

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

F. G. JACOBS

esitatud 20. jaanuaril 2005¹

1. Käesolevas kohtuasjas palub Hoge Raad (Madalmaade riigikohus) Euroopa Kohtul selgitada teatavaid aspekte seoses eeskirjadega, mis reguleerivad sisendkäibemaksu mahaarvamist ja selle korrigeerimist juhtudel, kui kapitalikaupu kasutatakse osaliselt maksustatud² tehinguteks ja osaliselt isiklikuks tarbeks.

Ühenduse käibemaksualased õigusnormid

Põhisätted

2. Sisuliselt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas siseriiklik õigusnorm, mis ei võimalda selliseid kaupu käsitleda täielikult ettevõtte varana, kusjuures nende kaupade isiklikuks tarbeks kasutamist käsitletakse kui tasulist tarnet, on ühenduse õigusega kooskõlas.

3. Käibemaksusüsteemi põhisisu on sätestatud esimese käibemaksudirektiivi³ artiklis 2:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

1 — Algkeel: inglise.

2 — Ehkki õigusakti ingliskeelses versioonis kasutatakse sõna *taxable* („maksustatav“) (samas kui prantsuskeelses versioonis kasutatakse väljendit *opérations taxées* („maksustatavad tehingud“), vt allpool punkt 8), eelistan käesolevas kontekstis viidata tehingutele, mis maksustatakse käibemaksuga, sõnaga „maksustatud“, mitte „maksustatav“. Sel teel saab eristada neid ühelt poolt tehingutest, mis jäävad maksu kohaldamisalasse, kuid on maksust vabastatud, ja teiselt poolt tehingutest, mis jäävad maksu kohaldamisalast välja.

3 — Nõukogu esimene 11. aprilli 1967. aasta direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3).

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt.

6. Käibemaksu reguleerimisala on määratletud artiklis 2, mille kohaselt käibemaksuga maksustatavate tehingute hulka kuuluvad „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb” ning kauba import.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietaapi lõpuni.”

4. Seega ei jää selles järjestikuste kohaldamiste ja mahaarvamiste süsteemis ettevõtjat koormama käibemaks majandustegevuse tarbeks soetatud kaupadelt ja teenustelt. Pärast jaemüügietaapi — ja kõikide majandustegevuse valdkonnast välja jäävate tehingute suhtes — ei saa käibemaksu nõuda ega ka maha arvata.

7. Artikli 4 lõikes 1 on maksukohustuslasena määratletud isik, kes teostab majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Majandustegevus on artikli 4 lõikes 2 määratletud kui „tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus”, sealhulgas ka „materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil”.

5. Üksikasjalikumad eeskirjad sisalduvad kuuendas käibemaksudirektiivis.⁴

8. Mahaarvamisoiguse põhisisu on sätestatud kuuenda direktiivi artiklis 17. Artikli 17 lõikes 2 on sätestatud: „Kui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasunud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt [...]”. Artikli 17 lõike 1 kohaselt tekib see õigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

4 — Nõukogu kuues 17. mai 1977. aasta direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977 L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv”).

9. Kuna mahaarvamise õigus tekib üksnes maksustatud tehingute tarbeks kasutatavate kaupade ja teenuste suhtes, ei ole sellist õigust siis, kui kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud tehingute tarbeks, s.o eriti nende tehingute puhul, mis on loetletud direktiivi artiklis 13, või selliste puhul, mis jäävad täielikult välja käibemaksu reguleerimisalast: näiteks tasuta tehingud või tehingud, mida ei teosta maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, eriti artikli 4 tähenduses majandustegevuse raames.

„Segakasutamise” probleemid

10. Mitmed sätted käsitlevad raskusi, mis võivad tekkida sellest, et maksukohustuslasele tehtud kaubarneid või osutatud teenuseid võidakse mis tahes põhjusel kasutada osaliselt maksustatud tehingute tarbeks ja osaliselt muudel eesmärkidel. On selge, et sellistes olukordades on oluline säilitada erinevus maksustatud tehingute ja muude tehingute vahel ning vastavus sisendkäibemaksu mahaarvamise ja käibemaksu kogumise vahel.

11. Käsitletakse kaht liiki „segakasutamist”. Ühelt poolt esineb olukordi, kus maksukohustuslane soetab majandustegevuse käigus kaupu või teenuseid ning kasutab neid

osaliselt majandustegevuses ja osaliselt väljaspool majandustegevust. Teiselt poolt on ka olukordi, kus ettevõtja teostab nii maksustatud kui maksustamata tehinguid.

12. Esiteks sätestab kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 6 põhivahendite hulka kuuluva kauba isiklikuks tarbeks kasutamise ja sellega võrreldavate olukordade kohta: „Maksukohustuslase poolt tema põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muuks kui majandustegevuse eesmärgil loetakse tarneks tasu eest, kui sellelt kaubalt või selle osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata.”

13. Samuti on artikli 6 lõikes 2 teenuste suhtes sätestatud: „Tasu eest teenuste osutamisenä käsitatakse järgmist:

a) põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata;

b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil.

või ostuhinna puudumise korral oma hind, mis määratakse kindlaks tarnimise ajal;

Liikmesriigid võivad käesoleva lõike sätetest erandeid teha, kui see ei too kaasa konkurentsi moonutamist.”

c) artikli 6 lõikes 2 nimetatud tarnete puhul maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele;

14. Seega, arvestades artikli 6 lõikes 2 osutatud erandi võimalust, tähendavad need kaks sätet, et kui maksukohustuslane oma majandustegevuses teeb endale kaubatarneid või osutab endale teenuseid kasutamiseks väljaspool majandustegevust, arvates sel eesmärgil soetatud kaupadelt ja teenustelt maha sisendkäibemaksu, on ta ise sisuliselt kohustatud ka tasuma selliste tehingute eest käibemaksu.

[...]”.

15. Sellistel juhtudel määratakse maksustatav summa vastavalt artikli 11 A osa lõikele 1, mille kohaselt see peab olema:

16. Teiseks käsitleb kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 olukordi, kus maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid seoses nii tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka nende tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või. Esimese lõigu kohaselt võib sellistel juhtudel „maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest”.

„[...]”

b) artikli 5 [lõikes] 6 [...] nimetatud tarnete puhul kauba või sarnase kauba ostuhind

17. Vastavalt teisele lõigule määratakse nimetatud osa kindlaks artikli 19 kohaselt, kus see on sisuliselt määratletud kui murdarv, mis võrdub käibemaksu mahaarvamise

aluseks olevate tehingute käibe ja kogukäibe jagatise⁵.

18. Lisaks on kuuenda direktiivi artikliga 20 ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise summade korrigeerimine asjakohastel puhudel:

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

a) mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud;

b) pärast tagasimakse tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid [...].

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

[...]

Kapitalikaubana omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kuni kahekümne aastani.

[...]”.

Üleminekusätted mahaarvamise erandite kohta

5 — Siiski võimaldab artikli 17 lõige 5 seda reeglit teatavas ulatuses variceerida. Muu hulgas on olemas võimalus pidada eraldi arvestust majandustegevuse maksustatava ja mittemaksustatava osa kohta ning võimalus määrata sisendkäibemaksu mahaarvatav osa vastavalt sellele, kuidas kaupu või teenuseid kasutatakse: näiteks oleks sellise kauba või teenuse puhul, millest poolt kasutati maksustatava tehingu ja poolt mittemaksustatava tehingu tarbeks, mahaarvatav pool sisendkäibemaksust, sõltumata nimetatud kahe tehingu suhtelisest väärtusest.

19. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 on sätestatud, et nõukogu otsustab komisjoni ettepaneku alusel ühehäälselt, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvami-

seks, ent samas täpsustatud, et mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

„1. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase ettevõtte tarbeks, lubatakse maksukohustuslasel tasumisele kuuluvat käibemaksust maha arvata:

20. Olukorra reguleerimiseks enne nõukogu otsust on artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud: „Eespool nimetatud eeskirjade jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada erandid, mis sisalduvad käesoleva direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides.”

a) käibemaks, mis kajastub temale tehtud kaubarhete ja temale osutatud teenuste arvetel;

[...]

21. Faktiliselt ei ole kõnealuseid eeskirju vastu võetud ja seega kohaldub jätkuvalt mainitud üleminekusäte.

4. Mahaarvamise süsteemist võidakse välja jätta teatavad kaubad ja teenused, eriti need, mida saab eranditult või osaliselt kasutada maksukohustuslase või tema personali isiklikuks tarbeks.”

22. Vahetult enne kuuenda direktiivi jõustumist oli toonaste liikmesriikide (sealhulgas Madalmaad) käibemaksualaste õigusaktide aluseks teine käibemaksudirektiiv.⁶ Nimetatud direktiivi artiklis 11 oli muu hulgas sätestatud järgmist:

23. Seega oli artikli 11 lõige 1 kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2⁷ eelkäija ning artikli 11 lõikega 4 püüti saavutada samalaadset eesmärki kui kuuenda direktiivi artikli 5 lõikega 6 ja artikli 6 lõikega 2, olgugi et erinevas sõnastuses.

6 — Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teine direktiiv 67/228/EMÜ käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühtse käibemaksusüsteemi rakendamise struktuur ja menetlus (EÜT 71, lk 1303).

7 — Viidatud eespool punktis 8.

Asjakohased Madalmaade õigusnormid

24. Madalmaades reguleerivad käibemaksu 1968. aasta Wet op de Omzetbelasting (käibemaksuseadus) ja selle rakendusmäärus Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting. Hoge Raad selgitab nende toimimist järgmiselt.

25. 1968. aasta seaduse artikli 2 ja artikli 15 lõike 1 kohaselt võib ettevõtja arvata maha käibemaksu, mis on temalt sisse nõutud teise ettevõtja poolt tarnitud kauba või osutatud teenuste eest, selles ulatuses, milles neid kaupu ja teenuseid kasutatakse tema majandustegevuse raames. Seega, kui kaupu või teenuseid kasutatakse nii majandustegevuse tarbeks kui ka väljaspool majandustegevust (eriti isiklikuks tarbeks), on mahaarvamine väljaspool majandustegevust kasutamise ulatuses keelatud.

26. Seaduse artikli 15 lõike 4 kohaselt tuleb majandustegevuses kasutamise ja majandustegevusvälise kasutamise suhe kindlaks teha siis, kui kaubad või teenused kasutusse võetakse. Seaduse artikli 15 lõikel 6 põhineva rakendusmääruse (Uitvoeringsbeschikking) artikli 12 lõikes 3 on sätestatud, et majandusaasta viimase maksuperioodi deklaratsioonis tuleb mahaarvatav maks ümber arvutada, võttes aluseks kogu majandusaasta andmed. Hiljem ei ole enam võimalik mahaarvatavat

summat ümber arvutada ega uuesti üle vaadata, ka ei ole seadusega ette nähtud võimalust nõuda hiljem sisse maks endale tarnitud kaubalt või endale osutatud teenuselt, nagu kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punktis a.

27. Rakendusmääruse nõuded sätestati 1969. aastal selleks, et rakendada teise käibemaksudirektiivi artikli 11 lõiget 1. Seega eelnesid need nõuded kuuenda direktiivi jõustumisele selle artikli 17 lõike 6 kohaldamise suhtes.

Vaidluse aluseks olevad asjaolud, siseriiklik menetlus ja eelotsuse küsimused

28. Märtsis 1997 omandasid P. Charles ja T. S. Charles-Tijmens (edaspidi „kaebajad“) ühiselt puhkemaja Madalmaades. Eesmärk oli seda nii välja üürida kui ka isiklikuks tarbeks kasutada ning selliselt seda vaidlusaluses ajavahemikus ka kasutati: 87,5% ulatuses väljaüürimiseks ning 12,5% ulatuses isiklikuks tarbeks.

29. Vastavalt ühenduse õigusele ja siseriiklikule õigusele on väljaüürimine maksustatud tehing ning kaebuse esitajaid tuleb selles suhtes käsitleda ühe maksukohustuslasena.

30. Oma 1997. aasta teise kvartali käibemaksudeklaratsioonis arvasid kaebajad kõigepealt maha 87,5% nendelt puhkemaja suhtes kogutud maksust, mis hõlmas 1. oktoobri 1997. aasta otsuse alusel võimaldatud tagasimakset 91 Hollandi kuldna ulatuses. Hiljem asusid nad siiski seisukohale, et neilt võetud sisendkäibemaks kuulub mahaarvamisele 100% ulatuses, ning esitasid kõnealuse otsuse suhtes vaide, taotledes lisaks 13 Hollandi kuldna tagasimaksmist. Maksuhaldur tunnistas selle vaide vastuvõetamatuks.

32. Kõnealust kohtuasja menetleb nüüd edasikaebuse korras Hoge Raad, kes leiab, et kahest edasikaebuse alusest tekivad ühenduse õigusega seotud küsimused.

33. Esiteks väidavad kaebajad, et osaline mahaarvamise keeld on vastuolus kuuenda direktiiviga. Artikli 6 lõikest 2 tulenevalt peaks puhkemaja kasutamine isiklikuks tarbeks olema maksustatud teenus, sest nad on otsustanud arvata kogu elamu oma ettevõtte varade hulka. Sellepärast on neil artikli 17 lõike 2 kohaselt õigus arvata maha kogu sisendkäibemaksu summa.

31. Seejärel pöördusid kaebajad piirkondlikku apellatsioonikohtusse Gerechthof te 's-Hertogenbosch, mis jättis jõusse 1. oktoobri 1997. aasta otsuse. Apellatsioonikohus märkis, et kaebuse esitajad kasutavad puhkemaja nii käibemaksuga maksustatavaks majandustegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks ning sellest tulenevalt ei saa maha arvata nendelt puhkemajaga seoses võetud kogu maksusummat. Apellatsioonikohus asus seisukohale, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 2 ning artikli 17 lõige 2 ei välista mahaarvamise piiranguid, samas kui artikli 17 lõike 6 kohaselt võisid liikmesriigid säilitada erandid, mis sisaldasid kõnealuse direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides. Kuivõrd Madalmaade asjakohaseid sätteid ei ole sellest ajast peale muudetud, on mõistlik, et mahaarvamise piiranguid, nagu vaidlusalune piirang, võib lubada.

34. Teiseks esitavad nad vastuväite Gerechthofi hinnangule kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 kohta. Direktiivi jõustumise ajal ei olnud Madalmaade õigusnormidega ette nähtud kõnealuses sättes osutatud mahaarvamise erandit, välja arvatud mootorsõidukite suhtes. Artikli 17 lõige 6 on seotud ainult selliste eranditega, millele viidatakse teise käibemaksudirektiivi artikli 11 lõikes 4 „teatavate kaupade ja teenuste” suhtes. Osaline mahaarvamise keeld 1968. aasta seaduse artikli 15 lõikes 1 ei põhinenud kõnealusel sättel ja ei ole seda laadi. Selliste varade suhtes nagu kõnealune puhkemaja puudusid seaduses mahaarva-

mise erandid, millele on viidatud teise direktiivi artikli 11 lõikes 4, ning seega ei õigusta kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 osalist mahaarvamise keeldu.

35. Olles võrrelnud asjakohaseid ühenduse ja siseriiklikke õigusakte, märgib Hoge Raad, et mõlemal on sama eesmärk ja neil võib olla samasugune mõju ning kuna konkurentsimoонutused puuduvad, saab mis tahes erinevusi käsitleda kui kuuenda direktiivi artikli 6 lõikega 2 lubatud erandeid.

36. Hoge Raad märgib siiski ka seda, et mõju ei ole alati ühesugune. Direktiivi kohaselt on maksukohustuslasel vahetu õigus täielikule mahaarvamisele ning isiklikuks tarbeks kasutamise suhtes ei tehta mingeid korrigeerimisi enne, kui selline kasutamine aset leiab. Madalmaade õiguse järgi tuleb isiklikuks tarbeks kasutamise tulevane ulatus määrata esimesel aastal, mahaarvamine keelatakse selles ulatuses ning korrigeerimist järgmistel aastatel kasutamise teistsuguse ulatuse korral ei ole ette nähtud. Maksukohustuslane saaks põhjendamatu eelise, kui ta järgmistel aastatel suurendab isiklikuks tarbeks kasutamist, kuid siiski puuduvad vahendid sellise manipuleerimise ärahoidmiseks ning võimalikud on konkurentsimoонutused. Isiklikuks tarbeks kasutamise vähendamisega seevastu kaasneks maksukohustuslasele põhjendamatu suur käibemaksukoormus.

37. Sellepärast palub Hoge Raad Euroopa Kohtult eelotsust selle kohta, kas kuuenda direktiivi ja eriti selle artikli 17 lõigete 1, 2 ja 6 ning artikli 6 lõikega 2 on kooskõlas selline kord, nagu on eespool kirjeldatud, mis oli olemas enne kuuenda direktiivi vastuvõtmist ja mis:

— ei luba kapitalikaupa või sellega seotud kaupa või teenust lugeda tervikuna ettevõtte vara hulka, kui ostja kasutab seda kaupa või teenust nii majandustegevuse kui ka muul kui majandustegevuse eesmärgil (ja eriti isiklikuks tarbeks);

— ei luba seetõttu nende kaupade või teenuste ostmisel tasutud maksu kohe ja täielikult maha arvata; ja

— ei näe ette käibemaksu tasumist kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a mõttes.

38. Kirjalikud märkused on esitanud Madalmaade valitsus ja komisjon, kes mõlemad on koos põhikohtuasja kaebajate ja Saksamaa valitsusega vastanud ka Euroopa Kohtu kahele kirjalikule küsimusele. Kohtuistungil esitasid suulisi märkusi kaebajad, Saksamaa valitsus, Madalmaade valitsus ja komisjon.

kohaseid mehhanisme¹⁰ ning artikli 6 lõike 2 viimases lauses sätestatud erandi kohaldamisala¹¹ ning käsitlen nende mehhanismide mõju sõltuvalt sellest, kas kaubad arvatakse ettevõtte või isikliku vara hulka.¹² Samuti käsitlen seda, millist võrreldavat mõju avaldab ühelt poolt kaupade väljaarvamine ettevõtte varade hulgast ning teiselt poolt kaupade arvamine ettevõtte varade hulka, kuid nende isiklikuks tarbeks kasutamise mitte pidamine tasu eest osutatavaks tarneks.¹³ Lõpuks käsitlen seda, milline kohaldamisala on artikli 17 lõikega 6 antud loal säilitada varem jõus olnud õigusaktid.¹⁴

Hinnang

39. Hoge Raadi küsimustest ja Euroopa Kohtule esitatud tähelepanekutest tõusetub rida probleeme, mille omavaheline suhtestamine ei ole lihtne, ning siinkohal võib abiks olla lühikokkuvõtte selle kohta, kuidas ma kavatsen neid küsimusi käsitleda.

Valiku tegemise võimalus Madalmaade õiguses

40. Kõigepealt teen kindlaks Madalmaade õiguse asjakohased aspektid⁸ ning seejärel uurin Euroopa Kohtu praktikast tulenevat nõuet, et maksukohustuslasel tuleb lubada kaasata oma ettevõttesse vara, mida kasutatakse osaliselt isiklikuks tarbeks.⁹ Sellega koos analüüsin kuuenda direktiivi eri asja-

41. Esiteks, Madalmaade valitsus eitab seda, et Madalmaade õiguse alusel ei saa maksukohustuslane, kes soetab nii majandustegevuses kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavaid kapitalikaupu, neid täielikult oma ettevõtte varade hulka arvata. Madalmaade valitsus on esitanud koopia ringkirjast, milles kajastub riigi finantssekretäri 27. novembri 2002. aasta otsus, milles kinnitatakse valiku tegemise

8 — Punktid 41–46.

9 — Punkt 47 jj.

10 — Punktid 51–61.

11 — Punktid 62–71.

12 — Punktid 73–82.

13 — Punktid 83–90.

14 — Punktid 93–103.

võimalust. Kohtuistungil vaidlustas kaebajate nõustaja selle väite ning Madalmaade valitsus kordas, et halduseeskirja kohaselt on kõnealune valiku tegemise võimalus olemas.

— kõnealune haldusotsus võeti vastu 2002. aastal, samas kui oluline periood siseriiklikus kohtumenetluses on mak-suaasta 1997;

42. Euroopa Kohus ei ole pädev tõlgendama Madalmaade õigusnorme. Ta peab võtma aluseks eelotsusetaotluse esitanud kohtu avalduse siseriikliku õiguse kohta. Hoge Raadi esitatud küsimus on ilmselgelt seotud õigusolukorraga, kus ei lubata „kapitalikaupa [...] lugeda tervikuna ettevõtte vara hulka, kui ostja kasutab seda kaupa [...] nii majandustegevuse kui ka muul kui majandustegevuse eesmärgil (ja eriti isiklikuks tarbeks).”

— otsuses on sõnaselgelt märgitud, et kui maksumaksja otsustab hõlmata kapitalikaubad täielikult oma ettevõtte varadesse, välistatakse mahaarvamine selles ulatuses, milles neid kaupu ei kasutata majandustegevuseks, ning see keeld põhineb kuuenda direktiivi artikli 17 lõikel 6; ja

— selles suhtes ei paista esialgse valiku tegemise võimalusega kaasnevat hili-sema korrigeerimise võimalust, võtmaks arvesse muutunud kasutusotstarvet.

43. Siiski võib täheldada, et:

— Madalmaade valitsus viitab haldusotsu-sele ning Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, et siseriikliku õigusakti iga-sugune vastuolu ühenduse õigusega tuleb likvideerida siduvate siseriiklike õigusnormidega, millel on samasugune õigusjõud nagu kõnealusel õigusaktil;¹⁵

Vaidlustatud aspektid Madalmaade süsteemis

44. On selge, et kirjeldatud süsteem erineb kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 2 ette nähtud mehhanismist. Mõlema süsteemi eesmärk võib olla suuresti sama, kuid nagu Hoge Raad on selgitanud, on nende mõju

15 — Vt nt 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-160/99: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 2000, lk I-6137, punkt 23).

praktikas tõenäoliselt erinev, eriti siis, kui nii majandustegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks soetatud kapitalikaupade isiklikuks tarbeks kasutamise ulatus aja jooksul muutub.

Nõuded valiku tegemise võimaluse suhtes

45. Tuleb otsustada, kas Madalmaade süsteemi omadused võivad sellegipoolest olla kuuenda direktiivi sätetega kooskõlas.

47. Euroopa Kohus on korduvalt kinnitanud, et „maksukohustuslasel on kuuenda direktiivi kohaldamisel võimalus valida, kas lugeda isiklikuks tarbeks kasutatav varaosa ettevõtte varade hulka või mitte”.¹⁶

46. Hoge Raadi küsimuses ära märgitud tunnusoonteks on: i) nii majandustegevuse kui ka muul kui majandustegevuse eesmärgil kasutatavaid kapitalikaupu ei lubata lugeda tervikuna ettevõtte vara hulka; sellepärast ii) ei saa sisendkäibemaksu nendelt kaupadelt täielikult maha arvata ning iii) käibemaksu tasumist nende kasutamisel isiklikuks tarbeks ei ole ette nähtud. Nende aspektide hulgast teine ja kolmas on selgesti esimese aspekti otsene ja automaatne tulemus, kuid lisaksin veel ühe märkimisväärse aspekti, mis ei ole nii selgesti nendest tulenev ja millele Hoge Raad oma põhjendustes tähelepanu juhib: iv) kui kauba kasutamise jagunemine majandustegevuseks ja isiklikuks tarbeks on juba määratud, ei saa pärast esimese aasta lõppu seda jaotust enam muuta.

48. Sellest tulenevalt, kui võrd see ei ole võimalik Madalmaade eeskirjade alusel, on need eeskirjad direktiiviga vastuolus.

49. Siiski väidab Madalmaade valitsus, et kõnealused eeskirjad vastavad ühelt poolt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 sisalduvale nõudele, mille kohaselt ei ole mahaarvamine lubatud kaupadelt ega teenustelt, mida maksukohustuslane kasutab sellistes tehingutes, mida ei maksustata, ja teiselt poolt artikli 6 lõike 2 eesmärgile tagada maksukohustuslaste ja lõpptarbijate võrdne kohtlemine.¹⁷ Nagu komisjon, nii leiab ka Madalmaade valitsus, et lahknevused Madalmaade eeskirjade ja artikli 6 lõike 2 vahel on

16 — 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-269/00: Seeling (EKL 2003, lk I-4101, punkt 40); vt ka 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrecht (EKL 1995, lk I-2775, punkt 20) ning 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-415/98: Bakcsi (EKL 2001, lk I-1831, punkt 25).

17 — 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler (EKL 1996, lk I-4517, punkt 35). Põhjalikuma selgituse saamiseks selle kohta, kuidas tagatakse võrdne kohtlemine, vt kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri 23. novembri 2004. aasta ettepanek kohtuasjas C-412/03: Hotel Scandic Gässabäck, kohtujuristi ettepaneku punktid 24–32 (EKL 2005, lk I-743).

lubatud kõnealuse lõike viimases lauses sätestatud erandivõimalusega.¹⁸ Lisaks palus Saksamaa valitsus kohtuistungil eraldi, et Euroopa Kohus vaataks uuesti üle oma praktika, mille kohaselt nõutakse, et maksukohustuslasele oleks võimalus hõlmata varad oma ettevõttesse kõikidel juhtudel.

50. Sellepärast on soovitatav küsimust lähemalt käsitleda.

Asjakohased probleemid ja lahendused käibemaksudirektiivide süsteemis

51. Käibemaksudirektiividega loodud süsteemi puhul on vaieldamatult selge, et ühelt poolt peaks maksukohustuslase poolt maksustatavateks majandustehinguteks kasutatavate kaupadelt ja teenustelt makstav sisendkäibemaks olema mahaarvatav ning teiselt poolt peaks lõppkasutamine isiklikuks tarbeks olema täielikult maksustatav.

52. Sisendkäibemaksu mahaarvamine on seotud käibemaksu kogumisega nii, et kui maksukohustuslase soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või

käibemaksu kohaldamisalast väljapoole jäävate tehingute tarvis, ei saa toimuda käibemaksu kogumist ega sisendkäibemaksu mahaarvamist.

53. Raskused võivad tekkida siis, kui kaupade või teenuste kasutamise liigid omavahel kattuvad või segunevad.

54. Kuuendas direktiivis pakutakse kahte võimalust selliste raskuste ärahoidmiseks, ehkki nende kohaldamise asjaolud on erinevad ning neid ei saa niisama lihtsalt teineteisega asendada.

55. Esimene võimalus on seotud olukorraga, kus maksukohustuslane kasutab isiklikuks tarbeks kaupu või teenuseid, mida algselt käsitleti kui selliseid, mis on ette nähtud maksustatavaks majandustegevuseks, ja millel seega käibemaks algul maha arvati. Ühelt poolt kaupade lõpptarbimist reguleeriva artikli 5 lõike 6 ja teiselt poolt teenuseid — millega on tegemist praegusel juhul — reguleeriva artikli 6 lõike 2 suuresti paralleelset regulatsiooni sisaldavate sätete alusel loetakse maksukohustuslane ühtaegu nii tarnivaks ettevõtjaks kui ka eraisikuks, mistõttu ta peab arvestama kõnealuselt „tehingult” käibemaksu.

18 — Vt punkt 13 eespool.

56. Teine võimalus on artikli 17 lõikega 5 ja artikliga 19 reguleeritav proportsionaalne mahaarvamissüsteem, mida kohaldatakse siis, kui majandustegevuse käigus teostatakse nii maksustatud kui ka maksustamata tehinguid. Põhireegel on, et igal aastal võib maha arvata sisendkäibemaksu osa, mis vastab maksustatud tehingute puhaskäibemaksu ja kõikide majandustegevuses tehtud tehingute puhaskäibemaksu jagatisele.

57. Lisaks on artiklis 20 täpsemalt sätestatud mahaarvamise korrigeerimine siis, kui muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid. Sellise muutumise tõenäolisus on oluline kapitalikaupade puhul, mida sageli kasutatakse mitmeid aastaid, mille jooksul nende kasutamistarve võib muutuda. Sellepärast on ette nähtud viieaastane korrigeerimisperiood, mida saab kinnisasjade puhul pikendada 20 aastani ja mille jooksul mahaarvamised jaotatakse eri suurustes kogu perioodile.¹⁹

58. Asja mõistmiseks on abi kahe süsteemi olulisemate aspektide võrdlusest.

59. Esiteks, kumbagi süsteemi kohaldatakse ainult siis, kui maksustatud kaupu või teenuseid soetatakse majandustegevuse raames. Artikli 5 lõige 6 ja artikli 6 lõige 2 on seotud ettevõtte varade hulka kuuluvate kaupadega või ettevõtja osutatavate teenustega. Artikli 17 lõige 5 on seotud kaupade ja teenustega, mida maksukohustuslane kasutab nii maksustatud kui ka maksustamata — st maksuvabadeks — tehinguteks. Kumbagi säte ei saa kohaldada siis, kui maksukohustuslane soetab kaupu eraisikuna või kasutab neid tehingutes, mis jäävad väljapoole käibemaksu kohaldamisala. Sellistel juhtudel ei saa sisendkäibemaksu maha arvata ning kõnealuseid tehinguid ei arvestata mahaarvatava osa väljaarvutamisel.²⁰ Lisaks sellele, isegi kui maksukohustuslane peaks oma ettevõtte varade hulka lisama kaupu, mida ta omandas eraisikuna, jääks ka see tehing käibemaksu kohaldamisalast välja, sest ta ei „tegutseks sellena”, vaid eraisikuna.

60. Teiseks on mõlemad süsteemid ette nähtud selleks, et tagada vastavus sisendkäibemaksu mahaarvamise ja käibemaksu kogumise vahel, kuid need toimivad teineteise peegelpiltidena. Artikli 5 lõikega 6 ja artikli 6 lõikega 2 on ette nähtud, et kui sisendkäibemaksu on maha arvatud, tuleb võtta käibemaksu tehingutelt, mis muidu — kuivõrd neid ei tehta tasu eest — jääks väljapoole käibemaksu kohaldamisala. Artikli 17 lõikes 5

19 — Praktiliste näidete saamiseks selle kohta, kuidas kõnealune süsteem töötab, kui kapitalikaupade kasutamine on eri aastatel erinev, vt Farmer, P. ja Lyal, R., *EC Tax Law*, 1994, lk 196, ning Terra, B. J. M., *Europees indirect belastingrecht*, 2002, lk 459.

20 — Vt kõige viimatist: 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-77/01: EDM (EKL 2004, lk I-4295, punktid 53 ja 54).

on sätestatud, et selles osas, milles käibemaksu ei võeta, sest tehing on maksust vabastatud, ei tohi olla ka vastavat sisendkäibemaksu mahaarvamist. Seega, kui kõnealused kaks süsteemi peaksid omavahel kuidagi kattuma, peab esimene samm olema artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 kohaldamine nii, et kasutamine isiklikuks tarbeks oleks maksustatud; seejärel tuleb artikli 17 lõike 5 kohaldamiseks kokku liita kõik maksustatud tehingud, sealhulgas kasutamine isiklikuks tarbeks, ja eristada neid maksuvabadest tehingutest.

Artikli 6 lõikes 2 sätestatud erandivõimaluse kohaldamisala

62. Artikli 6 lõikes 2 on määratletud teatavad liiki tehingud, mida tuleb käsitleda kui kaupade tarnimist või teenuste osutamist tasu eest, ehkki neid tavaliselt tasu eest ei tehta ja seega jääksid need muidu käibemaksu kohaldamisalast välja.

63. Artikli 6 lõike 2 viimase lausega lubatakse liikmesriikidel „käesoleva lõike sätetest erandeid teha”, kui see ei too kaasa konkurentsi moonutamist.

64. Minu arvates saab selle loa kohaldamisala laieneda üksnes sellele, et teatavaid kõnealuseid tehinguliike käsitletakse tervikuna või osaliselt kui kaupade tarnimist või teenuste osutamist tasuta ning selle tulemusel jäävad need käibemaksu kohaldamisalast välja. See luba ei võimalda liikmesriikidel lisada või asendada muid eeskirju, mida ei ole kuuenda direktiiviga ette nähtud.

61. Lõpuks võimaldavad mõlemad süsteemid korrigeerimist asjaolude muutumise korral, ehkki selleks kasutatav mehhanism on kummalgi juhul erinev. Artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 puhul teostub korrigeerimine tegelikult ise, sest maks kogutakse tarbimise ajal. Artikli 17 lõike 5 puhul arvutatakse mahaarvamisõigus välja aasta kohta ja võib seega olla eri aastatel erinev, ning artiklis 20 on lisaks sätestatud mitmeaastane korrigeerimisperiood kapitalikaupade suhtes.

65. See seisukoht tuleneb kõnealuse sätte sõnastusest ning seda kinnitab Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas *Cookie's World*.²¹

21 — 11. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-155/01: *Cookies World* (EKL 2003, lk I-8785, punktid 58 ja 59); vt ka 27. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas C-50/88: *Kühne* (EKL 1989, lk 1925, punktid 16–19).

66. Sellest tulenevalt tundub, nagu ei võimaldaks artikli 6 lõike 2 viimane lause liikmesriikidel keelata maksukohustuslastele valikut nii majandustegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavate kaupade kaasamisel nende ettevõtte varade hulka.

67. Teisalt aga annab see säte liikmesriikidele õiguse käsitleda taoliste kaupade isiklikku ja tasuta kasutamist kui tehingut, mida ei tehtud tasu eest ja mis seega maksustamisele ei kuulu, millest tulenevalt ei ole lubatud maha arvata sisendkäibemaksu sellise kasutamisega seotud tehingutelt.

68. Siinkohal tuleb siiski teha veel kolm märkust.

69. Esiteks, samal ajal kui artikli 6 lõike 2 viimane lause ei pruugi lubada liikmesriikidel keelata maksukohustuslastele valikut nii majandustegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavate kaupade kaasamisel nende ettevõtte varade hulka, ei välista see — ega ka miski muu kõnealuses lõikes — neil seda tegemast. Artikli 6 lõige 2 lihtsalt käsitleb olukordi, kus kaubad on arvatud ettevõtte varade hulka ning neid kasutatakse seejärel isiklikuks tarbeks.

70. Teiseks, kui kaubad ei kuulu maksukohustuslase ettevõtte varade hulka, arvatakse need käibemaksu kohaldamisalast üldiselt välja; seega jäävad need ka väljapoole artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 ning artikli 17 lõike 5 kohaldamisala.

71. Kolmandaks, kui liikmesriik teeb erandi artikli 6 lõikest 2, käsitledes mõningaid või kõiki kõnealuseid tarneid kui selliseid, mida ei ole tehtud tasu eest ja mis seega jäävad käibemaksu kohaldamisalast välja, on selle mõju mõneti võrreldav sellega, kui arvata asjakohased sisendid välja ettevõtte varade hulgast: sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei ole, ent kõnealused tehingud jäävad artikli 17 lõike 5 kohaldamisel samuti välja mahaarvatava osa määramisest.

72. Sellepärast on soovitatav lähemalt käsitleda mõju, mida avaldab nii majandustegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks kasutatava kauba kaasamine ühelt poolt ettevõtte varade ja teiselt poolt isikliku vara hulka.

Kauba ettevõtte varade või isikliku vara hulka kaasamise tagajärjed

73. Kui kaubad soetatakse maksukohustuslase ettevõtte varadesse, on nende soetamisel

tasutud käibemaks kohe mahaarvatav, välja arvatud juhul, kui neid tervikuna või osaliselt kasutatakse tehinguteks, mis ei ole maksustatavad. Kui neid kasutatakse tervikuna sellisel eesmärgil, ei ole mahaarvamine üldse võimalik. Kui neid kasutatakse osaliselt nii, on mahaarvatav osa määratud artikli 17 lõikega 5. Kõnealusel arvutuses jääb käibemaks mahaarvatavaks siis, kui edaspidine kasutamine hõlmab ka kasutamist isiklikuks tarbeks, tingimusel et sellist tarbimist maksustatakse artikli 5 lõike 6 või artikli 6 lõike 2 kohaselt.

74. Viimati osutatud olukorras võib maksukohustuslane, isegi kui tema isiklik tarbimine kuulub käibemaksuga maksustamisele, nagu iga teise eraisikust tarbija puhul, saada mõnel juhul artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 kohaldamisest teatavaid maksusoodustusi, sest muu hulgas:

— on mahaarvamine kohene, samas kui maksustamist ajatakse ja jaotatakse isiklikuks tarbeks kasutamise perioodile, millest võib tuleneda kasu rahavoogude arvelt;

— nõutakse käibemaks sisse kasutatavate kaupade või teenuste maksumuselt, mis

on tõenäoliselt väiksem hinnast, millega oleks saanud need soetada eraisikuna teiselt ettevõtjalt;

— võib kapitalikaupade, sealhulgas kinnisasjade maksumus (ja seega ka käibemaks) olla kauba või kinnisasja kasutamise „teenust“ osutava maksukohustuslase jaoks võrreldes soetusmaksumusega (ja seega mahaarvatava sisendkäibemaksuga) eriti väike, mistõttu isiklikuks tarbeks kasutamine toob kaasa vähendatud maksukoormuse ning see kasu oleks tõenäoliselt seda suurem, mida suurem on isiklikuks tarbeks kasutamise osa.

75. Kui kaubad soetatakse maksukohustuslase isikliku varana, jäävad need väljapoole käibemaksu kohaldamisala ning mahaarvamisi teha ei saa. Kui neid seejärel kasutatakse majandustegevuses, ei teki ikkagi mahaarvamise õigust, sest algse mahaarvamisõiguse tekkimise määrab see, kellena isik kauba ostis,²² ning isik, kes arvab kauba oma isikliku vara hulgast ettevõtte varade hulka või võimaldab selle kauba kasutamist enda kui ettevõtja majandustegevuses, ei tee maksukohustuslasena tarnet tasu eest. Sisendkäibemaks eraisikuna soetatud kaupadelt või teenustelt, mida seejärel kasutatakse majan-

22 — 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk I-3795).

dustegevuses, jääb seega vääramatult nende kaupade või teenuste maksumuse osaks ning selle tulemusel tekib maksukohustuslasele koormus, mida võib käsitleda asjakohatuna, arvestades käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.

76. Seega, kui nii isiklikuks tarbeks kui ka majandustegevuses kasutatav kaup kuulub isikliku vara hulka, on maksukohustuslane ebasoodsamas olukorras. Kui see kaup kuulub ettevõtte varade hulka, võib ta selle tulemusel saada eelise, kui isiklikuks tarbeks kasutamist käsitletakse vastavalt artikli 5 lõikele 6 ja artikli 6 lõikele 2 kui tarnimist tasu eest.

77. Maksukohustuslase saadaval eelisel või tema ebasoodsamal olukorral on muidugi otsene tulemus, mis maksuameti jaoks avaldub sellele vastava maksumõeldu saamata jäämise või saamise kujul.

78. Neid asjaolusid arvestades on selge, et võimalus valida, kas arvata segakasutatavad kaubad ettevõtte varade või isikliku vara hulka, soodustab maksukohustuslasi, kes eeldatavasti alati valivad kauba arvamise ettevõtte varade hulka. Maksuamet seevastu eelistab isiklikuks tarbeks kasutamise määradele vastava osa kohustuslikku arvamist isikliku vara hulka.

79. Ehkki õiguspäraselt on võimalik väita, et isiklikuks tarbeks kasutatav kaup või selle osa tuleks selle soetamise hetkest alates käibemaksusüsteemist välja jätta, nii et ei oleks mingit sisendkäibemaksu mahaarvamist, jäetakse siiski arvestamata, et kauba isikliku vara hulka arvamise korral puudub korrigeerimismehhanism olukordades, kus neid seejärel kasutatakse majandustegevuses.

80. Konkreetsetelt oleksid võinud käesoleva kohtuasja kaebajad soetada puhkemaja eesmärgiga veeta seal ise suurem osa aastast ning üürida seda välja näiteks pooleteiseks kuuks. Kirjeldatud Madalmaade eeskirjade kohaselt oleksid nad pidanud arvama puhkemajast 12,5% ettevõtte varade hulka ja 87,5% isikliku vara hulka ning selle tulemusel oleksid nad saanud käibemaksu maha arvata ainult 12,5% soetusmaksumuselt. Järgmisel aastal oleksid nad võinud otsustada, et soovivad elada kusagil mujal või et üüritulu on ebapiisav, ning seejärel jätta puhkemaja ainult väljüürimiseks. Kirjeldatud Madalmaade eeskirjadest ega ka kuuendast direktiivist ei tulene mehhanismi, mille alusel puhkemaja arvamine ettevõtte varade hulka võimaldaks maha arvata alles jäänud sisendkäibemaksu osa. Kui nad siiski otsustaksid väljüüritava puhkemaja kui ettevõtte ära müüa, peaksid nad käibemaksu müügitehingult sisse nõudma.

81. Kui aga kaup arvatakse ettevõtte varade hulka ning seda kasutatakse seejärel isiklikuks tarbeks, on kuuenda direktiivi artikli 5 lõikega 6 ja artikli 6 lõikega 2 sellisteks olukordadeks ette nähtud korrigeerimismehhanism, kuigi see ei ole täiuslik.

82. Sellepärast järeldan, et Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt maksukohustuslane peab saama valida, kas arvata nii majandustegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavad kapitalikaubad ettevõtte varade või isikliku vara hulka, õigustab see, et ehkki sellest võib tekkida talle maksueelis, seaks vastupidine lahendus ta ebasoodsamasse olukorda, mis ei vasta käibemaksu põhimõtetele ja mida ei saa heastada. Samuti ei ole kehtivate õigusaktide alusel — ega tõenäoliselt üldse — võimalik kasutada ühtki muud lahendust, mis oleks vastavuses maksustamise neutraalsuse põhimõttega.

Artikli 6 lõikest 2 lubatava erandi tagajärjed

83. Olen märkinud, et artikli 6 lõike 2 viimases lauses lubatavat erandit saab rakendada üksnes selleks, et käsitleda kõnealust isiklikuks tarbeks kasutamist kui tarnet, mida ei ole tehtud tasu eest ja mis seega jääb käibemaksu kohaldamisalast välja. Samuti

olen märkinud, et sellise käsitluse tagajärjed võivad sarnaneda nendele, mis tulenevad sellest, kui arvata kasutatavad kaubad välja maksukohustuslase ettevõtte varade hulgast.

84. Siiski tuleb neid kahte olukorda teineteisest eristada.

85. Kui kaup arvatakse välja ettevõtte varade hulgast, ei teki küsimust seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise. Kui kaup arvatakse ettevõtte varade hulka, on sisendkäibemaks põhimõtteliselt kohe mahaarvatav kas täielikult või osas, mis on määratud artikli 17 lõikega 5 ja artikliga 19 — osas, mille puhul ei saa arvestada väljapoole käibemaksu kohaldamisala jäävat kaupa.

86. Kui liikmesriik käsitleb ettevõtte varade kasutamist isiklikuks tarbeks sellisena, mis jääb käibemaksu kohaldamisalast välja, tekitavad raskused, sest sellele järgneval sündmusel — isiklikuks tarbeks kasutamisel — on tagasiulatuv mõju liigitamise suhtes ja seega ka asjakohase sisendkäibemaksu mahaarvatavuse suhtes, isegi kui see maks oli põhimõtteliselt kohe mahaarvatav. Nagu oleme võinud veenduda, ei ole võimalik ette kindlaks määrata isiklikuks tarbeks kasutamise tegelikku tulevast ulatust, välistamaks kohest mahaarvamist sisendkäibemaksu õige proportsionaalne osa.

87. Selles suhtes võib olla oluline, et artikli 5 lõikest 6, mis käsitleb isiklikku tarbimist ja mitte ettevõtte varade hulka kuuluva kauba kasutamist, ei saa teha erandeid. Seega võetakse isiklikult tarbimiselt alati käibemaksu, hoides nii ära probleemi, mille äsja esile tõstsin.

88. Seoses teenustega, mis seisnevad ettevõtte varade kasutamises vastavalt artikli 6 lõikele 2, võib eeldada, et kõnealusel viisil kasutatav kaup on alati kapitalikaup. Muu kauba kasutamine kas sisaldab tarbimist või on selline, mille puhul puudub igasugune mõistlik maksude arvestamise mehhanism.

89. Kuigi vastavalt artikli 17 lõikele 5 ja artiklile 19 ei saa mahaarvatava proportsionaalse osa arvutamisel arvesse võtta ettevõtte vara, mida liikmesriik käsitleb käibemaksu kohaldamisalast välja jäävana, võib seda osa siiski arvestada seoses artikliga 20, mis käsitleb esialgse mahaarvamise korrigeerimist juhtudel, kui esialgse mahaarvamise kindlaksmääramisel kasutatud tegurid peaksid hiljem muutuma.

90. Kui isiklikuks tarbeks kasutamist ei käsitleta kui tasulist tarnet, võimaldab artikliga 20 ette nähtud korrigeerimisperiood kapitalikaupade, eriti kinnisasjade suhtes lähenemisviisi, mis on paindlikum kui kõnealusel vara väljaarvamine ettevõtte varade hulgast, hoides olulisel määral ära nii maksumaksjale ebasoodsa olukorra tekkimise viimati osutatud juhul kui ka eelise, mis võiks mõnel juhul tuleneda artikli 6 lõike 2 lihtsast kohaldamisest.

Järeldus artikli 6 lõike 2 kohta

91. Sellest tulenevalt olen seisukohal, et siseriiklikud õigusaktid, mis ei võimalda maksukohustuslasel valida, kas arvata kapitalikaubad tervikuna oma ettevõtte varade hulka, kui ta kasutab neid kaupu nii majandustegevuses kui ka muul otstarbel, eriti isiklikuks tarbeks, ei ole kuuenda direktiivi artikli 6 lõikega 2 ega ka lubatud kõnealusel sätte viimase lausega kooskõlas.

92. Siiski saab kõnealusel lause alusel lubada õigusakte, milles ei käsitleta sellise kauba kasutamist tasu eest tehtud tarnena ja seega jäetakse see kasutamine käibemaksu kohal-

damisest välja, tingimusel et see ei too kaasa konkurentsimoonusi ja seda kasutatakse koos kuuenda direktiivi artiklis 20 sätestatud korrigeerimismehhanismiga.

nustega [...], eriti nendega, mida maksukohustuslane või tema personal saavad eranditult või osaliselt kasutada isiklikuks tarbeks”.

Artikli 17 lõige 6

93. Veel on vaja kaaluda seda, kas kõnealused Madalmaade eeskirjad on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu kohaselt lubatavad selle alusel, et need kujutavad endast erandit mahaarvamisõigusest, mis oli ette nähtud siseriikliku õigusaktiga enne kõnealuse direktiivi jõustumist.

94. Kuivõrd Madalmaade Kuningriik oli enne kuuenda direktiivi jõustumist seotud teises direktiivis ühtlustatud käibemaksueeskirjadega, on selge, et nii saab lubada üksnes teise direktiiviga vastavuses olevaid erandeid.

95. Kõnealuse direktiivi artikli 11 lõikega 1 kehtestati üldine mahaarvamisõigus juhtudeks, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase ettevõtluses, ent artikli 11 lõikega 4 lubati mahaarvamissüsteemist erandeid „seoses teatavate kaupade ja tee-

96. Nii eelotsusetaotluse esitanud kohus kui ka Madalmaade valitsus väidavad, et vaidlusalused siseriiklikud eeskirjad kehtestati teise direktiivi artikli 11 lõike 1 rakendamisel. Isegi kui seda ei väidetaks, tunduks selline järeldus olevat põhjendatud sellega, et kõnealuste eeskirjade eesmärk on piirata mahaarvamine nendele juhtudele, mil kaupu või teenuseid kasutatakse majandustegevuse eesmärgil.

97. Komisjon märgib, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu alusel tohib säilitada ainult neid erandeid, mida on lubatud teise direktiivi artikli 11 lõike 4 alusel. Madalmaade valitsus seevastu väidab, et kõnealuse sättega lubatavate erandite hulka võivad kuuluda ka artikli 11 lõike 1 alusel vastu võetud eeskirjad.

98. Nõustun komisjoniga. Teise direktiivi artikli 11 lõige 1 asendati kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2. Siseriiklikud õigusaktid peavad nüüd olema vastavuses viimati mai-

nituga — muu hulgas koostoimes artikli 5 lõikega 6 ja artikli 6 lõikega 2 — selles kohaldamisalas, mille see on muutmata kujul „päinud” sellele eelnenud sättelt. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 on aga teise direktiivi artikli 11 lõike 4 „õigusjärglane”, kuid võimaldab säilitada mainitud sätte alusel kehtinud erandeid.

seisukohale,²⁴ ehkki ei viidanud siiski otseselt artikli 17 lõikele 6.

99. Teise direktiivi artikli 11 lõike 4 sõnastuses on ette nähtud erandid teatavat liiki kaupade ja teenuste — näiteks sõiduautode — suhtes ja see ei kujuta endast üldist erandit igasuguse isiklikuks tarbeks kasutamise suhtes, nagu kinnitab ka Euroopa Kohtu praktika seoses kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõiguga ja selle sätte õigusliku kontekstiga.

101. Kohtuasjas komisjon v. Prantsusmaa²⁵ uurisin kõnealust sätet ja selle õiguslikku konteksti üksikasjalikumalt ning minu tsiteeritud allikatest nähtub, et seadusandja poolt silmas peetud erandite liigid on seotud nende kululiikidega, mida määratletakse viitega soetamistehingu laadile, mitte soetatud kauba või ostetud teenuse kasutamiseesmärgile. On märkimist väärt, et juhtudel, kui Euroopa Kohus on käsitlenud liikmesriigi tuginemist artikli 17 lõike 6 teisele lõigule,²⁶ on alati olnud küsimus selles erandiliigis.

102. Nagu Hoge Raad oma eelotsusetaotluses ja komisjon oma tähelepanekutes märkisid, kinnitab seda seisukohta eriti Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Royscot Leasing.²⁷

103. Seega ei tundu olevat võimalik, et vaidlusalused eeskirjad oleksid hõlmatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lausega.

100. Kohtuasjas Lennartz esitatud arvamuses²³ leidsin, et artikli 17 lõikega 6 ei saa õigustada igat liiki — nii majandustegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks tehtavate — kulu- tuste suhtes kohaldatava üldmeetme säilitamist ning Euroopa Kohus asus samale

24 — Kohtuotsuse punkt 35.

25 — 18. juuni 1998. aasta kohtuotsus C-43/96: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1998, lk I-3903, kohtujuristi ettepaneku punkt 12 jj).

26 — Viitan 5. oktoobri 1999. aasta otsusele kohtuasjas C-305/97: Royscot Leasing (EKL 1999, lk I-6671); 19. septembri 2000. aasta otsusele kohtuasjas C-177/99: Ampafrance (EKL 2000, lk I-7013); 14. juuni 2001. aasta otsusele kohtuasjas C-345/99: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-4493); 8. jaanuari 2002. aasta otsusele kohtuasjas C-409/99: Metropol (EKL 2002, lk I-81); 14. juuni 2001. aasta otsusele kohtuasjas C-40/00: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-4539) ning eespool 21. joonealuses märkuses viidatud otsusele kohtuasjas Cookies World.

23 — Eespool 22. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus, punktid 76–79.

27 — Eespool 26. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Royscot Leasing, punkt 20 jj.

Ettepanek

104. Eespool esitatud tähelepanekute põhjal olen seisukohal, et Euroopa Kohus peaks vastama Hoge Raadi küsimustele järgmiselt:

Siseriiklikud õigusaktid, mis ei võimalda maksukohustuslasel valida, kas arvata nii majandustegevuses kui ka väljaspool seda, eriti isiklikuks tarbeks kasutatavad kapitalikaubad tervikuna oma ettevõtte varade hulka, ei ole vastavuses nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas — artikli 6 lõikega 2, ega saa jääda selle lõike viimase lausega ette nähtud erandi kohaldamisalasse.

Siseriiklikud õigusaktid, milles käsitletakse selliste kaupade kasutamist tehinguna, mis ei ole tehtud tasu eest ja seega käibemaksu kohaldamisalast välja jäävana, võivad siiski kuuluda kõnealuse erandi kohaldamisalasse tingimusel, et see ei põhjusta konkurentsimoonutusi ning seda kasutatakse koostoimes kuuenda direktiivi artikliga 20 ette nähtud korrigeerimismehhanismiga.

Kuuenda direktiivi jõustumise ajal kehtinud siseriiklikud õigusaktid, millega on ette nähtud üldine erand mahaarvamisoigusest kõikide majandustegevusega mitteseotud eesmärkidel kasutatavate kaupade ja teenuste suhtes, ei kuulu kõnealuse direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu kohaldamisalasse.