

**Kohtuasi C-46/20****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

29. jaanuar 2020

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

18. september 2019

**Kaebaja ja kassatsioonkaebuse esitaja:**

Z

**Vastustaja ja vastustaja kassatsioonimenetluses:**

Finanzamt G

**Põhikohtuasja ese**

Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112 – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Maksukohustuslase õigus liigitada segaotstarbel kasutatud kaup oma isikliku vara hulka või ettevõtte vara hulka – Ettevõtte vara hulka liigitamise õigust lõpetava tähtaja lubatavus – Isikliku vara hulka liigitamise eelduse lubatavus piisavate vastupidiste tõendite puudumise korral

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

**Eelotsuse küsimused**

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punktiga a koostoimes artikliga 167on vastuolus liikmesriigi kohtupraktika, mis näeb ette, et kui ostetud kauba või teenuse liigitamisel saab kasutada valikuõigust, siis puudub

- sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kui asjaomast liigitusotsust ei ole maksuasutustele edastatud enne asjaomase aasta käibedeklaratsiooni esitamiseks seaduses sätestatud tähtaja lõppemist?
2. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punktiga a on vastuolus liikmesriigi kohtupraktika, mille kohaselt lähtutakse isiklikuks tarbeks liigitamisest või eeldatakse seda, kui puuduvad (piisavad) tõendid ettevõtte vara hulka kuulumise kohta?

### **Viidatud liidu õigusnormid**

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL, eelkõige artiklid 167, 168, 168a, 179, 250, 252 ja 273

### **Viidatud riigisisised õigusnormid**

Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“), eelkõige §-d 15 ja 16

### **Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 Kohtuasi puudutab 2014. aastal seoses fotogalvaanilise seadme ehitamisega tasuda tulnud sisendkäibemaksu mahaarvamist. Kaebaja tarbis seadmega toodetud elektrienergiat osaliselt ise, osaliselt suunas selle teatava energiatarnija juures võrku. 2014. aastal sõlmitud võrku suunamise leping nägi ette tasu, millele lisandub käibemaks. Kaebaja tegi kõnealuse mahaarvamise esmakordselt 2014. aasta kohta hilinenult esitatud käibedeklaratsioonis, kuid vastustaja keeldus seda tunnustamast, kuna fotogalvaanilise seadme liigitamine ettevõtte vara hulka ei toimunud õigeaegselt. Kaebaja vaie ja kaebus jäeti rahuldamata. Nüüd menetleb asja kassatsioonikohtuna Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus, edaspidi „BFH“).

### **Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte**

#### ***Sissejuhatavad märkused***

- 2 UStG § 15 lõike 1 esimese lause punkti 1 esimese lause kohaselt on ettevõtjal õigus sisendkäibemaksuna maha arvata maks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda kaubalt või teenuselt, mille talle on tema majandustegevusega seoses tarninud või osutanud teine maksukohustuslane. UStG § 15 kohaselt mahaarvatav sisendkäibemaks tuleb maha arvata maksustamisperioodil, mil see tekib (UStG § 16 lõike 2 esimene lause).

- 3 Analoogiliselt sätestab direktiivi 2006/112 artikli 168 punkt a, et kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane. Direktiivi 2006/112 artikli 167 kohaselt tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.
- 4 Sellise ühtse kauba ostmisel, mida kasutatakse või mis on ette nähtud kasutamiseks segaotstarbel, see tähendab nii majandustegevuse tarbeks kui ka isiklikuks tarbeks, on ettevõtjal vastavalt BFH ja Euroopa Kohtu praktikale (nt 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 53 jj, ning 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, punkt 20) kauba liigitamise osas valikuõigus. Ettevõtjal on võimalus valida, kas jätta kaup tervikuna oma isikliku vara koosseisu, arvata tervikuna oma ettevõtte vara hulka või lugeda see oma ettevõtte vara hulka kuuluvaks üksnes majandustegevuse tarbeks kasutatud osas.

#### ***Asja hindamine liikmesriigi kohtupraktika alusel***

- 5 Liikmesriigi kohtupraktika kohaselt peab maksukohustuslane selleks, et arvata kaup täielikult või osaliselt ettevõtte vara hulka, tegema õigeaegselt liigitusotsuse ja sellest teada andma. Kuna BFH välja töötatud kriteeriumid – eelkõige liigitusotsuse teatavakstegemine maksuasutustele enne asjaomase aasta käibedeklaratsiooni esitamise tähtaja lõppu – ei ole käesoleval juhul täidetud, ei tule sisendkäibemaksu mahaarvamine kõne alla.

#### ***Euroopa Kohtu poole pöördumine***

- 6 Euroopa Kohtu 25. juuli 2018. aasta otsust Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) arvestades on tekkinud kahtlus, kas BFH välja töötatud kriteeriumid, mida on kauba liigitamisel kasutatava valikuõiguse suhtes seni kohaldatud, on kooskõlas liidu õigusega.

#### ***Esimene eelotsuse küsimus***

- 7 Esimese eelotsuse küsimusega soovitakse selgitada, kas liikmesriik võib kehtestada ettevõtte vara hulka liigitamise õigust lõpetava tähtaja. Kui kohtuotsuses Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) sõnastatud põhimõtted on ülekantavad käesolevale asjale, võiks 2014. aasta käibedeklaratsiooni, fotogalvaanilise seadme kasutamist majandustegevuse tarbeks või võrku suunamise lepingu sõlmimist pidada piisavateks tõenditeks ettevõtte vara hulka kuulumise kohta.
- 8 a) Peab paika, et liidu õigus lähtub sõnaselgelt kauba „kuulumisest“ (vt direktiivi 2006/112 artikli 168a lõige 1). Liidu õiguses ei leidu siiski sätteid, mis

reguleeriks BFH praktikas viidatud „liigitusotsuse“ dokumenteerimise laadi ja aega ja/või Euroopa Kohtu poolt sünonüümina kasutatud mõistet „maksukohustuslasena tegutsemine“ (vt nt kohtuotsused Lennartz, EU:C:1991:315, punktid 14 ja 19, ning Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punkt 34).

- 9 b) Käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõned vorminõuded täitmata. Järelikult kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et sisulised nõuded on täidetud, ei või ta kehtestada maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse teostamise võimatuks (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punktid 37 ja 42; 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 41).
- 10 c) Direktiivi 2006/112 artikkel 167 ja artikli 179 lõige 1 võimaldavad liikmesriikidel siiski maksukohustuslaselt nõuda, et ta kasutaks oma mahaarvamiseõigust perioodil, mille jooksul see õigus tekkis (12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 53). Direktiivi 2006/112 artikli 250 lõikest 1 nähtub, et esitada tuleb käibedeklaratsioon, kus on ära toodud kogu tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave. Selle hulka kuulub ka kauba soetamisel või tootmisel tehtud liigitusotsuse dokumenteerimine, kuna see on sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimus.
- 11 Lisaks direktiivi 2006/112 artiklile 252, mis annab liikmesriikidele võimaluse kehtestada käibedeklaratsiooni esitamise tähtajad, on liikmesriikidel direktiivi 2006/112 artikli 273 alusel lubatud võtta meetmeid maksu täpse kogumise ja maksudest kõrvalehoidumise vältimise tagamiseks. Kuna liidu õiguse sättes selles küsimuses puuduvad, siis on liikmesriigid pädevad valima sanktsioonid, mida nad peavad asjakohaseks mahaarvamiseõiguse kasutamist puudutavates liidu õigusnormides ettenähtud tingimuste järgimata jätmise korral (vt 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 59; 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika). Liikmesriigid on siiski kohustatud nimetatud pädevust teostama liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid ning seega ka proportsionaalsuse ja neutraalse käibemaksu põhimõtteid järgides (vt 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 49; kohtuotsus EN.SA., EU:C:2019:374, punkt 39).
- 12 d) Järeldust, et liigitusotsuse tähtaegse tegemise nõue on liidu õigusega kooskõlas, toetab tõsiasi, et kauba ostmisel liigitamise osas valikuõiguse kasutamine kujutab endast sisulist tingimust. Nimelt ostetakse kaup ettevõtte tarbeks ainult siis ja/või ettevõtja tegutseb kauba ostmise ajal maksukohustuslasena ainult siis, kui kauba soetamisel on kavas kasutada kaup

kestva ja tasu eest tehtava tegevuse tarbeks (kohtuotsused Lennartz, EU:C:1991:315, punkt 15; Eon Aset Menidjunt, EU:C:2012:97, punkt 57; 22. märtsi 2012. aasta kohtotsus Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 39).

- 13 Nõue, et liigitusotsus tuleb dokumenteerida ja teatavaks teha, tuleneb sellest, et oma olemuselt on liigitusotsus sisemine asjaolu, ning seetõttu ei muuda see liigitusotsust sisendkäibemaksu mahaarvamise vorminõudeks. Selle kohta rõhutab ka Euroopa Kohus, et kavatsus teostada majandustegevust peab olema tõendatud objektiivsete asjaoludega (kohtuotsus Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punkt 39).
- 14 e) BFH praktikas välja töötatud tähtaeg liigitusotsuse dokumenteerimiseks võib tugineda liidu õiguses, nimelt direktiivi 2006/112 XI jaotises sätestatud pädevusele reguleerida mahaarvamiseõiguse kasutamise suhtes kehtivaid vorminõudeid (vt kohtuotsus Astone, EU:C:2016:614, punkt 47 jj). Seda järeldust toetab direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a koosmõjus artikliga 167 sisalduv lünk osas, mis puudutab liigitamisel kasutatavat valikuõigust.
- 15 aa) Euroopa Kohus on juba selgitanud, et kuna direktiivis 2006/112 puuduvad sellekohased sätted, kuulub liikmesriikide kaalutusõiguse hulka nende meetodite ja kriteeriumide määratlemine, mille alusel tuleb sisendkäibemaks jaotada majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse vahel (8. mai 2019. aasta kohtuotsus Zwiazek Gmin Zagabria Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 29). Samuti on liikmesriikidel kaalutusruum meetmete osas, millega soovitakse saavutada direktiivi 2006/112 artiklis 273 nimetatud eesmärgid (21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 16 bb) Seoses direktiivi 2006/112 artiklist 252 tuleneva tähtaegade reguleerimise võimalusega on Euroopa Kohus lisaks juba sedastanud, et õigusnormid, mis näevad mahaarvamiseõiguse kasutamiseks ette kaheaastase õigust lõpetava tähtaja, on lubatavad (8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade, C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 45 jj; kohtuotsus Astone, EU:C:2016:614, punkt 36 jj). See järeldus peab kehtima ka liigitusotsuse dokumenteerimise tähtaja suhtes.
- 17 cc) Liigitusotsuse tegemise tähtaja kooskõla liidu õigusega toetab ka see, et võimalus kasutada mahaarvamiseõigust piiramatul ajajooksul läheks vastuollu õiguskindluse põhimõttega. See põhimõte näeb nimelt ette, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (vt kohtuotsused Ecotrade, EU:C:2008:267, punkt 44; EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punkt 48; Astone, EU:C:2016:614, punkt 33).
- 18 f) Kohtuotsuses Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595, punkt 38 jj) nimetab Euroopa Kohus siiski erinevaid kaudseid tõendeid, mis kinnitavad mahaarvamiseõigust andvat maksukohustuslasena tegutsemist, millest ei anta aga maksuasutustele tingimata õigeaegselt teada. Peale selle rõhutatakse, et liigitamist käsitleva sõnaselge avalduse puudumine ei välista hilisemat sisendkäibemaksu mahaarvamist (kohtuotsus Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punkt 47).

- 19 aa) Kohtuotsuses Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) ei olnud küll tegemist mitte mahaarvamisõiguse tekkimisega, vaid mahaarvamise korrigeerimisega. Euroopa Kohus kontrollib nimetatud kohtuotsuse punktis 34 aga „maksukohustuslasena tegutsemist“, mis on samuti sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimus.
- 20 bb) Peale selle on küsitav, kas kohtuotsuses Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) tehtud järeldused kehtivad ka eraõigusliku ettevõtja suhtes, kellel on kauba liigitamisel valikuõigus, samal ajal kui selline valikuõigus mittemajandustegevuse puhul puudub. Nii on BFH vähemasti seni tõlgendanud 12. veebruari 2009. aasta kohtuotsuses Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie (C-517/07, EU:C:2009:88, punkt 35 jj) sisalduvaid märkusi. Kõnealused erinevused võivad takistada kohtuotsuses Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) välja töötatud kriteeriumide ülekandmist.
- 21 cc) Liigitusotsuse tähtaegse tegemise nõudest kinnipidamine võib aga olla vastuolus neutraalsuse põhimõttega. Nimelt kui avalikus sektoris välistab vaid üks negatiivne liigitusotsus mahaarvamise, siis ei saa füüsilisest isikust ettevõtja puhul olla määrav tähtaegne liigitamine, seda vähemasti seni, kuni ei ole alust kohelda ettevõtjaid ja avalikku sektorit erinevalt.

*Teine eelotsuse küsimus*

- 22 Teine küsimus puudutab tähtaja järgimata jätmise õiguslikku tagajärge.
- 23 Euroopa Kohus märkis kohtuotsuses Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595, punkt 47): „Kuigi kavatsuse ühetähenduslik ja sõnaselge väljendamine kasutada asja alates selle soetamisest majandustegevuses võib olla piisav selleks, et asuda seisukohale, et maksukohustuslane soetas kauba maksukohustuslasena tegutsedes, siis sellise teadaande puudumine ei välista siiski, et sellist kavatsust võib olla väljendatud kaudselt.“ On küsitav, kas see on kooskõlas põhimõttega, mille kohaselt ei saa eeldada liigitamist ettevõtte vara hulka, kui selle kohta puuduvad (maksuasutuste jaoks selged) tõendid.
- 24 Euroopa Kohus leiab, et hindamisel, kas isik on tegutsenud maksukohustuslasena, tuleb aluseks võtta lai arusaam ning igal konkreetsel juhul tuleb arvesse võtta erinevaid kaudseid tõendeid (kohtuotsus Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punkt 47 jj). Võttes eelkõige arvesse kohtujuristi ettepanekut, millele viitas Euroopa Kohus (punkt 54), võib sellest aru saada nii, et „maksukohustuslasena soetamist“ saab eeldada juhul, kui ettevõtja soetab kauba, mis on oma laadi poolest põhimõtteliselt kasutatav ka majandustegevuse tarbeks ja seda ei ole arvatud üksnes isikliku vara hulka, kuna liigitusküsimuse teadliku otsustamata jätmisega ei teki ebasoodsamat olukorda.
- 25 Küsitav on, kas see peab paika ka sellises olukorras nagu käesolev, kus isik asub soetatud kaupa kasutades esmakordselt tegelema majandustegevusega ega ole käibemaksukohustuslasena registreeritud juba muul alusel (vt kohtuotsus Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punktid 43 ja 50).

- 26 Põhimõtteliselt eeldatavat liigitamist ettevõtte vara hulka võiks toetada liigitamisel kasutatava valikuõiguse eesmärk. Neutraalse maksustamise kaalutlustel soovitakse liigitamisel kasutatava valikuõigusega nimelt ära hoida seda, et alguses osaliselt isiklikuks tarbeks, hiljem aga põhiliselt majandustegevuse tarbeks kasutatud kauba soetamise või valmistamisega seotud käibemaksukoormus jääb alles (23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 47).
- 27 Selline lai tõlgendus saaks igal juhul välistada põhimõttelise eelduse, et liigitamata kaup tuleb lugeda isikliku vara hulka.
- 28 Teisalt räägib ettevõtte vara hulka kuulumise eelduse vastu tõendite puudumise korral see, et liigitamine on maksukohustuslase valikuõigus, mida ta peab kasutama, millest tulenevalt on vajalik mingis vormis tegutsemine.
- 29 Järeldust, et asjaolud on võrreldavad kohtuasjas C-45/20 kujunenud asjaoludega, toetab Euroopa Kohtu praktika, mis näeb ette, et isik, kes soetab kauba majandustegevuse eesmärgil, tegutseb maksukohustuslasena (29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Faxworld, C-137/02, EU:C:2004:267, punkt 28 jj), ja ettevalmistav tegevus tuleb arvata majandustegevuse hulka (vt 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman, C-268/83, EU:C:1985:74, punkt 23; 1. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Polski Trawertyn, C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 28). Seega tuleb iga isikut, kellel on objektiivsetelt tõendatud kavatsus tegeleda majandustegevusega ja kes on teinud selleks esimesed investeeringud, pidada maksukohustuslaseks (vt 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 34; 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair, C-249/17, EU:C:2018, 834, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika). Peab paika, et maksuhaldur võib nõuda selle kohta objektiivseid tõendeid (vt kohtuotsus Rompelman, EU:C:1985:74, punkt 24). Käesoleval juhul on need aga võrku suunamise lepingu näol olemas. Peale selle kavatsetakse toodetud elektrienergiat osaliselt kasutada isiklikuks tarbeks (vt seoses majandustegevusega elektrienergia tootmisel 20. juuni 2013. aasta kohtuotsus Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413).