa määramisest kinnisasja füüsilise jaotuse alusel”, ilma et seega antaks asjaomasele isikule võimalust kasutada kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 2 sätestatud korrigeerimise mehhanismi, kui ruumi kasutamist hiljem muudetakse.

88. Euroopa Kohus lükkas kohtuasjas Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, punkt 54) ümber võimatuse valida jaotus kinnisvara pindala alusel – mis nähtus kohtuotsuse Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304) punktist 21 –, kuna selles kohtuasjas käsitletav olukord oli seotud kinnisvara osade ja maapinnaga, mis olid „mõeldud kasutamiseks äritegevuseks”, st tehinguteks, mille suhtes kohaldatakse käibemaksu ja mille puhul on korrigeerimine alati võimalik.

89. Vastupidi sellele, mida soovitab eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei takista kohtuotsuse Armbrecht (C?291/92, EU:C:1995:304) punkt 21 liikmesriigil sugugi lubada või nõuda tasutud sisendkäibemaksu jaotust erinevate hoone pindalade kasutamise alusel sellises olukorras nagu põhikohtuasjas.

90. Teiseks, mis puudutab kohtuotsuse BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:689) punkti 23 sõnastuse kahemõttelisust, võib selle hõlpsalt ümber lükata, kui lugeda üksnes kohtuotsuse resolutsiooni ja teisi selle kohtuotsuse põhjendustega kooskõlas olevaid punkte. Nimelt nõuavad need punktid vaid seda, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõiguga antud võimalusel põhinev konkreetse tehingu korral liikmesriigi poolt kasutatav käibemaksu mahaarvamise arvutusmeetod tagaks käibel põhineva jaotuspõhimõtte kasutamisest saadud tulemusest täpsema tulemuse, aga mitte tulemuse, mis on nii täpne kui võimalik.

91. Kasutades kaalutlusruumi, mis liikmesriikidel on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud meetoditest ühe valimisel, ei saa nõuda, et nad võtaksid kasutusele sellise meetodi, mille tulemus on nii täpne kui võimalik, kui kasutatud meetod tagab neutraalsuse

põhimõtte järgimise ja selle haldamine on liikmesriigi arvates lihtsam.

92. Nimelt, kuna Euroopa Liidu seadusandja poolt valitud käibel põhinev jaotuspõhimõtte tugineb juba mõnele lihtsustamistele, mis tagavad õiglaselt ja mõistlikult täpselt lõplikult mahaarvatava summa arvutamise(27), ei ole liikmesriigi poolt muu põhimõtte või meetodi valimisega seotud õiguse kasutamine – selleks et mitte võtta sellelt kasulikku mõju – seatud sõltuvusse kohustusest teha kindlaks niisugust tulemust tagav meetod, mis on nii täpne kui võimalik, kui lähtuda eelkõige paljudest konkreetsetest juhtumitest, millega siseriiklikel maksuametitel tuleb tegeleda.

93. Sellest järeldub, nagu väitsid nii komisjon kui ka Ühendkuningriik, et liikmesriik võib suurepäraselt valida jaotuspõhimõtte mitme kasutusotstarbega hoone kõigi osade kasutamise (maksustatud või maksust vabastatud) alusel või vajaduse korral määrata üksnes sellised ostutehingutes kantud kulud hoone kindlaksmääratud osadele, mida ei saa määrata käibel põhineva jaotuspõhimõtte kohaldamisega.

94. Seetõttu leian ma, et tuleb ümber lükata Saksamaa valitsuse väide, mille kohaselt (mitme kasutusotstarbega) hoone teatud osadele kulude otse määramine ei kujuta endast kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus sätestatud „jaotuspõhimõtet” nii, nagu seda on tõlgendatud kohtuotsuses BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), ning et sellisel juhul oleks kohaldatav vaid kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 ja selle lõige 5 on asjassepuutuv üksnes kulude korral, mida ei saa määrata hoone konkreetsetele osadele, nagu üldkasutatavate ruumide hooldamisega tekkinud kulud.

95. Ma olen valmis tegema järeleandmise, et otse määramine ei kajasta kasutamise protsendimäära, erinevalt osa jaotamisel põhinevatest meetoditest. Siiski tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmas lõik annab liikmesriikidele võimaluse lubada maksukohustuslasel maha arvata *kõikide* kaupade ja teenuste *või neist osa* kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema. Olenemata sellest, mida Saksamaa valitsus ütleb, kuulub seega mitme kasutusotstarbega hoone teatud osadega seotud kulude otse määramine kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus ette nähtud võimaluse rakendamise konteksti.

96. Minu kolmas ja viimane märkus puudutab „konkreetses tehingu” mõistet kohtuotsuse BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) tähenduses.

97. Selle kohtuotsuse punktides 19 ja 26 ning resolutsioonis täpsustas Euroopa Kohus, et selline tehing oli „mitme kasutusotstarbega hoone ehitamine”. Nagu komisjon selle kohta märkis, ei tähenda see siiski seda, et sellise hoone kasutamine, korrashoid ja hooldamine on välistatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmanda lõiguga liikmesriikidele antud võimaluse kasutamisest. Mitme kasutusotstarbega hoone soetamiskulude eristamine selle kasutamise ja hooldamisega seotud kuludest ei nähtu kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 5 ega Euroopa Kohtu praktikast.

98. Samuti ei tea ma põhjust, miks peaks liikmesriigil – kes juba on valinud käibel põhinevale jaotuspõhimõttele alternatiivse meetodi mitme kasutusotstarbega hoone soetamis? ja ehituskulude eest tasutud käibemaksu mahaarvamiseks – olema keelatud sellist meetodit kohaldada niisuguse mahaarvatava käibemaksu arvutamiseks, mis on seotud sellise hoone kasutamis? ja hooldamiskuludega.

99. Põhitingimus on minu arvates järgida põhimõtteid, millele kuuenda direktiivi ühine käibemaksusüsteem tugineb, et valitud meetod tagaks mahaarvamiseõiguse ulatuse arvutamise täpsema tulemuse, kui on käibel põhineva jaotuspõhimõtte kasutamine.

100. Seetõttu, kui liikmesriik leiab, et selline on üldjuhul olukord mitme kasutusotstarbega hoone kasutamise, hooldamise ja korrashoiutehingute korral, sest nende tehingutega seotud kulud on näiteks tihedamalt seotud hoone pindalaga, kui hoone erinevatest osadest saadud käibega, ei takista minu arvates miski sellel liikmesriigil kasutada sellist liiki tehinguteks kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus antud võimalust.

101. Tingimusel, et liikmesriik järgib põhimõtteid, millele ühine käibemaksusüsteem tugineb, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul niisiis kontrollida, kas erineva kasutusotstarbega hoone kasutamise, korrashoiu ja hoolduskuludega seotud käibemaksu arvutamiseks tagab pindalal põhinev arvutusmeetod täpsema tulemuse kui see, mida võimaldab käibel põhinev jaotuspõhimõte.

D. *Teine võimalus – teine ja kolmas eelotsuse küsimus*

102. Oma teise eelotsuse küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas liikmesriigil on kuuenda direktiivi artikli 20 alusel lubatud maksukohustuslaselt nõuda esialgu toimunud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist olukorras, kus see liikmesriik näeb korrigeerimisperioodi jooksul esmajärjekorras ette mitme kasutusotstarbega hoone ehitamiseks tasutud sisendkäibemaksu jaotuspõhimõtte esialgse mahaarvamise hetkel kohaldatud käibel põhineva jaotuspõhimõtte asemel.

103. Nagu nähtub eelotsusetaotluse põhjendustest, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused seotud kontekstiga, kus põhikohtuasja hageja poolt esialgu tehtud mahaarvamine puudutab viit aastat (1999–2003), mis eelnesid käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmanda lause jõustumisele (1. jaanuar 2004), ja kus nii enne kui ka pärast selle sätte jõustumist jäi hoone maksustatava ja maksust vabastatud tegevuse vastav osakaal muutumatuks.

104. Teisele küsimusele jaatava vastuse korral soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma kolmanda küsimusega välja selgitada, kas õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtetega on siiski vastuolus sellise korrigeerimise kohaldamine, kui see ei tulene sõnaselgelt siseriiklikust õigusest ja sellega ei kaasne mitte mingit üleminekukorda.

105. Sõltumata küsimusest korrigeerimise tagasiulatuva kohaldamise kohta, on Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus seisukohal, et liikmesriigil on õigus nõuda korrigeerimist pärast seadusmuudatust, mis puudutab tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ulatuse arvutuskorda. Komisjon väidab vastupidist, sest maksukohustuslasele ei anta mingit põhjendamatut soodustust ja käibemaksu neutraalsus säilib.

106. Kuigi mahaarvamise õigust rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata(28), kehtestab kuues direktiiv ka esialgu mahaarvatud käibemaksu korrigeerimise korra sätted, mis on ise lahutamatu osa selle direktiiviga kehtestatud käibemaksu mahaarvamiskorrast(29).

107. Kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 1 näeb niisiis ette, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras eelkõige siis, kui mahaarvamine oli suurem või väiksem, kui maksukohustuslasele lubatud või kui pärast tagasimakse tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid.

108. Kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 2 on sätestatud, et 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 mahaarvamise õiguses võrreldes õigusega*

sellel aastal, mil kaup omandati või toodeti.

109. Sama säte lubab liikmesriigil tootmisvahenditena omandatud kinnisvara puhul korrigeerimisperioodi pikendada 20 aastani(30).

110. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on selle direktiiviga korrigeerimise vallas ette nähtud reeglite eesmärk *suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem teostatud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamise õiguse ainult selles osas, milles nad on seotud maksustatavate tehingutega*. Nimetatud reeglitega on selle direktiivi eesmärk ka *tiheda ja otsese sideme loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning maksustatavate tehingutega seotud asjaomaste kaupade ja teenuste kasutamise vahel*.(31)

111. Euroopa Kohus on ka täpsustanud eelkõige seoses kinnisasjadega, mida sageli kasutatakse palju aastaid hõlmava ajavahemiku jooksul, mille kestel nende kasutusotstarve võib muutuda, et mahaarvamise korrigeerimisperiood *võimaldab vältida mahaarvamise arvutamisel ebatäpsusi* ja maksukohustuslasele põhjendamatute soodustuste andmist või neile ebasoodsa olukorra tekkimist juhul, kui mahaarvamise summa kindlaksmääramisel algselt arvesse võetud asjaolud pärast deklaratsiooni esitamist muutuvad(32).

112. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 1 punktile a korrigeeritakse esialgset mahaarvamist, kui see oli suurem või väiksem, kui maksukohustuslasele lubatud, või vastavalt selle artikli lõikele 2, mis on kohaldatav kinnisasjade suhtes, võttes aluseks *muutused* mahaarvamisõiguses järgmistel aastatel, mis järgnevad kauba omandamise või tootmise aastale.

113. Just kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 2 alusel otsustas Euroopa Kohus kohtuotsuses Gemeente Leusden ja Holin Groep (C-487/01 ja C-77/02, EU:C:2004:263, punkt 53), et esialgu mahaarvatud käibemaksu korrigeerimine võib tuleneda mahaarvamisõigust puudutavast seadusmuudatusest, mis on seotud õiguse muutmisega valida põhimõtteliselt maksust vabastatud müügitehing.

114. Komisjon väidab oma märkustes sisuliselt seda, et sellist korrigeerimist võib lubada siiski vaid olukorras, kus muudatus muudab kõnealuse tehingu maksustatavust või mittemaksustatavust, st juhul, kui see mõjutab mahaarvamisõiguse enda olemasolu. Selline oht eksisteerib vaid sellistel juhtudel, kui maksukohustuslane võib saada põhjendamatut soodustust või sattuda ebasoodsasse olukorda.

115. Selline lähenemine, mis kaldub eelistama ühte korrigeerimise eesmärki, näib jätvat siiski arvestamata Euroopa Kohtu juhised, mille kohaselt mahaarvamiste korrigeerimise eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust või võimaldada vältida ebatäpsusi mahaarvamise arvutamisel.

116. On selge, et korrigeerimine peab toimuma, kui liikmesriik muudab konkreetse müügitehingu maksustatavust või vabastatust käibemaksust, järgides kuuenda direktiivi sätteid. Puudub igasugune kahtlus, et selline korrigeerimine on kohustuslik(33).

117. Kuuenda direktiivi artikkel 20 ei keela siiski liikmesriigil ka nõuda, et selline korrigeerimine toimuks seetõttu, et ta otsustas muuta mahaarvamisõiguse ulatuse arvutamise korda, valides vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandale lõigule ja ühise käibemaksusüsteemi põhimõtetele meetodi, mis tagab täpsema tulemuse, kui saadakse käibel põhineva jaotusmeetodi kasutamisest.

118. Nimelt suurendab korrigeerimine sellisel juhul täpsust mahaarvamistel, mida tuleb teha aastate jooksul, mille kestel kinnisasja soetamiskulusid amortiseeritakse(34).

119. Lisaks, nagu ka Ühendkuningriigi valitsus kohtuistungil märkis, kui võimaldada maksukohustuslasele – nagu komisjon väidab – käibel põhineva jaotuspõhimõtte kasutamise jätkamist kogu kinnisasja korrigeerimisperioodi jooksul, kuigi liikmesriik on võtnud vastu seadusmuudatuse, mis näeb esmajärjekorras ette täpsema tulemuse tagava alternatiivse arvutusmeetodi kohaldamise, toob see kaasa soodustuse andmise maksukohustuslastele, kes on kinnisasjad omandanud enne selle seadusmuudatuse jõustumist. Nimelt võib sellisel juhul seadusmuudatusele vaatamata arvutada iga-aastast korrigeerimist ikkagi kogu korrigeerimisperioodi jooksul (olenevalt liikmesriigist 5–20 aastat) vähem täpse tulemuse andva meetodiga, mida kohaldatai seda liiki kaupade ostu- ja ehitustehingute korral varem.

120. Seega leian ma, et kuuenda direktiivi artikliga 20 ei ole vastuolus see, kui liikmesriik nõuab maksukohustuslaselt mitme kasutusotstarbega hoone ehituskuludega seotud sisendkäibemaksu esialgse mahaarvamise korrigeerimist, kui see liikmesriik näeb seadusega korrigeerimisperioodil esmajärjekorras ette jaotuspõhimõtte, mis tagab käibemaksu mahaarvamise täpsema tulemuse kui saadakse esialgse mahaarvamise hetkel kohaldatava jaotuspõhimõtte kasutamisega.

121. Kui liikmesriik kasutab niisugust õigust kuuenda direktiivi alusel, tuleb selle kasutamisel siiski järgida maksukohustuslaste õiguskindluse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtteid, mis on mõlemad osa liidu õiguskorrast.(35)

122. Neist põhimõtetest esimene nõuab esiteks, et õiguslik regulatsioon oleks selge ja täpne ning teiseks, et selle kohaldamine oleks tema subjektidele ettenähtav(36).

123. Lisaks tuleb õiguskindluse põhimõtet eriti rangelt järgida siis, kui tegemist on õigusnormidega, mis võivad tekitada rahalisi kohustusi, et asjaomastel isikutel oleks võimalik täpselt teada oma kohustusi(37).

124. Lisaks on juba Euroopa Kohus otsustanud, et õiguskindluse põhimõttega on vastuolus – välja arvatud erandlikel asjaoludel, mis on õigustatud üldise huvi eesmärgiga –, kui siseriiklik seadusandja määrab liidu õigusega reguleeritud õigusaktile alguskuupäeva, mis eelneb selle avaldamise kuupäevale(38).

125. Käesolevas asjas toob eelotsusetaotluse esitanud kohus välja palju asjaolusid, mis seavad selle põhimõtte järgimise kahtluse alla.

126. Lisaks minu peamises analüüsis esitatud kaalutlustele nõustun ma täielikult eelotsusetaotluse esitanud kohtu argumendiga, et käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmas lause ei ole piisavalt täpne võimaldamaks aru saada, et see toob kaasa tasutud sisendkäibemaksu korrigeerimise, mis puudutab selle sätte jõustumisele eelnenud aastate põhjal juba lubatud mahaarvamisi.

127. Nimelt, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, ei viita see säte sugugi käibemaksuseaduse §-le 15a, mis kujutab endast kuuenda direktiivi artikli 20 üleminekunormi siseriiklikus õiguses(39).

128. Kuna aga käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmanda lause alusel maksuhaldurite nõutavat korrigeerimist ei ole kuuenda direktiivi artikkel 20 kehtestanud, ei saa maksukohustuslane mõistlikult eeldada, et korrigeerimist nõutakse ilma, et see nähtuks selgelt ja üheselt kõnealusest seadusmuudatusest.

129. Lisaks ei saa Saksamaa valitsus tõsiselt väita, et olukord põhikohtuasjas on analoogne asjaga, milles tehti kohtuotsus Gemeente Leusden ja Holin Groep (C?487/01 ja C?7/02, EU:C:2004:263).

130. Nimelt, kui viimati nimetatud kohtuasjas otsustas Euroopa Kohus, et Madalmaade seadusandja võttis meetmeid, et mahaarvamisõiguse korrigeerimist puudutava seaduse kohaldamine ei tuleks maksukohustuslastele üllatusena, andes neile uue olukorraga kohanemiseks vajaliku aja(40), ei ole olukord kindlasti selline käesolevas kohtuasjas, sest eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis selle kohta, et mingit üleminekukorda vastu ei võetud.

131. Viimaseks, kuna maksuhaldurid on proovinud käesolevas asjas anda käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmandale lausele tagasiulatuvat mõju tasutud sisendkäibemaksu korrigeerimise abil, on oluline meenutada, et selline mõju on õiguskindluse põhimõttega kooskõlas vaid erandlikel asjaoludel, mis on õigustatud üldise huvi eesmärgiga, nagu vajadus võidelda maksustamise vältimisega(41) või ennetada soovimatute maksuskeemide laiaulatuslikku kasutamist.(42) Käesolevas asjas ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus ega Saksamaa valitsus maininud, et käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmanda lause vastuvõtmine oli põhjendatud ühe või mitme analoogilise eesmärgiga.

132. Seoses õiguspärase ootuse põhimõttega tuleb meenutada, et see laieneb kõigile isikutele, kellel haldusasutus on talle konkreetseid kinnitusi andes tekitanud põhjendatud ootusi(43).

133. Sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tähendab see kontrollimist, kas haldusasutuse aktid tekitasid ettenägelikul ja mõistlikul ettevõtjal põhjendatud ootuse, ning kui tekitasid, siis tuleb tuvastada, kas see ootus on õiguspärane(44).

134. Sellega seoses nähtub eelotsusetaotluses esitatud selgitustest, et Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus) menetluse ajal lubas maksuhaldur hageja poolt põhikohtuasjas kasutatud jaotuspõhimõtet aastaid 2001 ja 2002 puudutavatel maksustamisperioodidel.

135. Seda olukorda peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kindlasti arvesse võtma. Kui vähemalt nende kahe aasta osas on kindlaks tehtud maksuhalduri nõusoleku lõplikkus, peab see minu arvates eelkõige ära hoidma käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmanda lause igasuguse kohaldamise tagasiulatuvalt. Selline tagasiulatuv mõju võtab nimelt maksukohustuslaselt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, mille ta täielikult sai varasema seaduse kehtivusajal(45). Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb veel hinnata, kas nimetatud nõusolek võib mõjutada ka käibemaksu mahaarvamisõiguse ulatust aastaid 1999 ja 2000 puudutavatel maksustamisperioodidel. Eelkõige tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul välja selgitada, kas põhikohtuasja hageja võis maksuhaldurilt saada kinnituse või võis õiguspäraselt järeldada nende käitumisest, et selline nõusolek pidi seda enam kehtima selle kahe maksustamisperioodi suhtes.

136. Ma meenutan siiski, et selline väljaselgitamine on üleliigne, kui Euroopa Kohus nõustub minu poolt esimese võimalusena antud hinnanguga, mille kohaselt käibemaksuseaduse § 15 lõike 4 kolmas lause ei ole põhikohtuasja hagejale kohustuslik, sest see ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 5 ja artikli 19 lõikega 1.

V. Ettepanek

137. Arvestades minu esimese võimalusena antud hinnangus esitatud kaalutlusi, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (föderaalne maksukohus) esitatud eelotsusetaotlusele järgmiselt:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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 17 lõike 5 esimest lõiku ja artikli 19 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriik näeb kõigi „segakasutuses” olevate kaupade ja teenuste korral süstemaatiliselt ja vahet tegemata esmajärjekorras ette mis tahes teistsuguse tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse ulatuse arvutamise meetodi kui jaotuspõhimõtte, mis põhineb äriruumide üürileandmisest (käibemaksuga maksustatav) saadud käibe ja muudest üüritehingutest (käibemaksuvaba) saadud käibe vahelisel suhtel. Kuna selgelt ei ole kindlaks määratud tehinguid, mille suhtes kohaldatakse alternatiivset arvutusmeetodit või alternatiivseid arvutusmeetodeid, mis peaksid eelkõige tagama täpsema tulemuse, kui eelnimetatud jaotuspõhimõtte kohaldamine, ei tohi asjaomane liikmesriik teha maksukohustuslastele nende teiste meetodite kohaldamist kohustuslikuks.

1 – Algkeel: prantsuse.

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

3 – EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274.

4 – Kohtujuristi ettepanekus, Cruz Villalón, kohtuasi BLC Baumarkt (C?511/10, EU:C:2012:245) punktis 44 kasutatud väljendi ülevõtmine.

5 – Vt eelkõige kohtuotsused *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, punkt 24) ja *Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt* (C?108/14 ja C?109/14, EU:C:2015:496, punkt 22).

6 – Vt minu ettepanek, kohtuasi *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C?515/07, EU:C:2008:769, punktid 23–30).

7 – Teine liik, mida käesolev kohtuasi ei puuduta, näeb ette kaupade ja teenuste kasutamise üheaegselt nii majandustehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka muuks tarbeks väljaspool maksukohustuslase ettevõtlust.

8 – Vt selle kohta eelkõige kohtuotsused *Securenta* (C?437/06, EU:C:2008:166, punkt 33) ja *Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt* (C?108/14 ja C?109/14, EU:C:2015:496, punktid 26 ja 27).

9 – Vt eelkõige kohtuotsused *Centralan Property* (C?63/04, EU:C:2005:773, punkt 53); *Royal Bank of Scotland* (C?488/07, EU:C:2008:750, punkt 17); *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689, punkt 13) ja *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541, punkt 28).

10 – Kohtuotsused *Royal Bank of Scotland* (C?488/07, EU:C:2008:750, punkt 18); *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689, punkt 14) ja *Le Crédit Lyonnais* (C?388/11, EU:C:2013:541, punkt 29).

11 – Vt kohtuotsused *Royal Bank of Scotland* (C?488/07, EU:C:2008:750, punkt 19) ja *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689, punkt 15).

12 – Vt kohtuotsus *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689, punkt 24).

13 – Kohtuotsused *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689, punkt 16) ja *Banco Mais* (C?183/13, EU:C:2014:2056, punkt 18).

14 – Vt kohtuotsused *BLC Baumarkt* (C?511/10, EU:C:2012:689, punktid 16 ja 22); *Le Crédit*

Lyonnais (C?388/11, EU:C:2013:541, punkt 52) ja Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056, punkt 27).

15 – Kohtuotsus BLC Baemarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punktid 19 ja 24).

16 – *Idem* (punktid 18 ja 20).

17 – Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056, punkt 29).

18 – Kohtuotsus BLC Baemarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punkt 17).

19 – Kohtuotsus BLC Baemarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punktid 18, 24, 26 ja kohtuotsuse resolutsioon).

20 – Vt ka kohtuotsus Banco Mais (C?183/13, EU:C:2014:2056, punkt 32).

21 – Vt selle kohta kohtujuristi ettepanek, Cruz Villalón, kohtuasi BLC Baemarkt (C?511/10, EU:C:2012:245, punkt 44).

22 – Kohtujuristi väljend, Cruz Villalón, kohtuasi BLC Baemarkt (C?511/10, EU:C:2012:245, punkt 52).

23 – Kohtuotsus BLC Baemarkt (C?511/10, EU:C:2012:689, punkt 17).

24 – Ma tuletan meelde, et siseriikliku õiguse kooskõlalise tõlgendamise kohustus liidu õiguse alusel ei või eelkõige olla aluseks siseriikliku õiguse *contra legem* tõlgendamisele: vt eelkõige kohtuotsused Lopes Da Silva Jorge (C?42/11, EU:C:2012:517, punkt 55) ja Association de médiation sociale (C?176/12, EU:C:2014:2, punkt 39).

25 – Vt selle kohta kohtuotsus Taricco jt (C?105/14, EU:C:2015:555, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 – Selliselt on mõistnud eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimese eelotsuse küsimuse aluseks olnud arutluskäiku ka Ühendkuningriik.

27 – Vt selle kohta kohtujuristi ettepanek, Cruz Villalón, kohtuasi BLC Baemarkt (C?511/10, EU:C:2012:245, punkt 33).

28 – Vt eelkõige kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 – Vt eelkõige kohtuotsused Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, punkt 50) ja Pactor Vastgoed (C?622/11, EU:C:2013:649, punkt 33).

30 – Saksamaa Liitvabariik valis käibemaksuseaduse § 15a sätetes korrigeerimisperioodiks 10 aastat.

31 – Vt eelkõige kohtuotsus Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, punkt 57) ja Pactor Vastgoed (C?622/11, EU:C:2013:649, punkt 34, kohtujuristi kursiiv).

32 – Vt selle kohta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punkt 25) ja kohtumäärus Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punkt 20, kohtujuristi kursiiv).

33 – Vt selle kohta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 30) ja kohtumäärus Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 23).

34 – Tuletan meelde, et kapitalikaupadele, eelkõige kinnisasjadele, kohaldatav erikord on põhjendatav nende kaupade püsiva kasutamisega ning nende omandamiskulude samaaegse mahakandmisega: vt selle kohta eelkõige kohtuotsus Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 55 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 – Vt selle kohta kohtuotsused Gemeente Leusden ja Holin Groep (C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 57); „Goed Wonen” (C-376/02, EU:C:2005:251, punkt 32) ning Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 30).

36 – Kohtuotsus Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 28).

37 – *Idem* (punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 – Vt selle kohta kohtuotsus „Goed Wonen” (C-376/02, EU:C:2005:251, punktid 33 ja 34).

39 – Käibemaksuseaduse § 15a näeb korrigeerimise ette üksnes juhtudel, mil esialgse mahaarvamise aluseks olnud asjaolud on muutunud, võttes selle sättega siseriiklikku õigusesse üle kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 1 ja mitte selle direktiivi artikli 20 lõike 2.

40 – Kohtuotsus Gemeente Leusden ja Holin Groep (C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 81).

41 – *Idem* (punktid 71 ja 77).

42 – Kohtuotsus „Goed Wonen” (C-376/02, EU:C:2005:251, punktid 38 ja 39).

43 – Vt selle kohta eelkõige kohtuotsus Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 – *Idem* (punkt 45 seal viidatud kohtupraktika).

45 – Vt selle kohta kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).