



## Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
PAOLO MENGOZZI  
esitatud 15. oktoobril 2015<sup>1</sup>

### Kohtuasi C-128/14

**Staatssecretaris van Financiën  
versus  
Het Oudeland Beheer BV**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden (kõrgeim kohus, Madalmaad))

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Kuues käibemaksudirektiiv — Artikli 5 lõike 7 punkt a — Maksustatavad tehingud — „Ettevõtte majandustegevuse käigus” saadud kauba kasutamine majandustegevuse tarbeks — Käsitamine tarnena tasu eest — Maksustatav summa — Artikli 11 A osa lõike 1 punkt b — Omahind — Tasutud ja mahaarvatud käibemaks — Hoonestusõigus — Iga-aastane hoonestusõiguse tasu

1. Käesolevas kohtuasjas, mis puudutab eelotsusetaotlust, mille esitas Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ<sup>2</sup> tõlgendamise kohta, palutakse Euroopa Kohtul taas anda selgitusi seoses maksustatava summa kindlaksmääramisega niinimetatud sisetarnete puhul.

2. Tegu on tehingutega, millega maksukohustuslased kasutavad oma ettevõtte majandustegevuse tarbeks kaupu, mille omandamiseks nad ei ole tasunud käibemaksu, sest nad on need ise tootnud või nad on üldisemalt need saanud oma ettevõtte sees<sup>3</sup>. Nende maksukohustuslaste maksusoodustuste vältimiseks anti kuuenda direktiiviga liikmesriikidele õigus – mis on üle võetud ka direktiivi 2006/112/EÜ<sup>4</sup> – käsitada sisetarned, juhul kui kaup on mõeldud kasutamiseks ettevõtte käibemaksuvaba majandustegevuse teostamiseks, kauba tarnimisena tasu eest ja maksustada sel viisil kauba kasutamist käibemaksuga. Euroopa Kohus on juba korduvalt käsitlenud küsimusi, mis puudutavad seda tüüpi tehingutele kohaldatavat käibemaksukorda.<sup>5</sup>

3. Käesolevas kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimused on tekkinud kohtuvaidluses ettevõtja Het Oudeland Beheer BV, (edaspidi „Oudeland”) ja Staatssecretaris van Financiëni (maksuhaldur) vahel käibemaksu juurdemaksmise teate üle seoses ühe keerulise kinnisvaratehingu maksustamisega, mis hõlmab nii hoonestusõiguse seadmist maatükile ja sellel maatükil asuvalle ehitusele kui ka hoone ehitamist ja üürileandmist.

1 — Algkeel: prantsuse.

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

3 — Seda tüüpi tehinguid nimetatakse eri terminitega, nagu „tarnimine iseendale”, „kaubatarnena käsitatav tehing”, „tarnete ühendamine” või „tarned ettevõtte oma tarbeks”. Kuna kaup saadakse ja seda kasutatakse siiski ettevõtte sees, eelistan ma kasutada väljendit „sisetarne”.

4 — Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), millega tunnistati alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks ja asendati kuues direktiiv, vt eelkõige direktiivi 2006/112 artikli 18 punkt a.

5 — Vt kohtuotsused Gemeente Leusden ja Holin Groep (C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 90 jj), Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) ja Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265).

4. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sisuliselt teada, kas hoonestusõiguse seadmine ja hoone ehitamise kulud, mille pealt on Oudeland juba tasunud käibemaksu, kasutades siiski mahaarvamisõigust, võib arvata ehitise büroohonena üürileandmises seisneva sisetarne maksustatava summa sisse. Kui see on nii, siis soovib ta samuti teada, kuidas tuleb maksustamisel kindlaks määrata hoonestusõiguse väärtus.

## I. Õiguslik raamistik

### A. Liidu õigus

5. Kuigi kuues direktiiv tunnistati alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks ja asendati direktiiviga 2006/112, kohaldatakse põhikohtuasjas arutatavate asjaolude kuupäeva arvestades selle kohtuasja suhtes endiselt esimesena nimetatud direktiivi.

6. Üldiselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb<sup>6</sup>.

7. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 1 on kauba tarne määratletud kui „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”. Sama direktiivi artikli 5 lõike 3 punkt b annab liikmesriikidele õiguse käsitada materiaalse varana „asjaõigusi, mis annavad nende omanikule kinnisasja kasutamise õiguse”. Sama artikli lõike 5 kohaselt võivad liikmesriigid käsitada tarnena teatavate ehitusobjektide üleandmist.

8. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a, nimelt sisetarnete maksustamist käsitlev õigusnorm sätestab, et liikmesriigid võivad tarnena tasu eest käsitada „maksukohustuslase poolt sellise kauba oma majandustegevuse eesmärgil kasutamist, mis on nimetatud majandustegevuse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud, ostetud või imporditud, tingimusel et nimetatud kaubalt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui see oleks omandatud teiselt maksukohustuslaselt”.

9. Kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teine lause näeb ette, et artikli 5 lõike 4 punktis b nimetatata sellise kauba kättetoimetamine ja sellise teenuse osutamine, millega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu.

10. Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt b puudutab käibemaksuga maksustatava summa kindlaksmääramist eelkõige sama direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a nimetatud tehingute puhul. Selle sätte kohaselt moodustab niisuguste tehingute puhul maksustatava väärtuse „kaupade või muude sarnaste kaupade ostuhind või ostuhinna puudumisel omahind, mis määratakse kindlaks nende toimingute tegemise ajal”.

11. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 1 kohaselt tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Sama artikli lõikes 2 on täpsustatud, et kui kaupa kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata nimelt käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud kaupade eest, mille on talle tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane (artikli 17 lõike 2 punkt a), ning artikli 5 lõike 7 punkti a kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks (artikli 17 lõike 2 punkt c). Kaupade kohta, mida maksukohustuslane kasutab samal ajal nii tehingute jaoks, mis annavad õiguse käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvamise õigust ei ole, on kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 sätestatud, et „maha arvata [võib] üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest”.

6 — Vt kuuenda direktiivi artikkel 2, nagu ka direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkt a.

12. Kuuenda direktiivi artikkel 20 näeb ette vajaduse korral mahaarvamise korrigeerimise, eelkõige juhul kui mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud, või kui mahaarvatava summa kindlaksmääramisel arvesse võetavad tegurid muutuvad. Kapitalikaupade puhul jagatakse direktiivi artikli 20 lõike 2 kohaselt korrigeerimine viie aasta peale. Kinnisasjade puhul võib see periood kesta kuni 20 aastat.

### B. *Madalmaade õigus*

13. Põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis sätestab 1968. aasta käibemaksuseadus (Wet op de omzetbelasting 1968; edaspidi „käibemaksuseadus”) artikli 3 lõikes 1, et kauba tarnimine muu hulgas „kinnisasja, v.a hoonestamata maa, mitte ehitusmaa võõrandamine selle rajanud isiku poolt” (punkt c) ja „enda toodetud kaupade kasutamine majandustegevuse eesmärgil, kui neid kaupu teiselt ettevõtjalt soetades ei oleks saanud nendelt maksu maha arvata või täielikult maha arvata; tellimusel toodetud kaubad, mille tarvis anti materjalid, sealhulgas maa, loetakse enda toodetud kaupadeks” (punkt h).

14. Artikli 3 lõike 2 kohaselt loetakse kaubatarneks ka asjaõiguste seadmist kinnisasjadele „välja arvatud juhul, kui tasu koos käibemaksuga moodustab summa, mis on väiksem väärtusest, mis on neil õigustel majandustegevuses. Majandusliku väärtuse moodustab vähemalt selle kinnisasja omahind koos käibemaksuga, mille suhtes on õigus kehtestatud, seisundis, milles see on kolmanda isiku poolt loomise ajal”.

15. Käibemaksuseaduse artikli 8 lõikes 3 mõistetakse nimelt artikli 3 lõike 1 punktis h nimetatud tarnete puhul „tasu all summat (ilma käibemaksuta), mida oleks kaupade eest tulnud tasuda, kui kaubad oleksid tarne hetkel omandatud või valmistatud vastavas seisundis, milles nad sel hetkel on”.

16. Maksustatava summa kohta on käibemaksuseaduse artikli 8 lõike 5 punktis b sätestatud, et haldusasutuse üldaktiga võib kindlaks määrata, mil määral kuuluvad hoonestusõigusega koormatud omandi korral sellega seonduvad kulud tasu hulka.

17. Seda õigusnormi rakendas 1968. aasta käibemaksuseaduse rakendusmäärus (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968, edaspidi „rakendusmäärus”), mille artikli 5 lõige 1 sätestab, et „hoonestusõiguse väärtus kuulub [...] hoonestusõiguse seadmisel, üleandmisel ja lõpetamisel ning sellest loobumisel tasu hulka, kusjuures see ei või ületada asjaomase õigusega seotud eseme nüüdisväärtust”. Sama artikli lõige 5 sätestab, et hoonestusõiguse väärtus määratakse kindlaks vastavalt rakendusmääruse A lisale. Rakendusmääruse A lisa punktis b on sätestatud, et hoonestusõiguse väärtuseks, „mis kuulub tasumisele teatud aja pärast, määratakse igal aastal tasumisele kuuluv summa, mis korrutatakse aastate arvuga, mille eest tuleb maksta tasu”, kusjuures iga euro arvutatakse vastavalt lisa toodud protsendimäärale.

## II. **Faktilised asjaolud, siseriiklik menetlus ja eelotsuse küsimused**

18. Oudelandi kasuks seati 8. märtsil 2004 iga-aastase avansilise makse (edaspidi „hoonestusõiguse tasu”) eest hoonestusõigus maatükile, kaasa arvatud sellel maatükil asuvale alles ehitusjärgus olevale büroohoonele. Hoonestusõigus seati 20 aastaks. Hoonestusõiguse tasu oli 330 000 eurot.

19. Kuna hoonestusõiguse seadmist loeti Madalmaades käibemaksuga maksustamisel<sup>7</sup> kinnisasja tarneks, tuli Oudelandil käibemaksukohustuslasena tasuda oma hoonestusõiguse seadmise eest käibemaksu summas 730 455 eurot. See summa arvutati välja rakendusmääruse A lisa punkti b alusel, kohaldades hoonestusõiguse seadmise eest kokkulepitud ja iga-aastase hoonestusõiguse tasuna sissenõutava kogutasu kapitaliseeritud väärtusele (3 844 550 eurot) asjaomast protsendimäära 19%. Oudeland tasus selle summa hoonestusõiguse seadnud ettevõtjale ja arvas selle seejärel 2004. aasta märtsi kohta esitatud käibedeklaratsioonis sisendkäibemaksuna maha.

20. Pärast hoonestusõiguse seadmist lasi Oudeland hoone valmis ehitada ja võttis selle vastu kasutusvalmis büroohoone. Büroohoone ehituskulud olid 1 571 749 eurot. Oudeland tasus 298 632 eurot käibemaksu ja arvas terve selle summa viivitamata sisendkäibemaksuna maha. Hoone ehitamise ajal saabus esimese iga-aastase hoonestusõiguse tasu maksetähtpäev ja Oudeland tasus selle.

21. Pärast büroohoone vastuvõtmist andis Oudeland selle alates 1. juunist 2004 üürile. Büroohoone ühe osa eest (mis on Madalmaade Kuningriigi esitatud andmete kohaselt 12,5% büroohoone pindalast), otsustas Oudeland kokkuleppel üürnikega mitte kasutada kinnisasjade üürimise puhul ette nähtud käibemaksuvabastust<sup>8</sup>. Büroohoone ülejäänud osa, mis on 87,5% hoone pindalast, anti üürile, mis on käibemaksuvaba tegevusala.

22. Oudeland leidis, et büroohoone üürileandmist tuleb käsitada kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktil a põhineva käibemaksuseaduse artikli 3 lõike 1 punkti h tähenduses sisetarnena. Ta tasus seetõttu käibemaksu büroohoone selle osa üürimise eest, mis oli käibemaksust vabastatud ja mille pealt tal ei olnud seega õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Oudeland arvas maksustatava summa kindlaksmääramisel selle sisse hoone ehitamise kogukulud (ilma käibemaksuta), millele lisandus tarne tegemise ajal juba sissenõutavaks muutunud hoonestusõiguse tasu, nimelt 330 000 eurot.

23. Maksuhaldur ei pidanud seda käsitust siiski õigeks ja leidis, et hoone üürileandmise maksustatava väärtuse moodustavad ehituskulud, millele lisandub kõikide hoonestusõiguse tasude kapitaliseeritud väärtus, nimelt summa 3 844 500 eurot, mis on arvutatud vastavalt rakendusmääruse A lisa punktile b. Seega saatis ta Oudelandile käibemaksu juurdemaksmise teate summas, mis võrdub Oudelandi arvutatud maksustatava summa ja maksuhalduri arvutatud maksustatava summa vahega. Maksuhaldur jättis seejärel juurdemaksmise teate peale Oudelandi esitatud vaide otsusega rahuldamata.

24. Oudeland esitas vaideotsuse peale kaebuse Rechtbank te 's-Gravenhage'le (Haagi esimese astme kohus), kes jättis selle rahuldamata. Oudeland esitas seejärel viimati nimetatud otsuse peale apellatsioonkaebuse Gerechthof te 's-Gravenhagele (Haagi apellatsioonikohus), kes selle rahaldas ja tühistas Rechtbank te 's-Gravenhage otsuse, maksuhalduri otsuse ja juurdemaksmise nõude. Apellatsioonikohus leidis, et käibemaksuseaduse artikli 8 lõike 3 kohaselt hõlmab sisetarne maksustatav summa selle maatüki omahinda, millele oli Oudelandi kasuks seatud hoonestusõigus, ja et sellega seoses tuleb aluseks võtta väärtus, mis oli maatükil Oudelandi jaoks sisetarne tegemise ajal. Seda väärtust ei saa samastada väärtusega, mis oli maatükil sellel ajal omaniku seisukohast, vaid see peab piirduma enne hoone ehitamist tasutud hoonestusõiguse tasuga.

25. Maksuhaldur esitas viimati nimetatud otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

26. Selles kohtus pooleliolev vaidlus puudutab küsimust, kuidas tuleb kindlaks määrata asjaomase sisetarne puhul käibemaksuga maksustatav summa. Vaidlus puudutab konkreetselt küsimust, kas see väärtus peab sisaldama ainult sisetarne kuupäeva seisuga tasutud hoonestusõiguse tasu või pigem selle õiguse seadmise kogutasu, mis on nende hoonestusõiguse tasude kapitaliseeritud väärtus.

7 — Vt käesoleva ettepaneku punktis 14 osundatud käibemaksuseaduse artikli 3 lõige 2. See õigusnorm põhineb kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 punktil b.

8 — See oli võimalik käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 5 alusel, mis põhineb kuuenda direktiivi artikli 13 C osa punktil a.

27. Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, et kohtuotsuse Gemeente Vlaardingen<sup>9</sup> kohaselt moodustab sellisel juhul nagu käesolev käibemaksuga maksustatava summa maatüki väärtuse, maatükil asuda võiva hoone väärtuse ja tootmiskulude kogusumma, tingimusel et maksukohustuslane ei ole nende väärtuste ja kuludega seoses käibemaksu veel tasunud. Ta kahtleb siiski, kas seda kohtuotsust tuleb tõlgendada nii, et maksustatavast summast tuleb välja jätta omahinna kuluartiklid, mille pealt on käibemaks tasutud, isegi kui maksukohustuslane on seejärel liikmesriigi õigusnormide alusel nende kuluartiklite pealt tasunud käibemaksu täielikult sisendkäibemaksuna maha arvanud.

28. Teiseks, juhul kui need omahinna kuluartiklid tuleb maksustatava summa sisse arvata, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kuidas tuleb siis see maksustatav summa hoonestusõiguse väärtuse kindlaksmääramise osas kindlaks määrata. Ta soovib nimelt teada, kuidas arvatakse järjest tasumisele kuuluvate hoonestusõiguse tasude väärtus sisetarne maksustatava summa sisse.

29. Nendel tingimustel otsustas Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et maatüki või muude kaupade või materjalide omahind, mille soetamisel on maksukohustuslane tasunud käibemaksu – käesolevas asjas asjaõiguse seadmisega kinnisajaja kasutamiseks –, ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a viidatud tarne puhul maksustatava väärtuse hulka? Kas asi on teisiti, kui maksukohustuslane on kõnealuse käibemaksu siseriiklike õigusnormide alusel – olenemata sellest, kas need on selles osas kuuenda direktiiviga kooskõlas – soetamisel sisendkäibemaksuna maha arvanud?
2. Kas sellises asjas nagu käesolev, milles maatükk koos ehitusjärgus oleva hoonega soetati kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 punkti b tähenduses asjaõiguse seadmisega, tuleb selle direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tõlgendada nii, et hoonestusõiguse väärtus, see tähendab asjaõiguse tähtaja või ka allesjäänud tähtaja jooksul igal aastal tasuda tulevad summad kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a viidatud tarne maksustatava väärtuse hulka?”

### III. Menetlus Euroopa Kohtus

30. Eelotsusetaotlus saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 18. märtsil 2014. Kohtuistungil, mis toimus 16. juulil 2015, esitasid kirjalikud seisukohad ja osalesid Oudeland, Madalmaade valitsus ja Euroopa Komisjon.

### IV. Õiguslik analüüs

#### A. Sissejuhatavad märkused

31. Enne eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele vastamist tuleks kõigepealt üldjoontes kirjeldada sisetarnetele kohaldatavat käibemaksukorda ning selle mõtet ja otstarvet, nagu need nähtuvad Euroopa Kohtu praktikast.

9 — C-299/11, EU:C:2012:698.



32. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktist a (nüüd direktiivi 2006/112 artikli 18 punkt a) nähtub, et liikmesriigid võivad tarnena tasu eest käsitada ja seega käibemaksuga maksustada tehinguid, mida nimetatakse sisetarneks, kui maksukohustuslane kasutab oma majandustegevuse eesmärgil selliseid kaupu, mis on nimetatud majandustegevuse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud, ostetud või imporditud, tingimusel et nimetatud kaubalt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui see oleks omandatud teiselt maksukohustuslaselt.

33. Sel juhul moodustab kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b (nüüd direktiivi 2006/112 artikkel 74) kohaselt niisuguste tehingute puhul maksustatava summa kaupade või muude sarnaste kaupade ostuhind või ostuhinna puudumisel omahind, mis määratakse kindlaks nende toimingute tegemise ajal. Eelotsusetaotlusest nähtub, et on tuvastatud, et käesoleval juhul määratakse maksustatav summa kindlaks omahinna alusel. Samuti ei ole vaidlust selles, et see omahind sisaldab hoonestusõiguse seadmise hinda ja hoone ehitustööde hinda.

34. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a käsitleb olukordi, kus nii kuuenda direktiiviga kui ka direktiiviga 2006/112 kehtestatud mahaarvamise mehhanismi ei saa üldjuhul kohaldada. Selle mehhanismi kohaselt võib juhul, kui kaupu või teenuseid kasutatakse maksustatavates tehingutes, neile kehtestatud maksu topeltmaksustamise vältimiseks maha arvata. Seevastu juhul, kui maksukohustuslase poolt soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud, ei või maksu maha arvata. Asjaomane säte puudutab eelkõige seda viimati nimetatud juhtu, nimelt olukorda, kus tasutud sisendkäibemaksusumma mahaarvamine on välistatud juhul, kui majandustegevus on käibemaksust vabastatud<sup>10</sup>.

35. Nimetatud säte võimaldab nimelt liikmesriikidel kohandada oma maksualaseid õigusnorme nii, et ettevõtjad, kellel on võimatu arvata maha oma ettevõttes kasutatava kauba ostmisel tasutud sisendkäibemaksu asjaolu tõttu, et nende tegevus on käibemaksuvaba, ei oleks ebasoodsamas olukorras võrreldes oma konkurentidega, kes tegelevad sama alaga, kasutades selleks kaupu, mille nad on omandanud käibemaksuvabalt, kas valmistades need ise, või üldisemalt omandades need „oma majandustegevuse käigus”. Selleks et konkurentidel oleks samasugune maksukoormus, nagu on ettevõtjatel, kes omandavad oma kauba kolmandatelt isikutelt, annab kõnealune säte liikmesriikidele võimaluse käsitada oma majandustegevuse käigus omandatud kaupade kasutamist majandustegevuse tarbeks kauba tarnimisena tasu eest ning maksustada seega selline kasutamine käibemaksuga<sup>11</sup>.

36. Nendest kaalutlustest tulenevalt on liikmesriikidel sisetarneid käibemaksuga maksustada lubava sätte eesmärk ära hoida konkurentsi moonutamist, tagades maksukohustuslaste võrdse kohtlemise neutraalse maksustamise põhimõttel, mis on käibemaksusüsteemile omane põhimõte<sup>12</sup>. Selle sättega püütakse konkreetselt kõrvaldada tõhusalt igasugune ebavõrdsus seoses käibemaksu tasumisega nende maksukohustuslaste, kes on omandanud oma kauba teiselt maksukohustuslaselt, ja nende maksukohustuslaste vahel, kes on omandanud kauba oma majandustegevuse käigus. Selle sätte eesmärk on tagada, et maksukohustuslasel, kes kasutab käibemaksuvaba majandustegevuse tarbeks oma majandustegevuse raames omandatud kaupa, oleks samasugune maksukoormus kui tema konkurentidel, kes samasuguse maksuvaba majandustegevuse tarbeks kasutavad kaupa, mille nad on täielikult omandanud kolmandatelt isikutelt<sup>13</sup>.

37. Neid kohtupraktikas väljendatud põhimõtteid arvesse võttes tulebki eelotsusetaotluse esitanud kohtu tõstatatud eelotsuse küsimustele vastata.

10 — Kohtuotsus Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punkt 25.

11 — *Ibidem* (punkt 26).

12 — Kohtujuristi ettepanek, Mazák, kohtuasi Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:561, punktid 45 ja 47 ning seal viidatud kohtupraktika).

13 — Kohtuotsus Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, punktid 27 ja 28.

## B. *Esimene eelotsuse küsimus*

38. Esimese eelotsuse küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et niisuguse kinnisasja kasutamist maksukohustuslase poolt käibemaksuvaba majandustegevuse tarbeks, mis on ehitatud maatükile, millele on maksukohustuslane omandanud asjaõiguse, mis annab talle voli kasutada nimetatud maatükki ja nimetatud kinnisasja, mille ta laseb valmis ehitada kolmandal isikul, võib maksustada käibemaksuga, mille maksustatav summa on omandatud asjaõiguse väärtus ja kinnisasja ehituskulud, kui maksukohustuslane on juba tasunud käibemaksu seoses selle väärtuse ja nende kuludega, aga selle käibemaksu juba ka täielikult sisendkäibemaksuna maha arvanud.

39. Eelotsusetaotlusest nähtub, et selle eelotsuse küsimusega soovib Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) sisuliselt saada selgitusi kohtuotsuse *Gemeente Vlaardingen*<sup>14</sup> ulatuse kohta. See kohtuotsus puudutas käesolevaga sarnast kohtuasja, kus üks omavalitsus oli tellinud kolmandatelt isikutelt omavalitsusele kuuluvate ja hiljem käibemaksuvabalt väljaüritud spordiväljakute ümberehitamise tööd. Nimetatud kohtuotsuses leidis Euroopa Kohus, et kummagi eespool nimetatud kuuenda direktiivi sättega ei ole vastuolus see, kui maksukohustuslase poolt käibemaksuvaba majandustegevuse tarbeks talle kuuluvate väljakute, mille ta on lasknud ümber ehitada kolmandatel isikutel, kasutamine maksustatakse käibemaksuga, võttes maksustatava summa määramisel arvesse nende väljakute aluse maa väärtust ja väljakute ümberkujundamise kulud, tingimusel et nimetatud maksukohustuslane ei ole veel selle väärtuse ja nende kuludega seoses käibemaksu tasunud<sup>15</sup>.

40. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusega soovitakse seega sisuliselt selgitada selles kohtuotsuses Euroopa Kohtu kasutatud väljendi „ei ole veel selle väärtuse ja nende kuludega seoses käibemaksu tasunud” ulatust ja eelkõige teada saada, kas käibemaksuga maksustatavast summast tuleb välja arvata omahinna kuluartiklid – käesoleval juhul hoonestusõiguse väärtus ja hoone ehitustööde kulud –, mille eest maksukohustuslane on käibemaksu juba tasunud, kuid on selle käibemaksu täielikult sisendkäibemaksuna maha arvanud.

41. Kui Oudeland ja Madalmaade valitsus on üksmeelsed selles, et kui sisetarne omahinna kuluartiklite pealt tasutud käibemaks arvati sisendkäibemaksuna maha, siis ei ole sisulist topeltmaksustamist või korduvat maksustamist, nii et neid kuluartikleid võib nimetatud tarne maksustatavas summas arvesse võtta, siis komisjon seevastu väidab, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a ja artikli 11 A osa lõike 1 punkt b ei ole käesoleva juhu faktilistele asjaoludele kohaldatavad, kuivõrd Oudeland oli selle tarnega ja hoone ehitustöödega seoses käibemaksu juba tasunud. Komisjoni sõnul oleks selleks, et täpsustada Oudelandi olukorda käibemaksu osas, tulnud kasutada kuuenda direktiivi artiklis 20 ette nähtud mahaarvamise korrigeerimise mehhanismi.

42. Kõigepealt tuleb käsitleda küsimust, kas sisetarneid käsitlevaid sätteid kohaldatakse sellisel juhul nagu käesolev, millele vaidleb vastu komisjon. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a ja asjassepuutuva kohtupraktika seisukohast peab nende sätete kohaldamiseks olema täidetud kolm kumuleeruvat tingimust<sup>16</sup>. Kõigepealt peab maksukohustuslane olema tootnud kauba oma majandustegevuse käigus, kaasa arvatud juhul, kui ta on andnud kolmanda isiku käsutusse kinnisasja tootmiseks materjalid või maatüki. Teiseks peab maksukohustuslane olema kasutanud seda kaupa oma majandustegevuse tarbeks. Kolmandaks ei või kauba omandamine tervikuna teiselt maksukohustuslaselt anda talle õigust käibemaksu täielikult maha arvata. Kui need kolm tingimust on täidetud, tuleb kauba majandustegevuses kasutamist pidada maksustatavaks tarneks<sup>17</sup>.

14 — *Ibidem*.

15 — *Ibidem* (kohtuotsuse punkt 37 ja resolutsioon).

16 — Vt selle kohta kohtujuristi ettepanek, Sharpston, kohtuasi *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:267, punktid 60–62), millele Euroopa Kohus sõnaselgelt viitas kohtuotsuse *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188) punktis 32.

17 — *Ibidem* (punkt 61).

43. See, kas käesoleval juhul on need tingimused täidetud, tuleb konkreetselt kindlaks määrata eelotsusetaotluse esitanud kohtul. Näib aga, et ükski element kohtutoimikus ei räägi selle järelduse vastu, ja nii eelotsusetaotluse esitanud kohus kui ka põhikohtuasja pooled on ühel meelel selles, et kõnealune säte on käesoleval juhul kohaldatav. Kõigepealt on hoone saanud majandustegevuse käigus, kuna selle ehitas valmis kolmas isik maatükile ja materjalidega, mille andis tema käsutusse Oudeland<sup>18</sup>. Seejärel, kuna kaup anti üürile, siis kasutati seda oma majandustegevuse tarbeks. Kuna aga hoonet kasutati ka muul otstarbel kui maksustatavate tehingute tarbeks, ei oleks juhul, kui see oleks tervikuna omandatud teiselt maksukohustuslaselt, saanud makstud käibemaksu täies mahus maha arvata.

44. Kui tehingule saab kohaldada sisetarnete maksustamist käsitlevaid sätteid, tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et selle tehingu maksustamine käibemaksuga peab toimuma järgmiselt.

45. Kõigepealt peab kogu käibemaksu, mille maksukohustuslane on maksnud maksustatavaks tegevuseks mõeldud kaupade soetamisel, saama kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 kohaselt maha arvata<sup>19</sup>. Sellest järeldub, et Oudeland tegi õigesti, kui ta tasus käibemaksu ja seejärel arvas selle hoonestusõiguse seadmise ja hoone ehitamisega seotud kuludest maha.

46. Seejärel, kauba kasutamine on ise käibemaksuga maksustatav ning käibemaksusumma, mis tuleb maksukohustuslasel selle kasutamise eest tasuda, tuleb arvutada vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktile b kõikide osade, nii maatüki kui ka kinnisasja koguväärtuse põhjal, arvestades, et käibemaks ei või olla eelnevalt nimetatud osadelt sisse nõutud<sup>20</sup>.

47. Just siinkohal eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus tekibki. Kuna Oudeland tasus juba käibemaksu hoonestusõiguse seadmise pealt ja hoone ehitustööde pealt, aga ka arvas selle käibemaksu maha, siis kas neid kasutatava kauba omahinna artikleid võib arvesse võtta selle sisetarne esemeks oleva kauba kasutamise puhul käibemaksuga maksustatava summa kindlaksmääramiseks?

48. Euroopa Kohus kinnitas kohtuotsuses Gemeente Vlaardingen, et sisetarne kaubatarnena tasu eest käsitamise võimalust ei saa kasutada käibemaksu kogumiseks nende kaupade väärtuselt, mida asjaomane maksukohustuslane andis kolmandate isikute kasutusse, kes neid täiendas või parendas, kui see maksukohustuslane on juba varasema maksustamise raames nende väärtuselt käibemaksu tasunud<sup>21</sup>. Euroopa Kohus selgitas, et selline korduv maksustamine on kokkusobimatu kõigepealt käibemaksu oluliste tunnusoontega, mille kohaselt seda maksu kohaldatakse asjaomaste kaupade ja teenuste lisandunud väärtusele, kuna tehingu hetkel tasumisele kuuluv maks arvutatakse pärast selle maksu mahaarvamist, mis tasuti eelneva tehingu ajal. Peale selle on selline korduv maksustamine kokkusobimatu ka tarnena tasu eest käsitamise võimaluse eesmärgiga, milleks on liikmesriikidele antav võimalus maksustada käibemaksuga kaupade kasutamine käibemaksuvaba majandustegevuse raames, kuid ei luba neil liikmesriikidel mingil juhul maksustada käibemaksuga korduvalt nende kaupade väärtuse sama osa<sup>22</sup>.

18 — See olukord näib võrreldav olukorraga eespool nimetatud kohtuotsuste Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) ja Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) aluseks olnud asjades.

19 — Kohtuotsus Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 34).

20 — Kohtuotsus Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 35), milles viidatakse kohtuotsusele Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698, punktid 28–33).

21 — C-299/11, EU:C:2012:698, punkt 32. Kohtujuristi kursiiv.

22 — *Ibidem*.



49. Nagu väidavad sisuliselt Oudeland ja Madalmaade valitsus, tuleneb sellest arutluskäigust, et Euroopa Kohus püüdis vältida maksustamise kumuleerumist, st nii sisulist kui ka formaalset topeltnmaksustamist. Ent mingit topeltnmaksustamist ei ole, kui vastavalt käibemaksusüsteemi põhitunnusele, millele viitab Euroopa Kohus, on omahinna artiklite pealt, mis arvatakse sisetarne maksustatava väärtuse sisse, tasutud käibemaks sisendkäibemaksuna maha arvatud. Ainult siis, kui nende artiklitega seotud käibemaks jääb maksukohustuslase kanda, sest ta ei ole neid maha arvanud, ei tule neid artikleid sisetarne maksustatavas väärtuses arvesse võtta.

50. Niisugune tõlgendus leiab pealegi kinnitust Euroopa Kohtu praktikas. Ühelt poolt nimelt ei kasutanud Euroopa Kohus kohtuotsuses Gemeente 's-Hertogenbosch enam termineid „tasunud”, vaid täpsustas, et käibemaks ei või olla eelnevalt nimetatud osadelt, mida tuleb maksustatavas summas arvesse võtta, „sisse nõutud”<sup>23</sup>. Teiselt poolt kinnitas Euroopa Kohus veel hilisemas kohtuotsuses Property Development Company<sup>24</sup>, et „kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis b sätestatud maksustatav summa ei või ühelgi juhul hõlmata summat, millelt maksukohustuslane on juba tasunud käibemaksu, mida ta ei ole hiljem saanud maha arvata”<sup>25</sup>. Sellest järeldub, et väärtusi, mille pealt maksukohustuslane on juba käibemaksu tasunud, kuid on selle maha arvanud, võib küll arvata nimetatud maksustatava summa sisse.

51. Järelikult ei takista asjaolu, et põhikohtuasjas on käibemaksusummad seoses hoonestusõiguse seadmisega ja ka hoone ehitamisega tasutud, võtta neid omahinna kuluartikleid arvesse kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses tarne maksustatavas summas, kuivõrd nende elementidega seonduv käibemaks on maha arvatud.

52. Tuleb veel märkida, et kuna kinnisasja kasutatakse ainult osaliselt (87,5% ulatuses põhikohtuasjas arutatavas olukorras oleva hoone pindalast) käibemaksuvaba majandustegevuse jaoks, on käibemaksu mahaarvamine välistatud ainult selles osas. Ülejäänud osas, kui asjaomast kaupa kasutatakse seoses maksustatavate tehingutega, ehk 12,5% nimetatud hoone pindalast, on Oudelandil kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 2 ja 5 kohaselt põhimõtteliselt õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata maks, mille ta on tasunud sisetarne eest<sup>26</sup>.

53. Veel tuleb tagasi lükata komisjoni argument, milles ta väidab sõnaselgelt kohtuotsusele Gemeente Leusden ja Holin Groep<sup>27</sup> viidates, et Oudelandi olukorra täpsustamiseks käibemaksu osas oleks tulnud kasutada kuuenda direktiivi artiklis 20, ja täpsemini selle artikli lõikes 2 ette nähtud mahaarvamise korrigeerimise mehhanismi.

54. Euroopa Kohus kinnitas kohtuotsuses Gemeente Leusden ja Holin Groep, et tarne käsitlemine tarnena tasu eest vastavalt kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktile a ja sama direktiivi artikli 20 lõikes 2 ette nähtud käibemaksu korrigeerimine kapitalikaupade puhul on kaks mehhanismi, millel on sama *majanduslik mõju*, nimelt kohustada maksukohustuslast tasuma summasid, mis vastavad mahaarvamistele, milleks tal õigust ei olnud, kuid mille makseviisid on erinevad. Nimelt, kui kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a eeldab tasumist ühe korraga, siis sama direktiivi artikli 20 lõige 2 näeb kapitalikaupade puhul ette korrigeerimise osade kaupa mitme aasta vältel<sup>28</sup>.

23 — Kohtuotsus Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 35, viidatud ja osundatud käesolevas ettepanekus, punkt 46).

24 — C-16/14, EU:C:2015:265.

25 — *Ibidem* (punkt 42).

26 — Kohtuotsus Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 36).

27 — C-487/01 ja C-7/02, EU:C:2004:263, eelkõige punkt 90 jj.

28 — *Ibidem* (punktid 90 ja 91). Kohtujuristi kursiiv.

55. Samast artiklist tuleneb ka, et kuigi mõlemal mehhanismil on sama majanduslik mõju, ei taotleta nendega sama eesmärki. Ainult kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a käsitleb kauba kasutamist maksukohustuslase poolt oma majandustegevuse tarbeks. Sellest järeldub, et olukorras, kus seda sätet kohaldatakse, saab ainult kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a alusel nõuda maksukohustuslaselt summasid, mis arvati algselt maha kinnisasja pealt, mida seejärel maksuvabalt üüriti<sup>29</sup>.

56. Kõiki esitatud põhjendusi silmas pidades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et niisuguse kinnisasja kasutamist maksukohustuslase poolt käibemaksuvaba majandustegevuse tarbeks, mis on ehitatud maatükile, millele on maksukohustuslane omandanud asjaõiguse, mis annab talle voli kasutada nimetatud maatükki ja nimetatud kinnisasja, mille ta laseb valmis ehitada kolmandal isikul, võib maksustada käibemaksuga, mille maksustatav summa on omandatud asjaõiguse väärtus ja kinnisasja ehituskulud, kui maksukohustuslane on juba tasunud käibemaksu seoses selle väärtuse ja nende kuludega, aga selle käibemaksu juba ka täielikult sisendkäibemaksuna maha arvanud.

### C. Teine eelotsuse küsimus

57. Teise eelotsuse küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtul selgitada sisuliselt seda, kas sellisel juhul nagu käesolev, kus maksukohustuslane on asjaõiguse seadmise teel soetanud maatüki koos ehitusjärgus hoonega, tuleb kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tõlgendada nii, et selle asjaõiguse väärtus, mis tuleb arvestada sama direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses tarne maksustatava summa sisse, peab vastama hoonestusõiguse tasude koguväärtusele – see tähendab asjaõiguse tähtaja või ka allesjäänud tähtaja jooksul igal aastal tasuda tulevate hoonestusõiguse summade koguväärtusele või siis juba tasutud hoonestusõiguse tasude väärtusele.

58. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib kõigepealt, et kuues direktiiv ei näe ette ühtegi reeglit selle direktiivi artikli 5 lõike 3 punktis b ette nähtud asjaõiguste maksustatava summa kohta. Tema hinnangul võiks esmalt väita, et hoonestusõiguse soetamiseks järjest tasumisele kuuluvate summade väärtus ei kuulu kinnisasja omahinna sisse, sest need summad moodustavad tasu ajutise kasutusõiguse eest ning et rentnik ei pea neid tasuma ühe korraga selle õiguse omandamise ajal, vaid aastate jooksul.

59. Teisalt aga, kui selline liikmesriik nagu Madalmaade Kuningriik kasutas võimalust käsitada asjaõigust materiaalse varana ja kui liikmesriigi õigusnormide alusel ei tule sellise asjaõiguse seadmise ja selle kestuse ajal üleandmise korral tasuda maksu olenevalt kinnisasja kasutamise perioodist ega teha perioodilisi makseid, vaid maks tuleb tasuda ühe korraga terve perioodi või järelejäänud perioodi eest kokkulepitud kogusumma pealt (nn kapitaliseeritud hoonestusõiguse tasu kujul), võiks see tähendada, et käibemaksuseaduse artikli 3 lõike 1 punktis h osutatud tarnimise ajal peab omahind sisaldama hoonestusõiguse tasuna tasumisele kuuluvate summade väärtust. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on samuti küsimus liikmesriigi niisuguse õigusnormi kooskõla kohta kuuenda direktiivi artikli 10 lõikega 2.

60. Oudeland on seisukohal, et tulevase hoonestusõiguse tasusid ei tule maksukohustuslase jaoks omahinna kindlaksmääramisel arvesse võtta, kuivõrd kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt b näeb sõnaselgelt ette, et omahind tuleb kindlaks määrata sisetarne tegemise ajal. Seevastu Madalmaade valitsus leiab, et arvesse tuleb võtta kogu hoonestusõiguse kestuse ajal tasutavate hoonestusõiguse tasude kapitaliseeritud väärtust, mis moodustab hoonestusõiguse kogutasu väärtuse, nagu see on poolte vahel selle õiguse seadmise ajal kokku lepitud.

29 — *Ibidem* (punkt 92 ja, *a contrario*, punkt 93).

61. Kõigepealt tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis b sätestatud norm, mille kohaselt moodustab selle direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a nimetatud tarnete puhul maksustatava summa kauba või sarnase kauba „ostuhind või ostuhinna puudumise korral omahind, mis määratakse kindlaks tarnimise ajal”, on erand selle direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a sätestatud üldreeglist, mille kohaselt moodustab käibemaksuga maksustatavate tehingute puhul maksustatava summa tasu nende tehingute esemeks olevate kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest<sup>30</sup>.

62. Ülejäänud osas tuleneb kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktist b ühemõtteliselt, et tehingu tegemise ajal kindlaks määratav „omahind” moodustab kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses kasutamise maksustatava summa ainult kauba ostuhinna või sarnase kauba ostuhinna puudumise korral<sup>31</sup>. Omahinna kriteerium on seega maksustatava summa kindlaksmääramise kriteerium, mida võiks määratleda „kahekordse kõrvalkriteeriumina”, sest see on kohaldatav ainult siis, kui kohaldatav ei ole ei tasu üldkriteerium ega teise võimalusena kauba või sarnaste kaupade ostuhinna kriteerium<sup>32</sup>.

63. Nagu ma käesoleva ettepaneku punktis 33 märkisin, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on käesoleval juhul tuvastatud, et puudub hoonega sarnase kauba ostuhind, ongi kõnealuse kasutamise maksustatava väärtuse kindlaksmääramiseks asjakohane kriteerium omahind.

64. Kohtupraktika annab mõned juhised selle kriteeriumi kohaldamise kohta. Nii tuleb omahinna kindlaksmääramiseks üksikasjalikult analüüsida kõiki kulutegureid, mis on selle hinna kujundanud<sup>33</sup>. Peale selle tuleb kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b kohaselt maksustatava summa kindlaksmääramise aluseks võtta iga arvesse võetava elemendi koguväärtus<sup>34</sup>. Seejärel nähtub sama sätte tekstist, et omahind tuleb kindlaks määrata maksustatava tehingu tegemise ajal, nimelt siis, kui toimub kauba kasutamine käibemaksuvaba majandustegevuse tarbeks<sup>35</sup>.

65. Peale selle, nagu Madalmaade valitsus õigesti märgib, tuleb kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b, kui seda kasutatakse sama direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses kasutamise maksustatava summa kindlaksmääramiseks, tõlgendada viimati nimetatud sättega taotletavast erieesmärgist lähtudes, nagu see on esitatud käesoleva ettepaneku punktides 34–36, nimelt ära hoides konkurentsi moonutusi, tagades maksukohustuslaste võrdse kohtlemise kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega.

66. Lõpuks tuleb samuti arvesse võtta asjaolu, et käesoleval juhul käsitatakse liikmesriigi õigusnormi alusel<sup>36</sup>, mis põhineb kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 punktil a, hoonestusõiguse seadmist kauba tarnimisena.

67. Kõigist nendest kaalutlustest tuleneb, et selleks, et tagada maksukohustuslaste võrdne kohtlemine, peab majandustegevuse käigus omandatud kauba maksuvaba majandustegevuse tarbeks kasutamise maksustamiseks kogu omahinna kindlaksmääramise eesmärk olema maksustada asjaomast isikut, käesoleval juhul Oudeland, samasuguse maksukoormusega, nagu maksustataks temaga võrreldavat

30 — Vt kohtuotsus *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, punktid 33 ja 34) ning analoogia alusel direktiivi 2006/112 artiklite 73 ja 74 kohta kohtuotsus *Marinov* (C-142/12, EU:C:2013:292, punkt 31). Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a osutatud tehingud on nimelt majandustegevuse käigus soetatud kaupade kasutamine käibemaksuvabas majandustegevuses. Kõikidel tarnena tasu eest käsitamise juhtudel ei saa maksukohustuslane mingit tegelikku tasu, mida saaks kasutada maksustatava summuna käibemaksu arvutamiseks, mille tagajärjeks on, et nimetatud direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a sätestatud üldreeglit ei saa kohaldada.

31 — Kohtuotsus *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, punkt 37).

32 — Vt omahinna kriteeriumi kohta kaalutlused kohtujuristi ettepanekus, *Sharpston*, kohtuasi *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr* (C-219/12, EU:C:2013:152, punkt 39).

33 — Kohtuotsus *Property Development Company* (C-16/14, EU:C:2015:265, punkt 40 *in fine*).

34 — Vt analoogia alusel kohtuotsused *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, punkt 28) ja *Gemeente 's-Hertogenbosch* (C-92/13, EU:C:2014:2188, punkt 35).

35 — Vt kohtuotsus *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698, punkt 30).

36 — Nimelt käibemaksuseaduse artikli 3 lõige 2 (vt käesolev ettepanek, punkt 14).

konkurenti, kelle sama maksuvaba majandustegevus hõlmab kinnisasja (käesoleval juhul maatükk ja valmis ehitatud hoone), millele ta on omandanud hoonestusõiguse ja mille eest ta on tasunud käibemaksu, kuid mida ta ei saa sellegipoolest maha arvata, sest tegevus, mille tarbeks ta seda kaupa kasutab, on maksuvaba.

68. Niisugusel juhul nagu käesolev moodustab kogu omahinna ühelt poolt hoone ehitustööde hinna koguväärtus ja teiselt poolt (maatükile ja ehitusjärgus hoonele) hoonestusõiguse seadmise omahinna koguväärtus, mis on kindlaks määratud hoone käibemaksuvaba majandustegevuse jaoks kasutamise ajal. Ent viimati nimetatud väärtus vastab minu arvates kauba kasutamise ajal veel hoonestusõiguse tasuna maksta jäävate summade (kapitaliseeritud) väärtusele. See väärtus vastab nimelt kuludele, mis tuleks temaga võrreldaval konkurendil kanda – sama maksuvaba tegevuse teostamiseks –, et ta saaks seada kaubale hoonestusõiguse, mille kestus vastab selle asjaõiguse kestusele, mis on asjaomasel isikul kaubale sel ajal, kui ta kasutab seda kaupa maksuvaba tegevuse tarbeks.

69. Sellisel juhul tuleb meenutada, et hoonestusõiguse – s.o Rooma õigusest pärit asjaõiguse – seadmist iseloomustab see, et rentnikule antakse kokkulepitud ajaks ja tasu eest samasugune õigus asja kasutada, mis on omanikul, välistades kõikide teiste isikute niisuguse õiguse, ja asjaolu, et rendileandja saab rendilepingu kestuse ajal rentniku tehtud parenduste ja ehituste omanikuks<sup>37</sup>. Tasu makseviis võib olla poolte vahel kokku lepitud ja tasu võib maksta ühekordse maksega või osade kaupa aja jooksul (nagu käesoleval juhul iga-aastased hoonestusõiguse tasud).

70. Kuna hoonestusõiguse üks põhielement on see, et õiguse andmine on ajaliselt piiratud, on seega selge, et niisuguse õiguse seadmise koguväärtus on proportsionaalne sellega seonduva õiguse andmise kestusega. Järelikult see väärtus aja jooksul väheneb.

71. Seega näiteks, kui Oudeland oleks kasutanud valmis ehitatud hoonet maksuvaba majandustegevuse tarbeks 10 aastat pärast sellele 20 aastaks hoonestusõiguse seadmist, oleks käesoleva ettepaneku punktis 67 nimetatud võrreldavaks konkurendiks maksukohustuslane, kes oleks maksuvaba üürimistegevuse jaoks pidanud omandama hoonestusõiguse (mille pealt ta maksaks käibemaksu, ilma et ta saaks seda seejärel maha arvata) üksnes 10 aastaks. Niisugusel juhul ei oleks õigustatud lasta asjaomasel isikul (meie näites Oudeland), kes hakkab kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses asja kasutama, maksta käibemaksu kogu hoonestusõiguse kestuse ajaks kokkulepitud hoonestusõiguse tasude koguväärtuse pealt. See väärtus ei vastaks tegelikult *kasutamise ajal kindlaks määratud* hoonestusõiguse omahinnale.

72. Just nende kaalutluste põhjal ühelt poolt ma arvangi, vastupidi sellele, mida väidab Madalmaade valitsus, et hoonestusõiguse tasude kogu hoonestusõiguse kestuse kohta kapitaliseeritud väärtus ei saa vastata hoonestusõiguse omahinna koguväärtusele, nagu see on kindlaks määratud kauba kasutamise ajal<sup>38</sup>. See oleks nii vaid siis, kui kauba kasutamine toimuks hoonestusõiguse seadmise ajal.

37 — Vt kohtuotsus „Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506, punkt 55), mis puudutas kasutusvaldust, mis on samuti asjaõigus nagu hoonestusõigus. Ilma et oleks minu arvates vaja käsitleda hoonestusõiguse ja kinnisasjade üürimise vahelisi erinevusi või sarnasusi, märgin üksnes, et põhierinevus nende kahe õigusliku olukorra vahel, mis võiks õigustada erinevat maksualast kohtlemist, seisneb asjaolus, et hoonestusõiguse kui asjaõiguse seadmine on kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 punkti b kohaselt käsitatav tarnena tasu eest, samas kui üürimine seda ei ole.

38 — Nagu ma märkisin käesoleva ettepaneku punktis 67, ei saa ma nõustuda Madalmaade valitsuse soovitatud käsitlusviisiga, mille kohaselt oleks võrreldav konkurent maksukohustuslane, kes teostab sama tegevust, mis ei ole maksuvaba, olles omandanud kinnisasja täielikult kolmandalt isikult. Tegelikult on asjale hoonestusõiguse omandamise väärtus tingimata madalam kui samale asjale omandiõiguse omandamise väärtus. Need kaks väärtust ei ole seega võrreldavad.

73. Teiselt poolt on minu arvates samadel kaalutlustel välistatud, vastupidi sellele, mida väidab Oudeland, et hoonestusõiguse omahind võiks vastata ainult juba tasutud hoonestusõiguse tasude väärtusele. See väärtus ei vasta nimelt kauba kasutamise ajal kindlaks määratud hoonestusõiguse väärtusele. Sellisel juhul ei ole vastupidi sellele, mida väidab Oudeland, asjaolu, et omahind ei ole veel täielikult tasutud, oluline selleks, et kindlaks määrata seda hinda, mille all tuleb mõista maksumust, mis tuleks tasuda käesoleva ettepaneku punktis 67 nimetatud võrreldaval konkurendil.

74. Lõpuks, mis puutub eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlustesse seoses sellega, kas Madalmaade õigusnorm, mis näeb ette, et asjaõiguse seadmisel või üleandmisel tuleb tasuda käibemaks ühe korraga kogu perioodi kohta kokkulepitud kogusumma pealt, on kuuenda direktiivi artikli 10 lõikega 2 kooskõlas, siis märgin, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ise kinnitab, et selles kohtus poolleiolev kohtuasi ei puuduta niisugust juhtumit, nagu selles küsimuses otseselt käsitletakse. Ma arvan seega, et Euroopa Kohtul ei ole tingimata vaja seda küsimust käesoleva kohtuasja raames käsitleda. Piirduksin siinkohal märkusega, et sättega, mida palutakse teises eelotsuse küsimuses tõlgendada, nimelt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga b ette nähtud kriteerium on igal juhul omahinna kriteerium, nii et väärtus, mis tuleb selle sättega ette nähtud maksustatava summa sisse arvata, on omahinna kuluartiklite koguväärtus, olenemata kokkulepitud makseviisist.

75. Kokkuvõttes leian, et teisele eelotsuse küsimusele tuleb vastata nii, et põhikohtuasjas käsitletavas olukorras, kus maksukohustuslane on asjaõiguse seadmise teel soetanud maatüki koos ehitusjärgus hoonega, tuleb kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tõlgendada nii, et selle asjaõiguse väärtus, mis tuleb arvata direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses tarne maksustatava summa sisse, peab vastama kauba kasutamise ajal veel tasuda jäänud hoonestusõiguse tasude summa koguväärtusele.

## V. Ettepanek

76. Esitatud põhjendusi arvestades, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raad der Nederlandeni esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tuleb tõlgendada nii, et niisuguse kinnisasja kasutamist maksukohustuslane poolt käibemaksuvaba majandustegevuse tarbeks, mis on ehitatud maatükile, millele on maksukohustuslane omandanud asjaõiguse, mis annab talle voli kasutada nimetatud maatükki ja nimetatud kinnisasja, mille ta on lasknud valmis ehitada kolmandal isikul, võib maksustada käibemaksuga, mille maksustatav summa on omandatud asjaõiguse väärtus ja kinnisasja ehituskulud, kui maksukohustuslane on juba tasunud käibemaksu seoses selle väärtuse ja nende kuludega, aga selle käibemaksu juba ka täielikult sisendkäibemaksuna maha arvanud.
2. Põhikohtuasjas käsitletavas olukorras, kus maksukohustuslane on asjaõiguse seadmise teel soetanud maatüki koos ehitusjärgus hoonega, tuleb direktiivi 77/388 artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tõlgendada nii, et selle asjaõiguse väärtus, mis tuleb arvata direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses tarne maksustatava summa sisse, peab vastama kauba kasutamise ajal veel tasuda jäänud hoonestusõiguse tasude summa koguväärtusele.