



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

10. oktoober 2013\*

Kuues käibemaksudirektiiv — Artikli 13 C osa ja artikkel 20 — Kinnisasja võõrandamine — Valikuõigus maksustamise osas — Mahaarvamisoigus — Mahaarvamiste korrigeerimine — Selliste summade sissenõudmine, mis kuuluvad tasumisele käibemaksu korrigeerimise tulemusel — Maksukohustuslane, kes on kohustatud maksu tasuma — Muu maksukohustuslane kui see, kes tegi esialgse mahaarvamise ja kes ei ole seotud selle maksustatava tehinguga, millega seoses maks maha arvati

Kohtuasjas C-622/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad) 28. oktoobri 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. detsembril 2011, menetluses

**Staatssecretaris van Financiën**

*versus*

**Pactor Vastgoed BV,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta (ettekandja), kohtunikud J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot ja A. Arabadžiev,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 18. aprilli 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Pactor Vastgoed BV, esindaja: *belastingadviseur* M. van de Leur,
- Madalmaade valitsus, esindajad: J. Langer, C. Wissels ja M. Bulterman,
- Iirimaa, esindaja: E. Creedon, keda abistas C. Toland, *BL*,
- Soome valitsus, esindaja: M. Pere,
- Euroopa Komisjon, esindajad: G. Wils ja L. Lozano Palacios,

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.

olles 30. mai 2013. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,  
on teinud järgmise

### **otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274) (edaspidi „kuues direktiiv“), artiklit 20.
- 2 Taotlus on esitatud Staatssecretaris van Financiën (rahandusminister) ja Pactor Vastgoed BV (edaspidi „Pactor Vastgoed“) vahelises kohtuvaidluses selle äriühingu poolt tasumisele kuuluva käibemaksu ümberarvutuse üle.

### **Õiguslik raamistik**

#### *Liidu õigus*

- 3 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõige 3 sätestab:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada ka isikut, kes aeg-ajalt teeb lõikes 2 nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

- a) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu; liikmesriigid võivad ette näha tingimused käesoleva kriteeriumi kohaldamiseks ehitiste ümberkujundamise ning nende aluse maa suhtes.

Liikmesriigid võivad kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu, näiteks ajavahemik ehitise valmimisest esmase võõrandamiseni või ajavahemik esmasest kasutuselevõtust järgmise võõrandamiseni, tingimusel et nimetatud ajavahemikud ei ületa vastavalt viit ning kahte aastat.

„Ehitis“ on mis tahes maaga püsivalt ühendatud rajatis;

[...]”.

- 4 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

- g) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine, v.a artikli 4 lõike 3 punktis a nimetatud juhul;
- h) hoonestamata maa, v.a artikli 4 lõike 3 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine.”

5 Nimetatud direktiivi artikli 13 C osa sätestab:

„Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

[...]

b) B osa punktidega d, g ja h hõlmatud tehingud.

Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala.”

6 Sama direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a selle direktiivi artiklist 28f tulenevas redaktsioonis sätestab:

„Kui kaupa 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. [...]”

7 Kuuenda direktiivi artikkel 20 näeb ette järgmist:

„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; korrigeerimist ei teostata siiski tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artikli 5 lõikes 6 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral. Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.

[...]

3. Korrigeerimisperioodil võõrandamise korral loetakse, et maksukohustuslane kasutas kapitalikaupa majandustegevuse eesmärgil korrigeerimisperioodi lõpuni. Kui nimetatud kauba võõrandamine on maksustatud, eeldatakse, et nimetatud majandustegevus on täies ulatuses maksustatud; kui võõrandamine on maksust vabastatud, loetakse majandustegevus täielikult maksust vabastatuks. Korrigeerimine tehakse ülejäänud korrigeerimisperioodi kohta ühekorruga.

Viimasel juhul võivad liikmesriigid siiski korrigeerimisnõudest loobuda, kui ostja on maksukohustuslane, kes kasutab kõnealust kapitalikaupa üksnes tehinguteks, mille puhul saab käibemaksu maha arvata.

4. Lõigete 2 ja 3 kohaldamisel võivad liikmesriigid:

[...]

— võtta vastu kohased meetmed tagamaks, et korrigeerimine ei too kaasa põhjendamatu soodustusi,

— lubada halduskorda lihtsustada.

[...]”.

8 Artikkel 21 „Ametiasutustele maksu tasumise eest vastutavad isikud” sätestab:

„Käibemaksu tasumise eest vastutavad järgmised isikud:

1. siseriikliku süsteemi alusel:

- a) maksukohustuslased, kes teevad maksustatavaid tehinguid [...]. Liikmesriigid võivad ka ette näha, et muu isik kui maksukohustuslane vastutab maksu tasumise eest solidaarselt;

[...]”.

9 Direktiivi artikli 27 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses.”

10 Nõukogu 19. juuli 1988. aasta otsuse 88/498/EMÜ, millega lubatakse Madalmaade valitsusel rakendada erandit kuuenda direktiivi 77/388 artiklist 21, mis võeti vastu selle direktiivi artikli 27 lõike 1 alusel, artikkel 1 sätestab, et nimetatud direktiivi artikli 13 B osa punktidega g ja h hõlmatud tehingute osas on Madalmaade Kuningriigil õigus erandina selle direktiivi artikli 21 lõike 1 punktist a kohaldada artikli 13 C osa punktis b ette nähtud maksustamise valiku korra raames õigusnormi, mille kohaselt on käibemaksu kohustatud maksma omandaja.

11 Otsus 88/498 tunnistati alates 1. jaanuarist 2008 kehtetuks nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiiviga 2006/69/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ teatavate meetmete osas, mille eesmärk on lihtsustada käibemaksustamise menetlust ja aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist ning millega tunnistatakse kehtetuks teatavaid erandeid lubavad otsused (ELT L 221, lk 9).

#### *Madalmaade õigus*

12 21. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting 1968) (*Staatsblad* 1968, nr 329) põhikohtuasjas kohaldamisele kuuluva redaktsiooni (edaspidi „1968. aasta seadus”) artikkel 11 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Halduse üldaktiga kindlaksmääratavatel tingimustel on maksust vabastatud:

a) kinnisasja ja sellega seotud õiguste võõrandamine, välja arvatud:

- 1) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu või kõige enam kaks aastat pärast esmast kasutuselevõttu, ja ehitusmaa võõrandamine;
- 2) kinnisasja võõrandamine, välja arvatud punktis 1 viidatud tehingud, isikule, kes kasutab kinnisasja sellisel eesmärgil, millega kaasneb artikli 15 alusel täielik või peaaegu täielik maksu mahaarvamise õigus, tingimusel et ettevõtja, kes kinnisasja võõrandab ja ettevõtja, kellele see võõrandatakse, on pärast notariaalset võõrandamisakti valinud sellise võimaluse või teinud maksuhaldurile sellekohase ühise taotluse, ning eeldusel, et nad järgivad asjaomase ministri määrusega kehtestatud tingimusi;

[...]”.

13 Nimetatud seaduse § 12a sätestab:

„Kui artikli 11 lõike 1 punkti a alapunktis 2 toodud erandit on alusetult kasutatud seeläbi, et isik, kellele kinnisasi võõrandati, ei kasuta seda eesmärkidel, mis õigustaksid artikli 15 järgi sisendkäibemaksu mahaarvamist kas täies ulatuses või peaaegu täies ulatuses, nõutakse selle võõrandamisega seoses võõrandaja poolt artikli 15 alusel maha arvatud maks täiendavalt sisse isikult, kellele asi võõrandati.”

14 Selle seaduse § 12 lõige 5 sätestab:

„Juhtudel, mida tuleb määratleda halduse üldaktiga ja kooskõlas eeskirjadega, mis tuleb kehtestada selle meetmega või selle meetme alusel, nõutakse maks, et tagada selle sissenõudmine, sisse isikult, kellele asi võõrandati või teenus osutati.”

15 1968. aasta käibemaksuseaduse rakendusmääruse (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) artikli 24ba lõike 1 punkt a sätestab:

„1. [1968. aasta seaduse] artikli 12 lõikes 5 viidatud juhtumid on olukorrad, kus:

a) kinnisasi või sellega seotud õigus [1968. aasta seaduse] artikli 11 lõike 1 punkti a alapunkti 2 alusel võõrandatakse.”

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

16 5. jaanuaril 2000 võõrandas üks ettevõtja (edaspidi „üleandja”) Pactor Vastgoedile kinnisasja ja viimane kasutas kokkuleppel võõrandajaga 1968. aasta seaduse artikli 11 lõike 1 punkti a alapunkti 2 alusel selle võõrandamistehingu maksustamise võimalust.

17 Võõrandaja oli selle kinnisasja mõned aastad varem omandanud, kasutades samuti omandamistehingu maksustamise võimalust. Seetõttu oli ta talle arvestatud käibemaksu maha arvanud.

18 Pactor Vastgoed andis selle kinnisasja alates 2000. aasta aprillist üürile. Üüritehing oli käibemaksust vabastatud.

19 Pactor Vastgoed müüs seejärel nimetatud kinnisasja ja andis selle 2000. aasta juuli alguses üle. See võõrandamistehing oli käibemaksust vabastatud.

20 Kuna Madalmaade maksuhaldur leidis, et kinnisasja võõrandamine Pactor Vastgoedile ei ole kooskõlas 1968. aasta seaduse artikli 11 lõike 1 punkti a alapunktis 2 sätestatud tingimustega ja et seetõttu tuleb võõrandamistehing käibemaksust vabastada, koostas ta nimetatud äriühingule selle seaduse artikli 21a alusel ajavahemikus 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2000 tasumisele kuulunud käibemaksu kohta ümberarvutuse sellise summa osas, mis vastas summale, mis tuli tasuda pärast võõrandaja poolt selle kinnisasja omandamisel tasutud käibemaksu mahaarvamist, mis hiljem Pactor Vastgoedile võõrandati.

21 Pactor Vastgoed esitas selle ümberarvutuse peale vaide.

22 Kuna vaie jäeti rahuldamata, esitas Pactor Vastgoed vaide rahuldamisest keeldumise otsuse peale kaebuse Rechtbank te 's-Gravenhage'le.

23 Kuna ka see kaebus jäeti rahuldamata, kaebas Pactor Vastgoed Rechtbank te 's-Gravenhage otsuse edasi Gerechtshof te 's-Gravenhagele, kes selle kohtuotsuse ja nimetatud äriühingule koostatud maksu ümberarvutuse tühistas.

- 24 Staatssecretaris van Financiën esitas Gerechtshof te 's-Gravenhage otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.
- 25 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi kohaselt on võimalik, et kui esialgset sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeeritakse selle direktiivi artikli 20 tähenduses nii, et mahaarvatud sisendkäibemaks tagastatakse täies ulatuses või osaliselt, nõutakse see summa sisse mõnelt teiselt isikult kui maksukohustuslaselt, kes esialgu sisendkäibemaksu maha arvas, nimelt – nagu see on ette nähtud [1968. aasta] seaduse artiklis 12a – isikult, kellele see maksukohustuslane asja võõrandas?”

### **Eelotsuse küsimus**

- 26 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui pärast käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist tasumisele kuuluvad summad nõutakse sisse muult maksukohustuslaselt kui see, kes maksu maha arvas.
- 27 Kõigepealt olgu meenutatud, et Madalmaade Kuningriik kasutas esiteks kuuenda direktiivi artikli 13 C osa esimese lõigu punktis b sätestatud õigust, mille kohaselt võivad liikmesriigid selle direktiivi artikli 13 B osa punktis g nimetatud tehinguid maksustada, ja teiseks sai ta nimetatud direktiivi artikli 27 alusel nõukogult loa kohaldada erandina sama direktiivi artikli 21 lõike 1 punktist a sätet, mille kohaselt tuleb käibemaksu tasuda ostjal, kui tehing on artikli 13 C osa esimese lõigu punkti b alusel maksustatav.
- 28 Põhikohtuasjas käsitletavat kinnisasja võõrandamise tehingut maksustati ja võõrandamisega seotud käibemaksu tasus eeltoodud raamistikust lähtudes kõigepealt võõrandaja ja seejärel Pactor Vastgoed.
- 29 Põhikohtuasjas on arutusel see, kas Madalmaade maksuhaldur võib nõuda, et summad, mis tuleb tasuda sellise käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise tulemusel, mille tegi võõrandaja, kui ta ostis kinnisasja, mis hiljem võõrandati Pactor Vastgoedile, tuleb sisse nõuda viimaselt.
- 30 Sellega seoses tuleb märkida, et kuuendas direktiivis ei ole sõnaselget viidet selle kohta, et maksukohustuslasel tuleb tasuda maksuvõlad, mis tulenevad käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisest.
- 31 Eeltoodust ei saa siiski järeldada, et liikmesriigid võivad selle direktiivi artikli 13 C osa teise lõigu ja artikli 20 lõike 1 alusel võetud meetmete kehtestamisel ise otsustada, milline käibemaksukohustuslane peab niisuguses olukorras käibemaksu tasuma.
- 32 Nimelt ei ole käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise tagajärjel tasumisele kuuluvaid summasid maksma kohustatud isiku kindlaksmääramine „meede” nende sätete tähenduses, vaid, nagu tuleneb nimetatud direktiivi artiklist 21, selle direktiiviga kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi põhireegel.
- 33 Selles osas tuleb meenutada, et kuuendas direktiivis sätestatud korrigeerimismehhanism on lahutamatu osa selle direktiiviga kehtestatud mahaarvamiskorrast (vt 18. oktoobri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-234/11: TETS Haskovo, punkt 30, ja 29. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-257/11: Gran Via Moinești, punkt 39).
- 34 Nimelt on Euroopa Kohtu praktika kohaselt 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 (vt 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-63/04: *Centralan Property*, EKL 2005, lk I-11087, punkt 57; eespool viidatud kohtuotsus *TETS Haskovo*, punkt 31, ja eespool viidatud kohtuotsus *Gran Via Moinești*, punkt 38).
- 35 Kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 1 punkti a kohaselt korrigeeritakse esialgset mahaarvamist siis, kui mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.
- 36 Seda sätet tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase tehtud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisel tuleb selle korrigeerimisega seotud käibemaks tasuda kõnealusel maksukohustuslasel.
- 37 Vastupidine tõlgendus, mille kohaselt tuleb kaubarne või teenuse osutamisega seotud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisel tasumisele kuuluv käibemaks tasuda muul maksukohustuslasel kui see, kellele kaubarne tehti või teenus osutati, oleks vastuolus kuuenda direktiivi eesmärkidega, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 34.
- 38 Sellega seoses tuleb märkida, et selle direktiivi artikli 21 lõike 1 punkt a näeb ette, et siseriikliku süsteemi alusel vastutab käibemaksu tasumise eest maksukohustuslane, kes maksustatava tehingu tegi (vt 3. märtsi 2004. aasta määrus kohtuasjas C-395/02: *Transport Service*, EKL 2004, lk I-1991, punkt 23). Lisaks, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktides 66 ja 68, on selles artiklis ammendav loetelu olukordadest, kus maksu on kohustatud tasuma muu isik kui tehingu teinud maksukohustuslane.
- 39 Ent põhikohtuasjas vaatluse all olev juhtum ei vasta ühelegi neist olukordadest. Antud osas tuleb mainida, et vastupidi sellele, mida väitis Madalmaade valitsus, ei või selle sättega liikmeriikidele antud õigust näha ette, et maksu on solidaarselt kohustatud tasuma ka muu isik kui asjaomane maksukohustuslane, tõlgendada nii, et see lubab sellele isikule panna eraldiseisva maksukohustuse.
- 40 Lisaks ei saa kinnisasja niisuguse järjestikuse võõrandamise korral, nagu on arutusel põhikohtuasjas, selle asjaolu tagajärg, et ühe asjaomase maksukohustuslase puhul ei olnud selle võõrandamistehingu tegemise hetkel, milles ta osales, täidetud kuuenda direktiivi artikli 13 C osa teises lõigus sätestatud valikuõiguse teostamiseks vajalikud tingimused, olla niisugune, et seda maksukohustuslast kohustatakse tasuma maksuvõlga, mis tekkis teise maksukohustuslase poolt selliste kaubarne seoses, mis esimest maksukohustuslast ei puuduta, tehtud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise tulemusel.
- 41 Nimelt kahjustatakse sellega käibemaksu mahaarvamise täpsust ja käibemaksu neutraalsust, mida korrigeerimise eeskirjadega soovitakse tagada.
- 42 Mis puudutab Madalmaade valitsuse sõnul ebaõiglast olukorda, mille tulemusel lasub maksukohustuslasel, kes kinnisasja võõrandas, kohustus tasuda summad, mis tuleb maksta sellise käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise tõttu, mille ta tasus kinnisasja omandamisel, isegi siis, kui isik, kellele ta kinnisasja võõrandas, teatas, et kasutab seda maksustatavate tehingute tegemiseks, siis tuleb mainida, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 89, et liikmeriigid – kuigi neil on kuuenda direktiivi artikli 13 C osa teise lõigu alusel õigus piirata valikuõigust ja määrata kindlaks selle teostamise tingimused – ei või selle õiguse teostamisel panna maksukohustuslasele kohustusi, mis ületavad neid kohustusi, mis on liidu käibemaksualaste õigusnormidega lubatud.
- 43 Ent nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 84, tuleneb põhikohtuasjas arutusel olev võõrandaja olukord Madalmaade õigusnormides sisalduvast nõudest, et omandaja, kes on teinud valiku tehingu maksustamise kasuks, peab kinnisasja kasutama maksustatavate tehingute tarbeks.

- 44 Mis puudutab Madalmaade valitsuse argumenti, et 1968. aasta seaduse artikli 12a eesmärk on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 20 lõikega 4 tagada, et korrigeerimine ei too kaasa põhjendamatuid soodustusi, siis tuleb märkida, et kuna esiteks – nagu nähtub Euroopa Kohtule esitatud materjalidest – vabastati põhikohtuasjas arutusel olev võõrandaja ja Pactor Vastgoedi vaheline kinnisasja võõrandamise tehing käibemaksust tagasiulatuvalt alates 5. jaanuarist 2000, ja kuna teiseks selle võõrandamisega seotud käibemaks, mille tasus ja arvas maha Pactor Vastgoed, tühistati, ei tekkinud sellel äriühingul „põhjendamatut soodustust” artikli 20 lõike 4 tähenduses. Niisiis ei saa see äriühing olla kohustatud tasuma käibemaksu, mida tuleb tasuda võõrandaja poolt muu sellise tehinguga, millega see äriühing ei olnud seotud, ehk võõrandaja poolt selle kinnisasja esialgse omandamisega seotud käibemaksu korrigeerimise tulemusel.
- 45 Viimaks olgu märgitud, et otsus 88/498, mille kohaselt on Madalmaade Kuningriigil erandina selle direktiivi artikli 21 lõike 1 punktist a lubatud direktiivi artikli 13 C osa esimese lõigu punktis b ette nähtud maksustamise valiku korra raames kohaldada õigusnormi, mille kohaselt on käibemaksu kohustatud maksma omandaja, ei näe ette seda, et käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise tulemusel tasumisele kuuluvad summad tuleb tasuda muul maksukohustuslasel kui maksukohustuslane, kes nimetatud mahaarvamise tegi, vaid seda, et niisugusel kinnisasja võõrandamisel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tasub ja arwab maha nimetatud tehinguga seotud käibemaksu üks ja seesama maksukohustuslane ehk asjaomase kinnisasja omandaja.
- 46 Seega, kuigi põhikohtuasja korral on otsuse 88/498 kohaselt lubatud, et võõrandaja ja seejärel Pactor Vastgoed on kinnisasja omandajatena kohustatud tasuma asjaomaste omandamistehingutega seotud käibemaksu, ei saa iseenesest selle otsuse alusel põhjendada asjaolu, et Pactor Vastgoed on kohustatud tasuma summad, mida tuleb tasuda käibemaksu sellise mahaarvamise korrigeerimise tulemusel, mille võõrandaja tegi seoses tehinguga, millega Pactor Vastgoed ei olnud seotud, ehk võõrandaja poolt kinnisasja esialgse omandamise seoses.
- 47 Neil asjaoludel tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et nimetatud direktiiviga on vastuolus see, kui pärast käibemaksu mahaarvamist tasumisele kuuluvad summad nõutakse sisse muult maksukohustuslaselt kui see, kes maksu maha arvas.

## Kohtukulud

- 48 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

**Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas tuleb tõlgendada nii, et nimetatud direktiiviga on vastuolus see, kui pärast käibemaksu mahaarvamist tasumisele kuuluvad summad nõutakse sisse muult maksukohustuslaselt kui see, kes maksu maha arvas.**

Allkirjad