KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 17. märtsil 2005 [1]

I. Sissejuhatus

1. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divison taotleb Euroopa Kohtult kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ [2] (edaspidi „kuues direktiiv") sätete tõlgendamist. Põhikohtuasi käsitleb maksuõigusliku hinnangu andmist tehingutele, mis on seotud ühe ehitise, nimelt Harrington Building'uga, mille ehitas University Central Lancashire Higher Education Corporation (edaspidi „ülikool").

2. Kuna ülikool osutab suurel määral käibemaksust vabastatud teenuseid, sai ta ehitise püstitamiskulude käibemaksu ainult piiratud osas sisendkäibemaksuna maha arvata. Seetõttu võõrandati ja anti ehitis üürile mitmete ülikooli ja eraõiguslike äriühingute, sealhulgas põhikohtuasja hageja, kelle ainuosanikuks on vahetult või kaudselt ülikool, vaheliste tehingute kaudu. See, kas need tehingud viivad selleni, et sisendkäibemaksu saab veelgi maha arvata, sõltub peamiselt kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 tõlgendusest, mis reguleerib mahaarvamise korrigeerimist kapitalikauba korrigeerimisperioodil võõrandamise korral („võõrandamine" kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 ja artikli 5 lõike 1 mõttes).

3. Seoses praeguse Euroopa Kohtu menetluses oleva kolme menetlusega [3] on komisjon teinud ettepaneku rakendada ka käesolevas menetluses õiguse kuritarvitamise põhimõtet.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 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).

3 — Kohtuasjad C-255/02: Halifax, C-419/02: BUPA Hospitals ja C-233/03: University of Huddersfield.

II. Õiguslik raamistik

A. *Kuuenda direktiivi asjakohased sätted*

4. Artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb".

5. Artikli 4 lõige 3 annab liikmesriikidele võimaluse käsitada maksukohustuslasena ka isikut,

„[...] kes aeg-ajalt teeb lõikes 2 nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

a) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste 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 [...]".

6. Kaubatarne mõiste on artikli 5 lõikes 1 defineeritud kui „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek" [mõiste „tarne" puhul on artikli 5 lõike 1 osas edaspidi kasutatud ka mõistet „võõrandamine"]. Selles seoses võivad liikmesriigid artikli 5 lõike 3 kohaselt materiaalse varana käsitada ka järgmist:

„a) teatavad kinnisasjaõigused;

b) asjaõigused, mis annavad nende omanikule kinnisasja kasutamise õiguse;

c) osad või aktsiad, mis annavad nende omanikule kinnisasja või selle osa omandi- või valdusõiguse *de jure* või *de facto*."

7. Artikkel 13 sisaldab ulatuslikku loetelu maksuvabastustest riigi territooriumil.

— Artikli 13 A osa lõike 1 punkti i kohaselt on ülikooliharidus ja sellega otseselt seotud teenused ja kaup maksust vabastatud.

— Artikli 13 B osa punkt b vabastab maksust kinnisvara liisingu [mõiste „liising" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine"] ja rendileandmise, v.a teatud erandid, millele liikmesriigid võivad lisada muid erandeid.

— Artikli 13 B osa punkt g vabastab maksust „ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamise, v.a artikli 4 lõike 3 punktis a nimetatud juhul".

8. Artikli 13 C osa lubab liikmesriikidel anda maksumaksjatele valikuõiguse teatud maksust vabastatud käibe korral, eriti kinnisvara rendileandmise ja üürileandmise puhul, siiski maksu maksta.

9. Mahaarvamisõigust reguleerib artikkel 17, milles on muu hulgas sätestatud:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. 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;

[...]

5. Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest.

Nimetatud osa määratakse artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

[...]".

10. Käesolevas asjas on keskseks artikli 20 sätted mahaarvamise korrigeerimise kohta kapitalikaupade puhul:

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

Erandina eelmisest lõigust võivad liikmesriigid korrigeerimise aluseks võtta perioodi, mis hõlmab kauba esmasele kasutuselevõtule järgnevad viis täisaastat.

Kapitalikaubana omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.[4]

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 ühekorraga.

[...]".

B. *Siseriiklik õigus*

11. Asjakohased siseriiklikud sätted sisalduvad 1994. aasta VAT Act'is (käibemaksuseadus) ja 1995. aasta VAT Regulations'is

4 — Võimalus ehitiste puhul korrigeerimisperioodi kuni 20 aastani pikendada kehtestati alles nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes — teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274). Varem oli kuuendas direktiivis ette nähtud ainult 10 aastat.

SI 1995/2518 (käibemaksumäärused). Käibemaksumääruste XV osa (määrused 99–111) käsitleb sisendkäibemaksu ning osalist maksuvabastust, XVI osa (määrused 112–116) reguleerib mahaarvamise korrigeerimist. Kinnisasjade jaoks, nagu seda on põhikohtuasjas käsitletav kinnisasi, näeb määrus 114 ette kümneaastase korrigeerimisperioodi. Korrigeerimise üksikasjad on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 20 normidega sätestatud määruses 115.

III. Asjaolud, eelotsuse küsimus ja menetlus

12. Ülikool lasi ehitada Harrington Buildingu. Järgnevalt oli see kinnisasi ülikooli ja temaga seotud eraõiguslike äriühingute vaheliste erinevate tehingute esemeks. Ülikooli osalus jaguneb järgmiselt: ülikool on Centralan Holding Ltd ainuosanik. Sellel äriühingul on omakorda kaks tütarettevõtjat, Centralan Properties Ltd (edaspidi „Centralan"), kes on põhikohtuasja hageja, ja Inhoco 546 Ltd (edaspidi „Inhoco").

13. 14. septembril 1994 müüs ülikool Harrington Buildingu Centralanile 6,5 miljoni Inglise naela suuruse summa eest, millele lisandus 1 370 500 Inglise naela suurune käibemaksusumma. Võõrandamine oli ülikooli jaoks vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 3 maksustatav tehing, mis ei ole kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti g kohaselt maksust vabastatud. Centralan andis ehitise ülikoolile 20 aastaks tagasi üürile iga-aastase 300 000 Inglise naela suuruse üüri eest, millele lisandus käibemaks. [5]

14. Hiljem võõrandas Centralan ehitise kahe algusest peale seotuna kavandatud tehinguga. Kõigepealt andis ta hoone 22. novembril 1996 999 aastaks Inhocole üürile (*999 year lease*) 6 370 000 Inglise naela suuruse ettemakse ning nominaalse üürisumma eest, mida tuli maksta ainult nõudmisel. Eelnimetatud teine üürileping ei mõjutanud ülikooliga 20 aastaks sõlmitud üürilepingut. Seega sai Inhoco õiguse üürimaksetele ning ehitise kasutamisele alates 21. aastast kuni 999. aastani. Seetõttu käsitletakse tehingut ka *reversionary lease*'ina. Kuigi Centralan valis ehitise üürileandmise maksustamise, oli *999 year lease* maksust vabastatud, kuna Centralani ja Inhoco puhul on tegemist seotud juriidiliste isikutega 1994. aasta VAT Act'i 10. lisa artikli 2 lõike 3 A mõttes [6].

15. Kolm päeva hiljem, 25. novembril 1996, andis Centralan ehitisega seotud täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse (*freehold*

5 — Selles suhtes tundub Centralan olevat kasutanud kuuenda direktiivi artikli 13 C osa kohast valikuõigust, millest tulenevalt ei olnud üürileandmine erandina kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktist b maksust vabastatud.

6 — See säte kehtis ainult ajavahemikul 30. novembrist 1994 kuni 26. novembrini 1996.

reversion) üle ülikoolile 1000 Inglise naela suuruse summa eest, millele lisandus käibemaks. Selle tehingu puhul ei rakendunud seotud ettevõtjatele maksuvabastus. Pigem oli tegemist uue ehitise maksustatud võõrandamisega kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 3 mõttes; Ühendkuningriigi õigusnormide kohaselt loetakse ehitist uueks, kui ta ei ole vanem kui kolm aastat.

16. Centralani ja Commissioners of Customs & Excise'i (edaspidi „Customs") vahel tekkisid pärast ehitise võõrandamist lahkarvamused seoses mahaarvamise korrigeerimisega. Customsi arvates oli otsustavaks võõrandamiseks *999 year lease*; sellele järgnenud ehitisega seotud täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminekut ei pea tema vähese tähtsuse tõttu arvesse võtma. Teise võimalusena leidis Customs, et tuleks teha jaotus proportsionaalselt mõlema tehingu väärtusele. Esimese käsitlusviisi järgi võlgneks Centralan Customsile 796 250 Inglise naela suuruse summa ja teise käsitlusviisi järgi 796 090 Inglise naela suuruse summa. Centralan oli seevastu seisukohal, et ta võõrandas kogu oma osaluse Harrington Buildingus ainult omandi üleandmisega ja seega võlgneb ta maksimaalselt 943,93 Inglise naela.

17. VAT and Duties Tribunal toetas Customsi pakutud teist lahendust. Selle otsuse peale esitas Centralan apellatsioonkaebuse High Court of Justice'le (Chancery Division), kes esitas 23. jaanuari 2003. aasta otsusega, mis saabus kohtukantseleisse 13. veebruaril 2004, Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kui käibemaksukohustuslane müüb kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 2 sätestatud korrigeerimisperioodil ehitise, mida peetakse kapitalikaubaks ning ehitise müümine toimub kahe võõrandamisega, st i) ehitisele 999 aastaks sõlmitud üürilepinguga (kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b kohaselt maksust vabastatud tehing) 6 000 000 Inglise naela eest, millele järgneb kolme päeva pärast ii) *freehold reversion*'i müümine (täieliku omandiõiguse tagasisaamise õigus) (kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti g ning artikli 4 lõike 3 punkti a kohaselt maksustatud tehing) 1000 Inglise naela eest, millele lisandub käibemaks ning mis on või ei ole ettemääratud selles mõttes, et kui esimene tehing on tehtud, on võimatu, et sellele ei järgne teine tehing,

siis kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 20 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et

a) kapitalikaupa peetakse korrigeerimisperioodi lõpuni kasutatuks majandustegevuse eesmärgil, mida peetakse täies ulatuses maksustatavaks;

b) kapitalikaupa peetakse korrigeerimisperioodi lõpuni kasutatuks majandustegevuse eesmärgil, mida peetakse täies ulatuses maksust vabastatuks;

või

c) kapitalikaupa peetakse korrigeerimisperioodi lõpuni kasutatuks majandustegevuse eesmärgil, mida peetakse osaliselt maksustatavaks ning osaliselt maksust vabastatuks proportsionaalselt maksustatava *freehold reversion*'i müümise ning maksust vabastatud 999 aastaks sõlmitud üürilepingu vastavale väärtusele?"

18. 16. veebruaril 2005 toimus Euroopa Kohtus suuline menetlus. Menetluses taotles Centralan kirjaliku menetluse uuendamist, juhul kui Euroopa Kohus soovib selles kohtuasjas rakendada õiguse kuritarvitamise põhimõtet. Eelotsusetaotluse esitanud kohus sellele põhimõttele ei osundanud. Selle põhimõtte tõi menetlusse sisse alles komisjon oma kirjalikes märkustes.

IV. Poolte argumendid

19. Menetluses esitasid oma seisukohad Centralan, Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon.

20. *Centralan* on seisukohal, et kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 selge sõnastuse kohaselt sõltub korrigeerimine üksnes täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse võõrandamisest. Alles pärast seda teist tehingut loobus maksukohustuslane täielikult oma õigustest kauba suhtes. Põhjendamatu on selline käsitlusviis, mille kohaselt mitmete üksteisele järgnevate erinevatele omandajatele võõrandamiste korral keskendub üksnes majanduslikult kaalukamale tehingule ning jätab ühe tehingu tema tähtsusetuse tõttu tähelepanuta. Sätte kohaselt eksisteerib ainult alternatiiv maksustatud ja maksust vabastatud tehingu vahel. Tulenevalt võõrandamise liigist saab sisendkäibemaksu kas täielikult maha arvata või ei saa seda üldse teha. Artikli 20 lõikes 3 puudub alus mitme tehingu proportsionaalseks arvessevõtmiseks.

21. *Ühendkuningriigi valitsus* on seisukohal, et proportsionaalne lähenemine (*apportionment*) on vajalik siis, kui kauba võõrandamine kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 mõttes toimub kahe ettemääratud tehinguga, millest üks on maksustatud ning teine maksust vabastatud. Centralani pakutud lahendus tooks kaasa selle, et kogu võõrandamist peaks lugema täies ulatuses maksustatavaks, samas kui *freehold reversion*'i üleminek moodustab alla 0,02% kauba väärtusest.

22. *Komisjoni* arvates ei saa 999 aastaks sõlmitud üürilepingut käsitleda võõrandamisena kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 mõttes. Inglise õiguse kohaselt annab alles *freehold reversion*'i üleminek omandajale õiguse kinnisasja omanikuna käsutada. Mõlema tehingu käsitlemine ühe võõrandamise osadena toob kaasa praktilisi raskusi, eriti kui mõlemad tehingud ei toimunud ühe ja sama korrigeerimisperioodi ajal. Komisjon arvab aga, et tuleb uurida, kas tegemist on õiguse kuritarvitamisega. [7] Kuues direktiiv ei sisalda küll õiguse kuritarvitamist käsitlevat sätet, kuid tegemist on siiski ühenduse õiguse paljudes valdkondades tunnustatud õiguspõhimõttega. Selle kohaselt ei võeta arvesse tehinguid, mille on grupp maksukohustuslasi teinud ilma majandusliku põhjuseta, vaid üksnes eesmärgiga luua kunstlik olukord, mis võimaldaks sisendkäibemaksu maha arvata. [8]

V. Õiguslik hinnang

A. *Eelmärkus mahaarvamise korrigeerimise sätete kohta*

23. Selgitamist vajab küsimus, kuidas toimuks sisendkäibemaksu mahaarvamine kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 kohaselt juhul, kui kinnisasi antaks kõigepealt ühekordse tasu eest 999 aastaks üürile ning seejärel toimuks kolme päeva pärast omandi üleminek teisele isikule, kusjuures esimene tehing oleks käibemaksust vabastatud ning teine käibemaksuga maksustatud.

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus pakub Euroopa Kohtule kolm võimalikku tõlgendust: a) ainult viimase (maksustatud) tehingu arvessevõtmine; b) ainult majanduslikult olulise esimese (maksust vabastatud) tehingu arvessevõtmine; või c) mõlema tehingu arvessevõtmine proportsionaalselt nende väärtusele. Enne selle uurimist, milline pakutud variantidest vastab kõige paremini direktiivi tingimustele, tuleb käesolevas kontekstis anda lühike ülevaade sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise sätetest.

25. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa. [9] Sisendkäibemaksu mahaarvamise eesmärk

7 — Komisjon viitab käibemaksu valdkonnas õiguse kuritarvitamise küsimusega seotud eespool 3. joonealuses märkuses viidatud menetluses olevatele kohtuasjadele.

8 — Komisjon tugineb siin esmajoones õiguse kuritarvitamise definitsioonile, mille Euroopa Kohus arendas välja 14. detsembri 2000. aasta otsuses kohtuasjas C-110/99: Emsland-Stärke (EKL 2000, lk I-11569, punktid 52 ja 53). Samas on selles kohtuasjas tegemist põllumajandustoodete eksporditoetusega.

9 — Vt 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergas (EKL 1995, lk I-1883, punkt 18); 21. märtsi 2000. aasta otsused liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt (EKL 2000, lk I-1577, punkt 43) ning 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-90/02: Bockemühl (EKL 2004, lk I-3303, punkt 38).

on ettevõtja täielik vabastamine tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab seega kogu majandustegevuse — sõltumata selle eesmärkidest ja tulemustest — täielikult neutraalse maksustamise, tingimusel et nimetatud tegevus kuulub ise käibemaksuga maksustamisele (käibemaksu neutraalsuse põhimõte). [10]

26. Selleks et isik võiks mahaarvamise õigust kasutada, peab ta esiteks olema maksukohustuslane kuuenda direktiivi mõttes ning teiseks peab asjaomaseid kaupu ja teenuseid kasutama seoses maksustatavate tehingutega. [11] Seda õigust ei või piirata ning see rakendub kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid. [12] Kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 kohaselt muutub maks sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist. [13]

27. Kui kaupa kasutatakse ainult osaliselt maksustatavate tehingutega seoses, siis kohaldub kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 koomõjus artikliga 19. Nende sätete kohaselt tuleb määrata osa, mis peegeldab isiku maksustatud tehingute osa. Vastavalt sellele osale arvestatakse varem teostatud tehinguid ainult proportsionaalselt maksustatavatele tehingutele, mistõttu tekib üksnes proportsionaalne sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Sel moel loovad kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 ja artikkel 19 vastavuse majandustegevuse ulatuse ja mahaarvamisõiguse vahel. [14]

28. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib väga varajases staadiumis, vahetult pärast kaubatarnet või teenuse osutamist, mis kujutavad endast varem teostatud tehingut. Seepärast võib vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 20 olla hiljem vajalik mahaarvamise korrigeerimine, kui ettevõtja maksustatavate tehingute osa on alates varem teostatud tehingust muutunud.

29. Korrigeerimisvajadus tekib eriti kapitalikaupade puhul, sest need jäävad ettevõtja

10 — Vt 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19); 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal (EKL 1998, lk I-1, punkt 15) ning eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gabalfrisa, punkt 44, ja eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bockemühl, punkt 39.

11 — 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-137/02: Faxworld (EKL 2004, lk I-5547, punkt 24).

12 — Vt eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused ning 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk I-3795, punkt 27) ja 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99: Metropol und Stadler (EKL 2002, lk I-81, punkt 42). 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-152/02: Terra-Baubedarf (EKL 2004, lk I-5583, punkt 35).

13 — Vt 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl (EKL 2000, lk I-4321, punkt 36) ja eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Terra-Baubedarf, punkt 31.

14 — Vt kohtujurist Lenzi 15. veebruari 1996. aasta ettepanek kohtuasjas C-306/94: Régie dauphinoise (EKL 1996, lk I-3695, I-3697, punkt 37).

omandisse pikemaks ajaks. [15] Nende kaupade jaoks näeb kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 2 seetõttu ette, et viie aasta jooksul kontrollitakse igal aastal kasutamist uuesti, tegemaks kindlaks, kas kaupu kasutatakse maksustatud eesmärkidel selles ulatuses, nagu oli kindlaks määratud nende omandamisel. Kinnisvara puhul võivad liikmesriigid korrigeerimisperioodi pikendada 20 aastani. Kui tekib erinevusi maksustatud eesmärkidel kasutamise ulatuse vahel kauba omandamise aastal ja võrdlusaastal, siis mahaarvamist korrigeeritakse. Sõltuvalt asjaoludest peab maksukohustuslane seega osa sisendkäibemaksust proportsionaalselt võrdlusaastaga tagasi maksma või võib veelgi sisendkäibemaksu maha arvata.

30. Kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 3 reguleerib erijuhtu, kui kapitalikaup võõrandatakse enne korrigeerimisperioodi lõppu kolmandale isikule ehk ettevõtja omandiõigus selle üle lõppeb. Iga-aastase korrigeerimise asemel toimub siis ühekordne korrigeerimine ülejäänud korrigeerimisperioodi kohta. Mahaarvamine sõltub sel juhul sellest, kas kolmandale isikule võõrandamine oli maksustatud või maksust vabastatud.

15 — Vt seoses teise käibemaksudirektiivi vastavate sätetega 1. veebruari 1977. aasta otsus kohtuasjas 51/76: Verbond van Nederlandse Ondernemingen (EKL 1977, lk 113, punktid 12 ja 13).

31. Kokkuvõttes tuleb järeldada, et mahaarvamist reguleerivad sätted peavad tagama, et varem teostatud tehingud jäävad maksust vabastatuks, kui nende eesmärgiks on maksustatud tehingute tegemine. Seega maksustatakse kogu väärtust ainult ühel korral tarbijale võõrandamisel. Varem teostatud tehingu täiendav maksustamine ei ole seega lubatud. Siiski tuleb vältida maksutulu saamatajäämist juhtudel, kui mahaarvamist lubatakse selliste kaupade puhul, mida tegelikult (täielikult) ei kasutatud maksustatud tehingute tegemiseks.

32. Proportsionaalset mahaarvamist ja mahaarvamise korrigeerimist käsitlevate sätete eesmärk on käibemaksu neutraalsuse — võiks isegi öelda, et ühekordse maksustamise põhimõtte — võimalikult laialdane tagamine. Centralani esindaja sõnul suurendavad need mahaarvamise täpsust.

33. Teisalt peavad mahaarvamist käsitlevad sätted olema ka selged ja rakendatavad. Nii näiteks ei võeta arvesse, millisel määral iga üksikut kaupa seoses maksustatavate tehingutega kasutatakse. Mahaarvamise jaoks oluline osa määratakse kindlaks kõiki maksukohustuslase tehinguid arvesse võttes ning seejärel kohaldatakse mahaarvamist ühetaoliselt kõigile varem teostatud tehingutele. Sisendkäibemaksu mahaarvamisega oman-

datud kauba kasutamist jälgitakse seoses mahaarvamise korrigeerimisega pikema perioodi jooksul seega ainult kapitalikaupade puhul.

36. Kaubatarnet defineeritakse kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 1 kui „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekut". Tuginedes Inglise õigusele, arvab komisjon, et omandiõiguse üleminek toimub juba *freehold reversion*'i üleminekuga.

B. *Kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 tõlgendamine*

37. Seda seisukohta ei saa toetada. Nagu Euroopa Kohus on sedastanud otsuses Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuleneb kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 sõnastusest,

34. Võttes arvesse mahaarvamist ja mahaarvamise korrigeerimist käsitlevate sätete eesmärki, tuleb nüüd uurida, milline tõlgendusvariant on nende eesmärkidega kõige paremini kooskõlas. Seejuures on lähtekohaks sätte sõnastus.

„et mõiste „kauba tarnimine" ei viita omandi üleminekule kohaldatava siseriikliku õigusega sätestatud viisil, vaid hõlmab materiaalse vara ülemineku mis tahes tehingut, millega üks pool annab õiguse teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada" [16].

1. Võõrandamise mõiste

35. Esiteks on kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 kohaldamise eelduseks see, et kapitalikaup *võõrandatakse* korrigeerimisperioodil kolmandale isikule. Centralani ja komisjoni arvates kujutab juba *freehold reversion*'i üleandmine endast võõrandamist. Kui see oleks nii, siis tuleks tõlgendusvariandid b ja c juba alguses kõrvale jätta. Need põhinevad nimelt eeldusel, et *999 year lease* kujutab endast samuti võõrandamist kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 mõttes.

38. Nimetatud kohtuasja aluseks olevad asjaolud olid väga sarnased käesoleva kohtuasjaga. Kõigepealt anti üle kõnealuse kinnisasja piiramatu käsutamise õigus (n-ö majanduslik omandiõigus). (Õiguslik) omandiõigus läks üle hiljem eraldi majanduslikust

16 — 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe (EKL 1990, lk I-285, punktid 7 ja 8). Vt ka 6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-185/01: Auto Lease Holland (EKL 2003, lk I-1317, punkt 32).

omandiõigusest. Euroopa Kohus luges juba majandusliku omandiõiguse üleminekut võõrandamiseks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes.

39. Järelikult võib ka Inhocoga 999 aastaks üürilepingu sõlmimise puhul tegemist olla võõrandamisega, kui Inhoco sai sellega kinnisasja omanikuna käsutamise õiguse. Seda kinnitab asjaolu, et Inhoco sai ühekordse makse eest kasutusõiguse väga pikaks ajaks ning õiguse üürimaksetele ülikooliga 20 aastaks sõlmitud üürilepingu alusel. Seetõttu on üürilepingu sõlmimine 999 aastaks väga sarnane majandusliku omandiõiguse üleminekuga, millega oli tegemist kohtuasjas Shipping and Forwarding Enterprise Safe. Siiski peab selle tuvastama eelotsusetaotluse esitanud kohus, kelle pädevuses on õiguse rakendamine põhikohtuasjas.

40. Võiks isegi küsida, kas üksnes *999 year lease* puhul on tegemist võõrandamisega, sest *freehold reversion*'iga toimub sellise sisutühja omandiõiguse üleminek, nii et seda ei saa enam käsitleda tegeliku omandiõigusena. Sel juhul tuleks kõne alla üksnes tõlgendusvariant b. Selle vastu räägib siiski asjaolu, et peaaegu võimatu on tõmmata piiri nende juhtude, kus omandiõigus on juba niivõrd sisutühi, et see välistab võõrandamise ning nende juhtude vahele, mil on olemas piisav sisuline omandiõigus. Kas piir tuleks tõmmata juba üürile- või rendileandmise korral 99 aastaks, 199 aastaks või 999 aastaks? Vältimaks meelevaldset piiritlemist, tuleks ka sellistel juhtudel nagu käesolev käsitleda täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminekut põhimõtteliselt võõrandamisena.

41. Komisjon esitab siiski vastuväite, et omandiõigus ühe asja üle ei saa kuuluda korraga kahele isikule. Seda vastuväidet ei saa aga toetada. Näiteks saab asja üle anda mitme isiku kaasomandisse. Nii saavad korterite omanikud reeglina enda kaasomandisse ühiselt kasutatavad maja osad nagu trepikojad ja koridorid ning samuti mõttelise osa kinnistust, millel maja asub. Seega kui mitmel isikul võib ühe ja sama asja suhtes isegi samal ajal olla omandiõigus, siis see on täiesti võimalik ajaliselt piiritletud õiguslike seisundite puhul. Esiteks on Inhocol õigused tulenevalt 999 aastaks sõlmitud üürilepingust. Alles seoses sellega muutuvad asjakohaseks *freehold reversion*'ist tulenevad õigused, mis piirduvad peamiselt õigusega saada tagasi kinnisasja valitsemise õigus pärast üürilepingu lõppemist.

42. Seega tuleb vahetulemusena tuvastada, et nii esimene tehing, 999 *year lease*, kui ka teine tehing, *freehold reversion*'i üleminek, võivad endast kujutada võõrandamist kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes. Kuna sama võõrandamise mõistet võib pidada kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 aluseks, võivad sisendkäibemaksu mahaarvamise seisukohalt olla olulised mõlemad tehingud. Seepärast ei saa ühtegi tõlgendusvarianti välistada pelgalt seetõttu, et üks tehingutest ei vasta võõrandamise tingimustele selle sätte mõttes.

2. Otsustav tehing mitme võõrandamise korral

43. Tuleb välja selgitada, milline võõrandamine on otsustav sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise jaoks, kui kaup võõrandatakse mitme tehinguga erinevatele isikutele. Kõne alla tulevad: viimane tehing, millega maksukohustuslane annab lõplikult üle kaubaga seotud huvid; majanduslikult kõige olulisem tehing või kõik tehingud koos.

44. Sõnastus tundub viitavat sellele, et toimub ainult üks tehing. Selle kohaselt on majandustegevus täies ulatuses maksustatud, „kui nimetatud kauba *võõrandamine* on maksustatud; kui *võõrandamine* on maksust vabastatud, loetakse majandustegevus täielikult maksust vabastatuks" [17].

45. Ainuüksi sellest sõnastusest ei saa järeldada, et arvesse tuleb võtta ainult ühte tehingut, kui võõrandamine toimub mitme tehinguga. Pigem on direktiivi andjad silmas pidanud ainult normaaljuhtu, mil kaup võõrandatakse ühe tehinguga. Kui nad oleksid selle sõnastusega soovinud öelda, et mitme tehinguga võõrandamise puhul on otsustav ainult üks tehing, siis oleks tulnud täpsustada, milline on sel juhul oluline tehing. Pigem on tegemist sellega, et kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 3 sisaldab õiguslikku lünka selliste juhtumite puhul, mil võõrandamine toimub mitme tehinguga. Selle lünga saab kõrvaldada sätte täiendava tõlgendamisega regulatsiooni konteksti ning sätte tähendust ja eesmärki arvesse võttes.

46. Mahaarvamist reguleerivate sätete eesmärk on tagada varem teostatud tehingute võimalikult täpne maksuvabastus selles osas, milles nende eesmärk on maksustatud tehingute tegemine. See eesmärk saavutatakse

17 — Kohtujuristi kursiiv.

kõige paremini tõlgendusvariandiga c. Mõlema tehingu proportsionaalne arvessevõtmine mahaarvamise korrigeerimisel kajastab kõige täpsemini kauba maksust vabastatud või maksustatud kasutamist.

47. Mõlemad ülejäänud tõlgendusvariandid ei täida seda eesmärki samas ulatuses. Variandi b puhul võetakse siiski õigesti arvesse kauba kasutamise eesmärki. Asjaolu, et *freehold reversion*'i maksustatud üleminek jäetakse tähelepanuta, ei ole selle tehingu väikese väärtuse tõttu käesolevas asjas märkimisväärne viga. Siiski on selles toimimisviisis ebatäpsus, mis teistel asjaoludel, mil tehingute väärtused üksteisest nii suurel määral ei erine, võiks viia ebajärjekindlate tulemusteni.

48. Tõlgendusvariant a ei täida seevastu üldse eesmärki luua seos mahaarvamise ning kõnealuse kauba maksustatavatel eesmärkidel kasutamise ulatuse vahel. Kuigi maksustatud *freehold reversion*'i üleminek kujutab endast üksnes ehitisega seotud ebaolulise õiguse võõrandamist, viiks variandi a kasutamine sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamiseni.

49. Seda, et teatud juhtudel on proportsionaalne lähenemine asjakohane isegi siis, kui kuuenda direktiivi oluliste sätete sõnastus ei näe seda otseselt ette, kinnitavad järgnevad näited kohtupraktikast.

50. Kohtuotsuses Armbrecht sedastas Euroopa Kohus, et maksukohustuslast ei saa sellise kauba müümisel, millest ta osa kasutas isiklikuks tarbeks, käsitleda selle osaga seoses maksukohustuslasena kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 mõttes.[18] Seega tõlgendas Euroopa Kohus artikli 2 punkti 1 sel viisil, et võõrandamine on maksustatud, *kui* maksukohustuslane seda sellisena teostab. Sõnastus viitab aga ainult võõrandamisele, mida isik teostab maksukohustuslasena.

51. Kohtuotsuses Enkler[19] pidi Euroopa Kohus vastama küsimustele seoses osaliselt ettevõtluse ning osaliselt isiklikel eesmärkidel kasutatava autoelamuga. Maksustatava summa määramiseks kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c kohaselt nõudis ta autoelamule tehtud kulutuste proportsionaalset arvessevõtmist vastavalt ettevõtlusega mitteseotud kasutuse ajalisele ulatusele.[20]

18 — 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrecht (EKL 1995, lk I-2775, punkt 24).

19 — 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler (EKL 1996, lk I-4517).

20 — Ibidem, punkt 37.

52. Centralan esitab tõlgendusvariandi c suhtes siiski vastuväite, et omandiõigus ehitise üle lõppes täielikult alles *freehold reversion*'i üleminekuga. Korrigeerimine tuleks läbi viia alates sellest hetkest.

53. Kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 põhjal võib ainult eeldada, et korrigeerimine peab toimuma võõrandamise ajal. Säte ei sisalda aga mingit viidet sellele, et kahe ajaliselt lähestikku üksteisele järgneva tehingu puhul, millest mõlemaid käsitletakse võõrandamisena, on ainult viimane tehing mahaarvamise korrigeerimise seisukohalt otsustav.

54. Pigem võib ainult viimase võõrandamistehingu arvessevõtmine viia täiesti meelevaldsete tulemusteni, nagu selgitab Ühendkuningriigi valitsus ühe põllumaa tüki näite varal, mis kõigepealt omandatakse mahaarvamist kasutades, seejärel jagatakse kaheks osaks ning siis müüakse edasi. Seejuures eeldatakse, et ühe maatüki müük on maksustatud, sest see osa muudeti vahepeal ehitusmaaks, samas kui teise, jätkuvalt põllumajandusmaana kasutatava tüki müük on maksust vabastatud. Kui jätta kõrvale kõigi müügitehingute kogumis vaatlemine ning võtta selle asemel arvesse üksnes viimast tehingut, siis võiks maksukohustuslane mahaarvamise korrigeerimist oma suva järgi mõjutada sellega, et ta teeb kõigepealt ühe või teise tehingu. Ainult viimase võõrandamistehingu arvessevõtmine annaks maksukohustuslasele seega võimaluse anda korraldusi, mis läheks vastuollu direktiivi eesmärkidega.

55. Seda näitab ka käesolev kohtuasi. Kuigi Centralani omandiõigus ehitise üle lõppes suures osas maksust vabastatud võõrandamisega (999 *year lease*), jääks mahaarvamine täies ulatuses kehtima, kui keskendutaks ainult teisele, üksnes sümboolsele *freehold reversion*'i üleminekule.

56. Lõpetuseks viitavad Centralan ja komisjon praktilistele raskustele, mida tõlgendusvariant c väidetavalt esile kutsub. Ei ole siiski arusaadav, miks ei peaks maksustatud tehingu proportsionaalne arvessevõtmine mahaarvamise korrigeerimise puhul praktiliselt rakendatav olema. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 ja artikli 19 alusel mahaarvatava osa määramise puhul tehtavad arvutused on igal juhul palju keerulisemad. Lisaks on korrigeerimine vajalik üksnes korrigeerimisperioodil võõrandatud kapitalikaupade puhul.

57. Erilised probleemid tekivad Centralani ja komisjoni arvates juhtudel, mil proportsionaalselt arvessevõetavad tehingud ei toimunud samal korrigeerimisperioodil. See on siiski hüpoteetiline olukord, millega põhikohtuasjas tegemist ei ole.

C. Õiguse kuritarvitamine

58. Sellest hoolimata ei tekiks ka nimetatud juhul mingeid ületamatuid raskusi. Kui ühel aastal ettevõtja omandiõigus kapitalikauba üle osaliselt lõppeb, siis toimub kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 alusel lõplik mahaarvamise korrigeerimine selle osa suhtes ülejäänud korrigeerimisperioodi jooksul. Ülejäänud osa puhul, mille väärtus tuleb määrata sobivate meetoditega, jätkatakse seejärel järgnevatel perioodidel proportsionaalselt jooksvat korrigeerimist artikli 20 lõike 2 kohaselt, kuni see osa eraldatakse järgmise võõrandamistehinguga lõike 3 mõttes ning sellele järgneb lõplik korrigeerimine.

59. Seega tuleb kuuenda direktiivi artikli 20 lõiget 3 käesoleval juhul tõlgendada nii, et kapitalikaupa loetakse kuni korrigeerimisperioodi lõpuni kasutatuks majandustegevuse eesmärgil, mis on osaliselt maksustatav ja osaliselt maksuvaba proportsionaalselt *freehold reversion*'i maksustatava müügi ja maksust vabastatud 999 aastaks sõlmitud üürilepingu tehingute vastavale väärtusele.

60. Seoses selle lahendusega ei ole vaja uurida, kas ja kuivõrd eksisteerib käibemaksuregulatsiooni valdkonnas õiguse kuritarvitamise keeld, millistel tingimustel see keeld rakendub ning millised õiguslikud tagajärjed sellest tulenevad. Ka kirjaliku menetluse uuendamiseks ei ole mingit alust.

61. Kõnealused tehingud tunduvad tõesti kunstlikud ning nende eesmärk tundub olevat üksnes võimaldada ülikoolil maha arvata sisendkäibemaks, mis tasuti Harrington Buildingu ehitamisel, kuigi ülikool osutab suurel määral maksust vabastatud teenuseid. Siin esitatud kuuenda direktiivi tõlgendus välistab siiski selle, et need kunstlikud tehingud viiksid maksust vabastamiseni, mis oleks vastuolus kuuenda direktiivi eesmärkidega ning mida tuleks parandada selliste kirjutamata põhimõtete rakendamisega, nagu õiguse kuritarvitamise keeld.

VI. Ettepanek

62. Tuginedes eeltoodud kaalutlustele, teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata High Court of Justice'i (Chancery Division) esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Kui ehitise müük toimub kahe ettemääratud ning üksteisest sõltumatu võõrandamisega, nimelt ehitisele 999 aastaks sõlmitud üürilepinguga, mis on maksust vabastatud tehing, millele järgneb kolme päeva pärast *freehold reversion*'i müümine, mis on maksustatud tehing, siis tuleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 20 lõiget 3 tõlgendada nii, et kapitalikaupa loetakse kuni korrigeerimisperioodi lõpuni kasutatuks majandustegevuse eesmärgil, mis on osaliselt maksustatav ja osaliselt maksuvaba proportsionaalselt *freehold reversion*'i maksustatava müügi ja maksust vabastatud 999 aastaks sõlmitud üürilepingu tehingute vastavale väärtusele.