KOHTUJURISTI ETTEPANEK
PHILIPPE LÉGER
esitatud 15. juunil 2006 [1]

1. Käesoleva eelotsusetaotluse eesmärk on täpsustada maksustatav summa, millelt kuulub tasumisele käibemaks seoses tervenisti maksukohustuslase ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva ehitise osa kasutamisega maksukohustuslase isiklikuks tarbeks.

2. Kui maksukohustuslane omandab või laseb püstitada ehitise, mille ta arvab tervenisti oma ettevõtte põhivahendite hulka, kuid mida ta soovib osaliselt kasutada ka isiklikuks tarbeks, on tal õigus maha arvata kogu sisendkäibemaks, mis on tasutud ehitise omandamise või püstitamise maksumuselt.

3. Ehitise selle osa suhtes, mida maksukohustuslane kasutab isiklikuks tarbeks, on ta siiski lõpptarbijaga sarnases olukorras. Kuues direktiiv 77/388/EMÜ [2] näeb sellisel juhul ette mehhanismi, mille kohaselt nõutakse sisse käibemaksu vastav osa, mille maksukohustuslane on saanud maha arvata.

4. Kuuendas direktiivis on selle tarbeks loodud õiguslik fiktsioon, mille kohaselt see isiklikuks tarbeks kasutamine loetakse tarneks tasu eest, mille maksukohustuslane on teinud iseendale.

5. Käesolevas kohtuasjas palutakse Euroopa Kohtul täpsustada, milline on käibemaksuga maksustatav summa kõnealuse tarne puhul. Finanzgericht München (Saksamaa) küsib, kas maksustatav summa tuleb kindlaks määrata ainuüksi ehitise väärtuse vähenemist kajastavat kasvavat amortisatsiooni käsitlevatele üldreeglitele tuginedes või võib seda teha käibemaksu „mahaarvamise korrigeerimise" perioodist lähtudes.

1 — Algkeel: prantsuse keel.

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), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv").

I. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

Kuues direktiiv

6. Käibemaks on tarbimismaks, mida kohaldatakse kaupadele ja teenustele üldiselt. Ühenduse käibemaksusüsteemis kohaldatakse kaupadele ja teenustele maksu, mis on täpselt proportsionaalne nende kaupade ja teenuste hinnaga ja mis kuulub tasumisele igalt tehingult tootmis- või müügiprotsessis, kuid selle eesmärk on koormata üksnes lõpptarbijat.

7. Et maks ei jääks maksukohustuslaste kanda, kes tagavad selle sissenõudmise, näeb kuues direktiiv ette mahaarvamise mehhanismi, mis peab kindlustama maksu „neutraalsuse" nende suhtes.

8. Direktiiv sisaldab ka mitmeid sätteid, mis peavad tagama selle korra kohaldamise, kui maksukohustuslane kasutab sama kaupa nii kutsetegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks. Põhikohtuasjas on vaidluse lahendamiseks asjassepuutuvad eelkõige järgmised sätted.

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

10. Osundatud direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a kohaselt on teenuste osutamisena tasu eest käsitatav „põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata".

11. Sama direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt c, mis on käesolevas vaidluses keskne säte, täpsustab, milline on sellisel juhul maksustatav summa. See näeb ette, et selle summa moodustab „artikli 6 lõikes 2 nimetatud tarnete puhul maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele".

12. Artikli 17 lõige 2 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;

[...]."

13. Kuuenda direktiivi artikkel 20 reguleerib seda mahaarvamist. See näeb ette, et käibemaksu esialgset mahaarvamist korrigeeritakse esiteks juhul, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud, ja teiseks juhul, kui pärast tagasimakse tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid.

14. Artikkel 20 sätestab ühtlasi:

„[...]

2. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaup omandati või toodeti. Iga-aastane 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.

Tootmisvahenditena omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.

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*

15. Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz[3]) § 3 lõike 9a punkti 1 kohaselt on põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase poolt muul kui majandustegevuse eesmärgil käsitatav teenuste osutamisena tasu eest siis, kui sellelt kaubalt võib tasutud käibemaksu osaliselt või täielikult maha arvata.

16. Kõnealuse § 3 lõike 9a punktis 1 nimetatud teenuste osutamise maksustatav summa on määratletud UStG §-s 10. § 10 sätestas kuni 30. juunini 2004 kehtinud redaktsioonis, et nende teenuste osutamisega seoses moodustavad maksustatava summa „nende tehingute tegemiseks tehtud kulud, kui tasutud käibemaksu võib osaliselt või täielikult maha arvata".

17. § 10 sätestab 1. juulil 2004 jõustunud redaktsioonis:

„(4) Maksustatava summa moodustab

[...]

2. [...] nende tehingute tegemise kogukulu, kui tasutud käibemaksu võib osaliselt või täielikult maha arvata. Need kulud hõlmavad ka kapitalikauba omandamis- või tootmiskulusid, kui kapitalikaup kuulub põhivahendite hulka ja kui seda kasutatakse teiste teenuste osutamiseks. Nagu on märgitud §-s 15a, jaotatakse omandamis- või tootmiskulud, mis ulatuvad vähemalt 500 euroni, kapitalikaupadele kohaldatavale korrigeerimisperioodile vastava perioodi osas võrdseteks osadeks.

[...]".

18. UStG § 15a käsitleb mahaarvamise korrigeerimist. Selle lõige 1 sätestab:

„Kui esialgsete mahaarvatavate summade kindlaksmääramisel arvesse võetavaid andmeid muudetakse viis aastat pärast kapitalikauba esmakordset kasutamist, tuleb nendele muudatustele vastava iga kalendriaasta kohta teha tasaarveldus omandamis- ja tootmiskuludelt võetava maksu mahaarvamise korrigeerimise teel. Kinnisasjade ja nende oluliste osade puhul, sellise korrigeerimise korral, mille suhtes kohaldatakse kinnisasju puudutavaid tsiviilõiguse sätteid, samuti võõrale

3 — *BGBl.* 1993, I, lk 565; edaspidi „UStG".

maale püstitatud ehitiste puhul, asendatakse viieaastane tähtaeg kümneaastase tähtajaga."

II. Faktilised asjaolud

19. 2003. aasta jooksul lasi Saksa õigusele vastav ühine majapidamine (Hausgemeinschaft, [4] edaspidi „ühine majapidamine" või „hageja"), mille moodustasid Jörg ja Stefanie Wollny, püstitada ehitise, mis kuulus tervenisti ettevõtte põhivahendite hulka. Seda ehitist kasutab 20,33% ulatuses maksunõustamisbüroo ja see on antud üürile ühise majapidamise ühele liikmele ning ülejäänud 79,67% on kasutusel ühise majapidamise mõlema liikme isiklike eluruumidena. Kutsetegevuseks üürileandmine on maksustatud käibemaksuga, kuna ühine majapidamine on loobunud üüritehingute maksuvabastusest. [5]

20. Ühine majapidamine arvas maha 2003. aasta detsembri ja 2004. aasta jaanuari kuni märtsi esialgsetes käibedeklaratsioonides kogu käibemaksu, mis oli märgitud talle ehitise püstitamise eest esitatud arvetel.

21. Isiklikult kasutuselt käibemaksuga maksustatava summa kindlaksmääramisel tuginesid ta asjaolule, et käibemaksu käsitlevate Saksa õigusaktide (Einkommensteuergesetz) kohaselt on ehitise amortiseerumisperiood 50 aastat. Ta leidis niisiis, et see maksustatav summa vastab igakuisele summale, mis on võrdne 1/12-ga isiklikel eesmärkidel kasutatava osaga seotud ehituskulude 2%-st.

22. Finanzamt Landshut omakorda leidis, et see maksustatav summa tuleb kindlaks määrata mahaarvamise korrigeerimisperioodi kestust arvestades, nagu näeb ette UStG § 15 kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 20. Seega parandas ta kaebuse esitaja arvutust ja määras ehitise isiklikuks otstarbeks kasutatava osa eest igakuise käibemaksuga maksustatavaks summaks 1/12 selle osaga seotud ehituskulude 10%-st.

23. Kuna Finanzamt Landshut jättis rahuldamata ühise majapidamise kaebused eelmises punktis esitatud arvutuse alusel koos-

4 — Kohtuistungil määratles hageja seda mõistet kui ühistut, mille on moodustanud kaks või enam isikut, kellele kuulub maja, mida nad üürile annavad.

5 — Tuletan meelde, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alusel on kinnisvara üürile- ja rendileandmine käibemaksust vabastatud, välja arvatud erandid, kuid sama direktiivi artikli 13 C osa esimese lõigu punkti a kohaselt võivad liikmesriigid anda maksumaksjatele nende tehingute maksustamise suhtes valikuõiguse.

tatud esialgsete maksuteadete peale, esitas viimane kaebuse Finanzgericht München'ile.

III. Eelotsuse küsimus

24. Finanzgericht München leidis, et talle saadetud kohtuvaidluse lahendus sõltub tervenisti ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva ehitise isikliku kasutamisega seotud maksustatava summa kindlaksmääramisest. Ta märkis, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt c ei määratle „kogukulu" mõistet. Ta avaldab selle mõiste sisustamisel tekkinud kahtlusi järgmistel põhjustel.

25. Ühest küljest on Euroopa Kohus kohtuotsuses Enkler [6] leidnud, et selle sätte kohaselt tuleb maksustatav summa kindlaks määrata, arvestades üksnes neid kulusid, mis on seotud vara endaga, nagu vara väärtuse vähenemisest tulenev amortisatsioon, või maksukohustuslase kantud kulud, mille puhul ta võib käibemaksu maha arvata. [7]

26. See seik võib toetada kaebuse esitaja seisukohta, et väärtust kaotada võiva ehitise osa isiklik kasutamine kaetakse kogu amortisatsiooniperioodi peale jaotatud ehituskulude järkjärgulise maksustamisega. Ühtlasi võib see kinnitada kaebuse esitaja väidet, et maatüki omandamiskulu ei tule maksustatava summa hulka arvata, kui selle puhul võis sisendkäibemaksu maha arvata, sest maatükk, millele ehitis on püstitatud, ei saa kasutamise käigus väärtust kaotada.

27. Seda analüüsi võib toetada ka mõiste „kulud" tähendus, mis eeldab vara väärtuse kaotust selle kasutamise käigus. Ehitis ei saa kümne aasta jooksul oma väärtust täielikult kaotada.

28. Teisest küljest leidis kohus veel, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a eesmärk on tagada ettevõtte põhivahendite hulka kuuluvat ehitist isiklikuks tarbeks kasutava maksumaksja ja lõpptarbija võrdne kohtlemine. [8] Selle sättega püütakse ära hoida sisendkäibemaksu mahaarvamise tagajärgi selles osas, milles vara on olnud isiklikus kasutuses, kuna vastava käibemaksu tasumise kohustus on lõpptarbijal.

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

7 — *Idem*, punkt 36.

8 — Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Enkler, punkt 35.

29. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a eesmärki järgides tuleks pigem lähtuda omandamis- või ehituskulude kogusumma jagamisest siseriikliku õigusega kehtestatud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisperioodile, mis antud juhul on kümme aastat. See lahendus võimaldab vältida „maksuvaba lõpptarbimist" ehk olukorda, kus sisendkäibemaksu mahaarvamist täielikult ei korvata.

30. Siin saab tõepoolest tekkida maksuvaba lõpptarbimine, kui näiteks ehitis kümneaastase korrigeerimisperioodi lõppedes käibemaksuvabalt võõrandatakse. [9] Juhul kui maksustatav summa on määratud ehitise amortisatsiooniperioodist lähtudes, mis on 50 aastat, on maksukohustuslane pärast kümne aasta möödumist tagasi maksnud vaid ühe viiendiku käibemaksusummast, mille ta on maha arvanud. Niisugune olukord on seega vastuolus kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a eesmärgiga.

31. Selle sätte eesmärk õigustab ka maatüki omandamiskulu arvestamist maksustatava summa sisse, kui sel puhul võis sisendkäibemaksu maha arvata, sest seda maksu maksab ostu ajal ka lõpptarbija.

32. Finanzgericht München toob aga esile, et selle analüüsi vastu räägib see, et kohtuotsuses Seeling [10] on Euroopa Kohus käsitanud seda eesmärki suhtelisena, kui ta leidis, et kui kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 2 sätestatud korrigeerimisperioodi jooksul on sisendkäibemaksu mahaarvamist võimalik korrigeerida ainult osaliselt, tekib selline olukord ühenduse seadusandja tahtliku valiku tulemusena. [11]

33. Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht München menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kuidas tuleb tõlgendada [kuuenda direktiivi] artikli 11 A osa lõike 1 punktis c sisalduvat mõistet „kogukulu"? Kas tervenisti ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva ehitise eluruumina kasutatavas osas kantud kogukulu hõlmab (lisaks jooksvatele kuludele) ka hoonete väärtuse vähenemisest tulenevat iga-aastast amortisatsiooni, mis määratakse kindlaks siseriiklike sätete kohaselt, ja/või vastavalt siseriiklikus õiguses

9 — Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei näita selle maksuvabastuse alust. Tõenäoliselt on tegu kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktiga g, mille kohaselt võivad liikmesriigid ette näha maksuvabastuse tingimused ehitiste võõrandamise korral pärast esmast kasutuselevõttu.

10 — 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-269/00 (EKL 2003, lk I-4101).

11 — *Idem*, punkt 54.

sätestatud mahaarvamise korrigeerimise perioodile arvutatud iga-aastast osa omandamis- või ehituskuludest, mille puhul võib maksu maha arvata?"

IV. Analüüs

34. Kuna käibemaks on tarbimismaks, mida maksavad maksukohustuslased, kuid mis peab koormama üksnes lõpptarbijat, on igal maksukohustuslasel õigus maha arvata oma klientidelt saadud ja riigile tasumisele kuuluvast maksusummast sisendkäibemaks, mille ta ise on maksnud oma majandustegevuseks vajalike kaupade ja teenuste omandamisel. [12] Järelikult peab maksukohustuslane saama õiguse sellele mahaarvamisele ainult sel määral, milles neid kaupu ja teenuseid, millelt omakorda tuleb tasuda käibemaks, kasutatakse tema tegevuses.

35. Kui maksukohustuslase soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mitte-kuuluvates tehingutes, ei või põhimõtteliselt maksu sisse nõuda ega maha arvata. [13]

36. Kui maksukohustuslane kasutab kapitalikaupa nii kutsetegevuses kui ka isiklikuks tarbeks, on tal võimalus käibemaksuga seoses valida, kas lugeda see kaup tervenisti oma ettevõtte põhivahendite hulka, jätta see tervikuna oma isikliku vara koosseisu, jättes selle niisiis täielikult ühisest käibemaksusüsteemist välja, või lugeda see oma ettevõttesse kuuluvaks üksnes vastavalt tegelikule kutsealasele kasutamisele. [14]

37. Kui maksukohustuslane käsitab kapitalikaupa, mida ta kasutab nii kutsetegevuseks kui ka isiklikul eesmärgil, oma ettevõtte varana, siis on väljakujunenud kohtupraktika kohaselt selle kauba omandamisel või ehitamisel tasutud sisendkäibemaks põhimõtteliselt kogu ulatuses ja viivitamatult mahaarvatav. Euroopa Kohus on kuuendat direktiivi korduvalt nii tõlgendanud. [15] Hiljuti kinnitas ta seda suurkoja koosseisus eespool viidatud kohtuotsuses Charles ja Charles Tijmens. [16]

12 — 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrecht (EKL 1995, lk I-2775, punkt 27).

13 — 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04: Uudenkaupungin kaupunki (EKL 2006, lk I-3039, punkt 24).

14 — 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens (EKL 2005, lk I-7037, punkt 23 ja viidatud kohtupraktika).

15 — Vt eespool viidatud kohtuotsus Seeling, punkt 41 ja viidatud kohtupraktika.

16 — Punkt 24.

38. Seega maksukohustuslasel, kes otsustab arvata kogu hoone oma ettevõtte põhivahendite hulka ja kasutab selle hoone osa isiklikuks tarbeks, on õigus tasutud sisendkäibemaks maha arvata kõigist hoone omandamis- või ehituskuludest.

39. Aga selles osas, milles maksukohustuslane kasutab vara isiklikuks tarbeks, olles lõpptarbijaga sarnases olukorras, on ta kohustatud maksma sellele kasutusele vastavat käibemaksu. See kohustus on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 2, mille kohaselt sellist kasutamist käsitatakse maksukohustuslase poolt iseendale tasu eest teenuste osutamisena.

40. Kuna sellisel juhul ei ole tehingut kolmanda isikuga ega selle eest makstavat tasu, mis võiks moodustada käibemaksuga maksustatava summa, siis näeb kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt c ette, et maksustatava summa moodustab „maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele".

41. Käesolevas menetluses otsib Finanzgericht München vastust küsimusele, kas seda mõistet tuleb käsitada nii, et see hõlmab peale jooksvate kulude ainult ehitise väärtuse vähenemist, mis on arvutatud amortisatsiooni käsitlevate siseriiklike normide järgi vara tavapärase kasutusaja põhjal.

42. Seega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus eelotsuse küsimusega teada saada, kas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud sätted, mille alusel määratakse maksukohustuslase ettevõtte põhivahendite hulka arvatud ehitise isiklikuks tarbeks kasutatavalt osalt aastas käibemaksuga maksustatav summa kindlaks vastavalt sellele osale omandamis- või ehituskuludest, mis määratakse käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisperioodi kestust aluseks võttes, nagu on sätestatud kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 20.

43. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on küsimusele antava vastusega seotud asjaolusid kirjeldanud järgmiselt. Neid on kolm.

44. Esimene neist asjaoludest on mõistagi käibemaksusumma, mille maksukohustuslane on isiklikult kasutuselt aastas maksnud. Kui kulude hulka võib arvata ainult ehitise väärtuse vähenemise, maksustatakse aastas käibemaksuga antud juhul 2% isiklikuks

tarbeks kasutatava ehitiseosa ehituskuludest, kuna siseriiklikus õiguses ette nähtud amortisatsiooniperiood on 50 aastat. Vastupidisel juhul võrduks maksustatav summa 10%-ga nendest kuludest, sest käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisperiood on siseriikliku õiguse alusel 10 aastat.

45. Teine asjaolu, mis on esimese otsene tagajärg, on oht maksuvaba lõpptarbimise tekkeks näiteks juhul, kui ehitis müüakse maksuvabalt käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisperioodi lõppedes. Seda ohtu siiski ei teki, kui maksustatav summa on määratud siseriikliku korrigeerimisperioodi põhjal, kuna selle lõppedes on maksukohustuslane täielikult tasunud mahaarvatud sisendkäibemaksu, mis vastab tema isiklikuks tarbeks kasutatavale ehitiseosale.

46. Kolmas asjaolu on seotud sellega, kas maksustatava summa hulka tuleb või ei tule arvata maatüki omandamiskulu, millele ehitis on püstitatud, kui see omandamine oli maksustatud käibemaksuga ja omandaja sai selle maksu maha arvata. Kui kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis c sisalduvat mõistet „maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele" tuleb avada nii, et see tähendab ainult ehitise väärtuse vähenemist, võidakse maatüki omandamiskulu maksustatavast summast välja jätta, kuna maatükk, millele ehitis on püstitatud, põhimõtteliselt oma väärtust ei kaota.

47. Käesolevas menetluses on esitatud kolm vastukäivat seisukohta.

48. Kaebuse esitaja väidab, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis c sisalduvat kogukulu mõistet tuleb käsitada nii, et see hõlmab lisaks jooksvatele kuludele ka hoonete väärtuse vähenemisest tulenevat iga-aastast amortisatsiooni, mis määratakse kindlaks kehtivate siseriiklike sätete kohaselt.

49. Ta selgitab, et mõiste „kulu" eeldab maksukohustuslase omandi vähenemist. Tema arvates ei toimu sellist vähenemist ehitise omandamise või ehitamise korral, kuna nende tehingutega seotud kulud korvab ehitise väärtus. Omand seega väheneb ja järelikult esineb ka kulu kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c tähenduses ainult seoses vara väärtuse vähenemisega. Vähenemine sõltub aga kasutusaja pikkusest,

mitte kuuenda direktiivi artiklis 20 ette nähtud amortisatsiooniperioodist.

50. Kaebuse esitaja väidab ühtlasi, et maatüki omandamiskulu, millele ehitis on püstitatud, ei tohi arvata maksustatava summa hulka, kuna maatükk aja jooksul oma väärtust ei kaota.

51. Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus väidavad seevastu, et niisugused õigusaktid nagu vaidlusalune Saksa seadus ei ole kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga c vastuolus.

52. Nad toonitavad, et see säte ei määratle täpselt, mida hõlmab mõiste „kogukulu". Nad järeldavad sellest, et liikmesriikidel on selle mõiste rakendamisel kaalutlusruum. Nad rõhutavad, et asjassepuutuv siseriiklik seadus on kooskõlas selle sätte abil taotletava eesmärgiga, mis seisneb ettevõtte põhivahendeid isiklikuks tarbeks kasutava maksukohustuslase ja sama vara omandava lõpptarbija võrdse kohtlemise tagamises.

53. Seda eesmärki silmas pidades tuleks mõistet „kulu" käsitada nii, et see hõlmab ehitise omandamis- või ehituskulud, samuti võimaliku maatüki omandamiskulu, kui selle puhul võis käibemaksu maha arvata. Mainitud eesmärgiga on kooskõlas ka see, et ehitamise kogukulu, mis vastab ehitise isiklikuks tarbeks kasutatavale osale, jaotatakse käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisperioodi peale, kuna see lahendus hoiab ära maksuvaba lõpptarbimise ohu.

54. Euroopa Ühenduste Komisjon kaitseb vahepealset seisukohta. Ta väidab vastupidi Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsusele, et ehitise omandamis- või ehituskulu ei saa jaotada vastavalt käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist käsitlevatele siseriiklikele õigusaktidele. Selle institutsiooni hinnangul ei ole esiteks ühtki siduvat põhjendust, et kohaldada kuuenda direktiivi artikli 20 lõiget 2 sama direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a rakendamisel. Teiseks on Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsusega Seeling

muutnud suhteliseks maksuvaba lõpptarbimise ohtu puudutava argumendi kaalu.

55. Siiski leiab komisjon vastupidi kaebuse esitaja seisukohale, et omandamis- ja ehituskulude jaotamist ei saa määrata vastavalt tulumaksu valdkonnas amortisatsiooni käsitlevatele siseriiklikele õigusaktidele, kuna need õigusaktid on Euroopa Ühenduse piires suuresti erinevad. Lisaks järgivad need õigusaktid ühisele käibemaksusüsteemile võõraid konkreetseid eesmärke. Komisjoni arvates tuleb see jaotus teha üldtunnustatud ja käibemaksule omastest objektiivsetest raamatupidamispõhimõtetest lähtudes. Peale selle väidab ta, et võimalik maatüki omandamiskulu tuleks arvata maksustatava summa hulka.

56. Olen samal seisukohal nagu Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga c ei ole vastuolus, kui maksukohustuslase isiklikuks tarbeks kasutatavale osale vastav omandamis- või ehituskulu jaotatakse käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisperioodi kestust aluseks võttes, nagu on sätestatud kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 20.

57. Enne oma seisukoha aluseks võetud põhjenduste esitamist pean vajalikuks lühidalt selgitada, milline seos on kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 2 sätestatud ajavahemike ja artikli 6 lõike 2 punkti a vahel.

58. Nagu osutavad kaebuse esitaja ja komisjon, ei ole kuuendas direktiivis põhjendust, mis kohustaks direktiivi artikli 20 lõikes 2 sätestatud korrigeerimisperioodi pikkust kohaldama artikli 6 lõike 2 punkti a raames.

59. Kuuenda direktiivi artikkel 20 käsitleb olukorda, mil maksukohustuslane kasutab kutsetegevuses ja isiklikuks tarbeks sama kaupa, mille ta on arvanud oma ettevõtte põhivahendite hulka ainult selles ulatuses, milles ta kasutab seda kutsetegevuses. Sellisel juhul on maksukohustuslane saanud kauba omandamis- või ehituskuludelt sisendkäibemaksu maha arvata ainult vastavalt kutsetegevuses kasutatavale osale.

60. Artikli 20 eesmärk on võimaldada mahaarvamist korrigeerida vastavalt muudatustele, mis on toimunud kauba kasutamises maksukohustuslase poolt tema esialgu antud andmetega võrreldes või seetõttu, et mahaarvamine põhines valedel andmetel.

61. Kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 2 sätestab, et korrigeerimise võib teha vaid kindla perioodi kestel, mis üldreeglina on 5 aastat. Samas on siiski sätestatud, et seda perioodi võib kinnisvara puhul pikendada. Kuuenda direktiivi esialgse versiooni kohaselt võis seda perioodi pikendada 10 aastani. Pärast direktiivi 95/7 jõustumist võib seda pikendada kuni 20 aastani.

62. Kui maksukohustuslane on nagu käesoleval juhul otsustanud arvata ehitise tervenisti oma ettevõtte põhivahendite hulka ja on seega ehitise omandamis- või ehituskuludelt sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvanud, tuleb kohaldada kuuenda direktiivi artikli 6 lõiget 2. Nagu olen juba sedastanud, käsitatakse ehitiseosa isiklikuks tarbeks kasutamist teenuste osutamisena tasu eest. Viimati nimetatud sätte alusel tagastab maksukohustuslane omandamis- või ehituskuludelt käibemaksu, mis vastab isiklikuks tarbeks kasutatavale ehitiseosale.

63. Kui ehitise see osa on aja jooksul suurem või väiksem, siis kuuenda direktiivi artiklis 20 sätestatud korrigeerimismehhanismi ei rakendata. See muutus asjaomasel maksustamisperioodil kajastub omandamis- või ehituskulude vastava osa arvessevõtmises kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis c osutatud maksustatava summa määramisel.

64. Kui tervenisti ettevõtte põhivahendite hulka arvatud ehitis on müüdud, on siiski asjassepuutuvad kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 2 ette nähtud tähtajad. Direktiivi artikli 20 lõike 3 kohaselt loetakse sama artikli lõikes 2 nimetatud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisperioodil võõrandamise korral, et maksukohustuslane kasutas ehitist majandustegevuse eesmärgil korrigeerimisperioodi lõpuni, ning käibemaksu mahaarvamise korrigeerimine seoses omandamis- või ehituskuludega võib toimuda hiljem.

65. Ühtlasi tuleneb neist sätetest vastupidine, st kui ehitis on müüdud pärast selle perioodi lõppu, ei ole niisugune hilisem korrigeerimine enam võimalik. Sel juhul esineb niisiis maksuvaba lõpptarbimise oht.

66. Selle ohu ennetamiseks on Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus seisukohal, et tervenisti ettevõtte põhivahendite hulka arvatud ehitise isiklikuks tarbeks kasutatavalt osalt käibemaksuga maksustatavat summat peab saama arvutada, võttes aluseks käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisperioodi kestuse, nagu on sätestatud siseriiklikus õiguses

kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 20 lõikega 2.

67. Leian, et nende valitsuste seisukohaga võib nõustuda järgmistel põhjustel. Esiteks jätab kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt c liikmesriikidele kaalutlusruumi selle rakendamisel. Teiseks on vaidlusaluse maksustatava summa määramine käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisperioodi kestust aluseks võttes kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 eesmärgiga. Kolmandaks vastab niisugune määramine ka maksubaasi ühtlustamise eesmärgile, mida nimetatud direktiiv taotleb.

68. Esimese põhjuse kohta osundan, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis c on sätestatud, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 2 nimetatud tarnete puhul moodustab maksustatava summa „maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele". Nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei ole seda mõistet kuuendas direktiivis määratletud.

69. Artikli 6 lõike 2 sõnastusest võib siiski järeldada järgmist. Mõiste „kulu" on määratletud kui raha kasutamine eelkõige muul otstarbel kui investeeringuteks.[17] Väljendi „maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele" sõnasõnaline tähendus on seega suhteliselt lai ja ebatäpne.[18] Minu arvates võib seda mõista nii, et see hõlmab kõiki kulusid, mis olid või on teenuste osutamiseks vajalikud. Seda mõistet võib seega avada nii, et see tähendab lisaks jooksvatele kuludele kõiki nimetatud teenuste jaoks vajalike kaupade omandamis- või teostamiskulusid.

70. Asjaolu, et ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamist maksukohustuslase isiklikuks tarbeks loetakse tasu eest teenuste osutamiseks, st pikemat aega kestvaks tehinguks, viib loogiliselt mõttele, et nendelt kuludelt käibemaksu sissenõudmine peab olema astmeliselt jaotatud.

71. Sellest võrdsustamisest ja eesmärgist, mida taotleb seadusandja kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 vahendusel, võib veel järeldada, et astmeline jaotus peaks ulatuma kauba kogu kasutusajale. Väljakujunenud

17 — Vt *Le Petit Robert, Dictionnaire de la langue française*, Paris, kirjastus Dictionnaires Le Robert, 1996, lk 595.

18 — Vt väljendi „kogukulu" (*montant des dépenses*) osas kuuenda direktiivi muud keeleversioonid: saksa keeles „Betrag der Ausgaben"; hollandi keeles „uitgaven"; inglise keeles „the full cost"; taani keeles „udgifter" ja itaalia keeles „spese sostenute".

kohtupraktika kohaselt on selle sätte eesmärk tagada maksukohustuslase ja lõpptarbija võrdne kohtlemine.[19] Maksukohustuslasel, kes sai oma ettevõtte põhivahendite hulka arvatud kauba ostmisel käibemaksu maha arvata, ei tohi lubada käibemaksust kõrvale hoida, kui ta võtab oma ettevõtte omandis oleva kauba kasutusele isiklikuks tarbeks ja saab seega alusetult eeliseid tavatarbijaga võrreldes, kes maksab kauba ostmisel käibemaksu.[20]

72. Astmeline jaotus kauba kogu kasutusaja peale annab seega eelise, mis võimaldab maksustatavat summat kohandada vastavalt sellele, kuidas võib muutuda kaubaosa, mille maksukohustuslane võtab kasutusele isiklikuks tarbeks. Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis c sätestatud maksustatavat summat on Euroopa Kohus tõlgendanud eespool viidatud kohtuotsuses Enkler nii, et see hõlmab kauba endaga seotud kulud nagu amortisatsioon ja kauba väärtuse vähenemine,[21] nagu tuletab meelde eelotsusetaotluse esitanud kohus.

73. Käesolevas kohtuvaidluses on küsimus selles, kas kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c niisugune tõlgendus on ainus, mis oleks ühenduse õigusega kooskõlas. Teisisõnu tuleb hinnata, kas liikmesriikidel on selle sätte rakendamisel kaalutlusruum, millest lähtudes on neil õigus kauba isiklikuks tarbeks kasutamiselt käibemaksu tagastamist astmeliselt jaotada lühema perioodi peale, mis vastab käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisperioodile.

74. Leian, et liikmesriikidel on selline kaalutlusruum.

75. Vaidlust ei ole selles, et erinevalt kuuenda direktiivi muudest sätetest[22] ei viita artikli 11 A osa lõike 1 punkt c siseriiklikule õigusele, et määratleda selle tähendust ja ulatust. Mõiste „maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele" on seega ühenduse õiguse autonoomne mõiste, mida ei saa jätta iga liikmesriigi otsustada.[23]

19 — Eespool viidatud kohtuotsus Enkler, punkt 35.

20 — *Idem*, punkt 33.

21 — Punkt 36. Selles kohtuasjas esitati Euroopa Kohtule küsimus maksustatava summa määramise kohta käibemaksu arvutamisel seoses tervikuna ettevõtte põhivahendite hulka arvatud suvilaauto isiklikuks tarbeks kasutamisega teatud perioodidel aastas. Kohus leidis, et osa kuludest, mida ta määratles punktis 36, tuleb arvesse võtta proportsionaalselt, lähtudes kauba tegeliku kasutamise aja kogupikkuse ja selle ettevõttele võõral otstarbel tegeliku kasutamise aja suhtest (punkt 37).

22 — Vt selle kohta kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 3 punkt b seoses mõistega „ehitusmaa" ja sama direktiivi artikli 13 A osa lõike 1 punkt c seoses mõistega „meditsiini- ja abipersonal".

23 — Vt selle kohta 1. veebruari 1977. aasta otsus kohtuasjas 51/76: Verbond van Nederlandse Ondernemingen (EKL 1977, lk 113, punktid 10 ja 11).

76. Kuues direktiiv ei sisalda siiski kõiki tunnuseid, mis võimaldaksid määratleda selle mõiste sisu ühtselt kogu liidu piires. Ei selle mõiste sõnastus ega süsteem, millesse see kuulub, ei võimalda minu arvates kindlaks teha, kas asjaomase kauba omandamis- või ehituskulu tuleb tingimata jaotada kogu kasutusaja peale. Igal juhul ei näe kuues direktiiv ette, millisel alusel tuleb arvutada kauba väärtuse vähenemisest tulenev amortisatsioon.

77. Seega tuleb kontrollida, kas vaidlusaluse maksustatava summa määramine mahaarvamise korrigeerimisperioodi kestuse põhjal on kooskõlas kuuenda direktiivi ja selle artikli 6 lõike 2 eesmärkidega.

78. Nagu olen esimesena nimetatud küsimuses juba sedastanud, on artikli 6 lõike 2 eesmärk tagada ettevõtte põhivahendite hulka kuuluvat kaupa isiklikuks tarbeks kasutava maksumaksja, kes on saanud kauba omandamis- või valmistamiskuludelt käibemaksu täielikult maha arvata, ja lõpptarbija, kes peab sama kauba omandamisel või ehitamisel maksma käibemaksu, võrdne kohtlemine.

79. Isiklikuks tarbeks kasutatavalt osalt käibemaksuga maksustatava summa määramine käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisperioodi kestuse põhjal — et hoida ära maksuvaba lõpptarbimise tekkimine juhul, kui selle perioodi lõppedes toimub müük — on selle eesmärgiga kooskõlas.

80. Ma ei usu, et eespool viidatud kohtuotsus Seeling seab selle analüüsi kahtluse alla.

81. Kohtuasjas, milles on tehtud see otsus, pidi Euroopa Kohus tõepoolest vastama Saksamaa valitsuse argumendile, mis käsitles maksuvaba lõpptarbimise tekkimise ohtu juhul, kui käibemaksuvaba ehitis müüakse pärast mahaarvamise korrigeerimisperioodi lõppu. Samuti on tõsi, et Euroopa Kohus osutas, et asjaolu, et korrigeerimisperioodil saab sisendkäibemaksu mahaarvamist ainult osaliselt korrigeerida, on ühenduse seadusandja tahtliku valiku tagajärg ja et sellise kauba majandusliku kasutusaja arvestamiseks on selle perioodi kestust tootmisvahenditena omandatud kinnisvara puhul pikendatud kuni 20 aastani. [24]

82. Selle vastuse tähendust tuleb minu arvates hinnata, lähtudes asjaoludest, mille pinnalt see on antud.

24 — Eespool viidatud kohtuotsus Seeling, punktid 54 ja 55.

83. Saksa õigusaktid nägid kohtuasja Seeling faktiliste asjaolude toimumise ajal ette, et tervenisti ettevõtte põhivahendite hulka arvatud ehitise isiklikult kasutuselt käibemaksuga maksustatav summa arvutatakse kauba väärtuse vähenemise põhjal. Saksamaa valitsus soovis seada kahtluse alla kohtupraktikat, mille kohaselt maksukohustuslane, kes otsustas arvata hoone tervikuna oma ettevõtte põhivahendite hulka ja kasutas seejärel hoonet osaliselt oma isiklikuks tarbeks, võib sisendkäibemaksu maha arvata kõikidelt hoone omandamis- või ehituskuludelt.

84. Ta põhjendas oma kahtlusi kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktiga b, mille kohaselt kinnisvara üürileandmine on üldreeglina käibemaksuvaba, mistõttu sellelt ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Ta leidis, et kuna kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a kohaselt käsitatakse ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kauba isiklikuks tarbeks kasutamist teenuste osutamisena ja kuna see kasutamine sarnaneb lõpptarbimise seisukohast kõige enam üürimisega, siis tuleb analoogia alusel kohaldada artikli 13 B osa punktis b sätestatud maksuvabastust.

85. Selle analüüsi põhjendamiseks selgitas ta, et kui sisendkäibemaksu ei saa maha arvata, hoiab see ära maksuvaba tarbimise juhul, kui ehitis müüakse käibemaksuvabalt pärast kümneaastase korrigeerimisperioodi lõppu.

86. Eespool viidatud kohtuotsuses Seeling ei nõustunud Euroopa Kohus Saksamaa valitsuse argumendiga, mis põhines direktiivi artikli 13 B osa punkti b kohaldamisel. Ta leidis, et see säte ei reguleeri eluruumi kasutamist maksumaksja isiklikuks tarbeks hoones, mille ta on tervenisti arvanud oma ettevõtte põhivara hulka, kuna tegemist ei ole üürimisega selle sõna õiges tähenduses. [25]

87. Ta selgitas selliste asjaolude pinnalt, et kui selle tagajärjel, et maksumaksjal on lubatud arvata hoone tervenisti oma ettevõtte põhivahendite hulka ja seega arvata sisendkäibemaks maha kõikidelt ehituskuludelt, võib lõpptarbimine jääda maksustamata, kuna kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 2 sätestatud korrigeerimisperioodi jooksul on hoone ehitamise käigus sisendkäibemaksu mahaarvamist võimalik korrigeerida ainult osaliselt, tekib selline olukord ühenduse seadusandja tahtliku valiku tulemusena ega saa nõuda direktiivi artikli 13 B osa punkti b laiendavat tõlgendamist.

88. Nagu Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsus, ei usu ka mina, et Euroopa Kohus

25 — *Ibidem*, punktid 49–52.

soovis eespool viidatud kohtuotsuses Seeling seada kahtluse alla kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 eesmärgi toimet.

89. Minu arvates kinnitab see kohtuotsus väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt on maksumaksjal, kes otsustab arvata hoone tervikuna oma ettevõtte põhivahendite hulka ja kasutab seejärel selle hoone osa oma isiklikuks tarbeks, ühest küljest õigus kõikidelt hoone ehituskuludelt sisendkäibemaks maha arvata ja teisest küljest sellele õigusele vastav kohustus maksta käibemaksu isikliku kasutusega seotud kogukulult.

90. Kuigi Euroopa Kohus teeb selles otsuses kindlaks piirid, mille raames süsteem suudab tagada maksukohustuslase ja lõpptarbija täielikku võrdsust, ei ole ta minu arvates seadnud kahtluse alla põhimõtet, mille kohaselt on siseriikliku seadusandja ülesanne kõiki võimalusi kasutades ära hoida olukord, mil lõpptarbimine jääb maksustamata.

91. Neid asjaolusid arvestades ei ole kahtlust, et Saksamaa valitsuse kavatsus ära hoida maksuvaba lõpptarbimist juhul, kui maksuvaba kaup võõrandatakse pärast mahaarvamise korrigeerimisperioodi lõppu, on täiesti kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 eesmärgiga.

92. Sellele analüüsile võib vastu vaielda, et käibemaksu tagastamisperioodi lühendamisega mahaarvamise korrigeerimisperioodi pikkuseks loob Saksamaa valitsus ühtlasi maksuvaba lõpptarbimise ohu. See valitsus märkis, et kui asjaomane isik jätkab ehitise kasutamist isiklikuks tarbeks pärast kümneaastase perioodi lõppu, ei ole omandamis- või ehituskulud enam maksustatava summa koosseisus. Isiklikku kasutust maksustatakse veel vaid ehitisest tingitud jooksvate kulude alusel.

93. Omandamis- ja ehituskulu niisugune väljajätmine maksustatava summa hulgast on põhjendatud, kuna sisendkäibemaksu mahaarvamine on täielikult tagastatud. Tagastamine on siiski arvutatud ehitiseosalt, mida kasutatakse isiklikuks tarbeks kümneaastase perioodi kestel. Kui maksumaksja kasutab selle perioodi lõppedes oma isiklikuks tarbeks ehitise suuremat osa, on alust arvata, et selle lisandunud osa isiklikuks tarbeks kasutamist ei maksustata. Selles järgus jääb küsimus lahtiseks.

94. Ma siiski ei usu, et see süsteemi võimalik puudus võiks seada kahtluse alla vaidlus-

aluste Saksa õigusnormide vastavuse kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 eesmärgile.

95. Käibemaksuga maksustatava summa määramine mahaarvamise korrigeerimisperioodi põhjal on minu hinnangul edusamm maksukohustuslase ja lõpptarbija võrdse kohtlemise tagamisel. Edu seisneb selles, et maksumaksja maksab isiklikult kasutuselt aastas rohkem käibemaksu. Maksusumma suurenemine vähendab ebavõrdsust kõnealustes olukordades, mis on tingitud rahavoo soodustusest, mida annab maksukohustuslasele tasumisele kuuluva maksu astmeline jaotus, võrreldes lõpptarbijaga, kes on kohustatud kogu käibemaksu tasuma ehitise omandamise või ehitamise ajal.

96. Lõpetuseks leian, et käibemaksuga maksustatava summa määramine mahaarvamise korrigeerimisperioodi kestuse põhjal jääb kuuenda direktiivi eesmärki silmas pidades vastuvõetavatesse raamidesse.

97. Nagu nähtub direktiivi pealkirjast, on selle eesmärk määratleda ühetaoline ja ühenduse õigusnormidel põhinev käibemaksubaas.[26] Selle eesmärgi ulatust on kuuenda direktiivi põhjenduse 9 esialgses sõnastuses väljendatud mõõdukalt: tuleb saavutada kõikides liikmesriikides „võrreldavaid" tulemusi. Kuuenda direktiivi artikliga 20 liikmesriikidele antud kaalutlusruumi arvestades leian, et vaidlusalused siseriiklikud õigusnormid täidavad selle tingimuse.

98. Viide artiklile 20 on selle hinnangu raames asjakohane järgmistel põhjustel. Nagu artiklit 20, kohaldatakse ka kuuenda direktiivi artikli 6 lõiget 2 ja artikli 11 A osa lõike 1 punkti c olukorras, kui kaup, mille omandamis- või ehituskuludelt võis käibemaksu maha arvata, võetakse hiljem kasutusele viisil, mis ei anna õigust selliseks mahaarvamiseks. Need on kuuenda direktiivi üksteist täiendavad sätted, mis käsitlevad olukorda, kui kaup on segakasutuses, st seda kasutatakse ühtaegu nii kutsetegevuses kui ka isiklikuks tarbeks.

99. Lisaks on neis erinevates sätetes ette nähtud mehhanismidel sarnased majanduslikud tagajärjed.[27] Mõlemal juhul on tegemist

26 — 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl (EKL 2000, lk I-4321, punkt 48).

27 — Eespool viidatud kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, punkt 30.

käibemaksu tagastamisega, mille maksukohustuslane võis maha arvata ja mis tal lõppkokkuvõttes maksta tuleb.

100. Peab tõdema, et liikmesriikidele on kuuenda direktiivi artikliga 20 antud suhteliselt ulatuslik kaalutlusruum mahaarvamise korrigeerimisperioodi kestuse määratlemiseks kinnisvara puhul, kuna nad saavad kehtestada perioodi kestuseks 5–20 aastat.

101. Pidades silmas kuuenda direktiivi artikli 20 ja sama direktiivi artikli 6 lõike 2 omavahelisi seoseid, ei ole tervenisti ettevõtte põhivahendite hulka arvatud ehitise isiklikult kasutuselt käibemaksuga maksustatava summa määramine mahaarvamise korrigeerimisperioodi põhjal minu arvates vastuolus maksubaasi ühtlustamise eesmärgiga, mida kuues direktiiv taotleb.

102. Komisjoni esitatud lahendus, mis soovitab liikmesriikidel kehtestada objektiivsete ja üldtunnustatud kriteeriumide alusel amortisatsiooninormid ehitiste kogu kasutusajaks, võib oma olemuselt kahtlemata viia veelgi ühetaolisema maksubaasi saavutamiseni.

103. Kuigi selline lahendus võib tunduda soovitav, ei ole sel alusel minu arvates siiski võimalik — arvestades kuuenda direktiivi sisu — vaidlustada analüüsi, mille kohaselt vaidlusalused Saksa õigusnormid ei välju liikmesriikidele direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis c nimetatud maksustatava summa määramisel jäetud kaalutlusruumi piirest.

104. Lisaks on komisjoni pakutud lahenduse sobivus suurema ühtlustamise saavutamiseks kohtuistungil tõsise kahtluse alla pandud, kui Ühendkuningriigi valitsus märkis, et amortisatsiooni kohta ühtseid norme ei olegi. On tõsi, et kui uurida Euroopa Parlamendi ja nõukogu poolt 2002. aastal vastu võetud rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid,[28] mille eesmärk on suurendada börsil noteeritud äriühingute raamatupidamisaruannete võrreldavust, tuleb sedastada, et vara amortiseeritava summa süstemaatiliseks jaotamiseks kasulikule tööeale võib kasutada mitmesuguseid amortisatsioonimeetodeid[29].

28 — Euroopa Parlamendi ja nõukogu 19. juuli 2002. aasta määrus (EÜ) nr 1606/2002 rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaldamise kohta (EÜT L 243, lk 1; ELT eriväljaanne 13/29, lk 609).

29 — Vt näiteks rahvusvaheline raamatupidamisstandard IAS 16, Materiaalne põhivara, §-d 47 ja 62, mis on lisatud komisjoni 29. septembri 2003. aasta määrusele (EÜ) nr 1725/2003, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusele (EÜ) nr 1606/2002 (ELT L 261, lk 1; ELT eriväljaanne 13/32, lk 4).

105. Selle analüüsi lõpetuseks tuleb veel võtta seisukoht küsimuses, kas maatüki omandamiskulu, millele ehitis on püstitatud, tuleb arvata maksustatava summa hulka või mitte, kui see kulu oli maksustatud käibemaksuga ja kui maksukohustuslane sai selle maksu maha arvata.

106. Jagan Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsuse ning komisjoni seisukohta, et sellisel juhul tuleb see kulu arvata isiklikult kasutuselt käibemaksuga maksustatava summa hulka.

107. Esiteks ei leia ma kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c sõnastusest määravat põhjendust selle väljajätmiseks. Mõiste „maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele" sõnasõnalises tähenduses hõlmab kõiki kulusid, mis tehti teenuse osutamise tagamiseks. Maatüki omandamiskulu, millele asjaomane ehitis on püstitatud, kuulub *a priori* nende kulude hulka.

108. Teiseks läheks selle väljajätmine maksustatava summa hulgast ilmselgelt vastuollu kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 eesmärgiga, mis nagu juba nägime, peab tagama maksukohustuslase ja lõpptarbija võrdse kohtlemise. Kuna viimane peab ehitusmaa omandamise ajal maksma neilt kuludelt käibemaksu, oleks maksukohustuslase vabastamine sellest kohustusest nimetatud eesmärgiga vastuolus.

109. Käesolevas kohtumenetluses ei ole välja selgitatud, kas kaebuse esitaja poolt maatüki omandamine, millele ehitis on püstitatud, oli maksustatud käibemaksuga ja kas ta sai selle maksu maha arvata. Vastus sellele küsimusele sõltub faktide hindamisest, mis kuulub siseriikliku kohtu pädevusse.

110. Kõiki neid asjaolusid arvestades teen ettepaneku vastata eelotsuse küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklikud sätted, mille alusel määratakse tervenisti maksukohustuslase ettevõtte põhivahendite hulka arvatud ehitise isiklikuks tarbeks kasutatavalt osalt aastas käibemaksuga maksustatav summa kindlaks vastavalt sellele osale omandamis- või ehituskuludest, mis määratakse käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisperioodi kestust aluseks võttes, nagu on sätestatud kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 20. Maksustavava summa hulka peab kuuluma ka võimalik maatüki omandamiskulu, millele ehitis on püstitatud.

V. Ettepanek

111. Eelnevatest kaalutlustest lähtudes teen ettepaneku vastata Finanzgericht Müncheni esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 11 A osa lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklikud sätted, mille alusel määratakse tervenisti maksukohustuslase ettevõtte põhivahendite hulka arvatud ehitise isiklikuks tarbeks kasutatavalt osalt aastas käibemaksuga maksustatav summa kindlaks vastavalt sellele osale omandamis- või ehituskuludest, mis määratakse käibemaksu mahaarvamise korrigeerimisperioodi kestust aluseks võttes, nagu on sätestatud kooskõlas kuuenda direktiivi 77/388 artikliga 20 muudetud sõnastuses. Maksustatav summa peab sisaldama ka võimalikku maatüki omandamiskulu, millele ehitis on püstitatud, kui omandamine oli maksustatud käibemaksuga ja kui maksukohustuslane sai selle maksu maha arvata.