EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)
15. detsember 2005 *

Kohtuasjas C-63/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division'i (Ühendkuningriik) 21. veebruari 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. veebruaril 2004, menetluses

Centralan Property Ltd

versus

Commissioners of Customs & Excise,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh (ettekandja),

* Kohtumenetluse keel: inglise.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. veebruari 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Centralan Property Ltd, esindaja: R. Cordara, *QC*, ja *barrister* P. Key, keda volitas *solicitor* Landwell'i advokaadibüroo,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: K. Manji, keda abistas N. Pleming, *QC*,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: R. Lyal,

olles 17. märtsi 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), 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"), artikli 20 lõike 3 tõlgendamist.

2 Käesolev taotlus esitati kohtuvaidluse raames, mille pooled on äriühing Centralan Property Ltd (edaspidi „Centralan") ja Ühendkuningriigi pädev ametiasutus käibemaksu asjades Commissioners of Customs & Excise (edaspidi „Commissioners") ja mis puudutab selle äriühingu poolt sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

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

4 Nimetatud direktiivi artikli 4 lõige 3 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada 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 kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu, näiteks ajavahemik ehitise valmimisest esmase võõrandamiseni [...]".

5 Sama direktiivi artikkel 5 pealkirjaga „Kaubatarne" sätestab:

„1. „Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

[...]

3. Liikmesriigid võivad materiaalse varana käsitada 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*.

[...]".

6 Kuuenda direktiivi artikkel 13 näeb ette:

„A. Maksuvabastus teatava avalikes huvides tegutsemise puhul

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

[...]

i) laste ja noorte haridus, kooli- või ülikooliharidus [...], sh nendega otseselt seotud teenused ja kaup, mida osutavad või tarnivad nimetatud eesmärkidel tegutsevad avalik-õiguslikud organisatsioonid või teised asjaomases liikmesriigis sarnastel eesmärkidel tegutsevana tunnustatud organisatsioonid;

[...]

B. Muu maksuvabastus

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

[...]

b) kinnisvara liising [mõiste „liising" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine"] ja rendileandmine [...]

[...]

g) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine, v.a artikli 4 lõike 3 punktis a nimetatud juhul;

[...]

C. Valikuõigus

Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

a) kinnisvara rendileandmine ja üürileandmine;

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

Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala ning kehtestavad selle kasutamise üksikasjaliku korra."

7 Kuuenda direktiivi artikli 17 kohaselt:

„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.

Sellest olenemata võivad liikmesriigid:

[...]

c) lubada maksukohustuslasel maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;

[...]".

8 Kuuenda direktiivi artikkel 19 sätestab viisi, kuidas peab selle direktiivi artikli 17 lõikes 5 ette nähtud mahaarvatava osa arvutamine toimuma.

9 Mahaarvamise korrigeerimine on reguleeritud kuuenda direktiivi artikliga 20, mis on sõnastatud järgmiselt:

„[...]

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.

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

[...]".

Siseriiklikud õigusnormid

Käibemaksualased õigusnormid

10 Kuuenda direktiivi asjakohased sätted rakendati Ühendkuningriigis 1994. aasta käibemaksuseadusega (Value Added Tax Act 1994, edaspidi „VATA 1994") ja 1995. aasta määrustega käibemaksu kohta (Value Added Tax Regulations 1995, edaspidi „käibemaksumäärused").

11 Käibemaksumääruste artikli 101 lõike 1 kohaselt piirdub mahaarvatav sisendkäibemaks „sellega, mis on seotud maksustatavate tehingutega".

12 Põhikohtuasjas kohaldatav osa käibemaksumääruste artiklist 114 näeb ette kümneaastase korrigeerimisperioodi vastavalt samade käibemaksumääruste artiklis 115 kehtestatud korrale. Kapitalikauba omanik võib iga-aastase ajavahemiku (*interval*) osas teha käibemaksumäärustega ettenähtud korras korrigeerimise, mis hõlmab kümnendikku sisendkäibemaksust.

13 Käibemaksumääruste artikli 115 lõige 3 rakendab kuuenda direktiivi artikli 20 lõiget 3. Esimesena nimetatud sätte sõnastuse kohaselt kohaldub see, „kui omanik võõrandab kõik kapitalikaubaga seotud õigused [...] muul ajavahemikul kui kapitalikaubale kohaldataval viimasel ajavahemikul [...]".

14 VATA 1994 9. lisa 1. grupi punkti a alapunkti ii kohaselt ei kuulu elamuteks mitteolevate uute ehitiste võõrandamine maksust vabastatud võõrandamise tehingute määratluse alla. Selles lisas toodud märkuste kohaselt on uute ehitistega tegemist siis, kui nende ehitamisest ei ole möödunud üle kolme aasta.

15 VATA 1994 10. lisa artiklile 2 lisati alates 30. novembrist 1994 uus lõige 3 A, mis näeb ette, et kui juriidiline isik on kasutanud võimalust valida kinnisvara rendile- ja üürileandmise maksustamine kuuenda direktiivi artikli 13 C osa punkti b kohaldades, siis see valikuõigus ei kehti nendele, VATA 1994 mõttes temaga seotud juriidilise isikuga tehtud tehingutele, kui üks nendest isikutest ei ole „piiramatu maksukohustusega isik". Hiljem, 26. novembrist 1996 see lõige tühistati.

Kinnisvaraalased õigusnormid

16 Toimikust tuleneb, et Inglismaa ja Walesi õiguse kohaselt võib täielikku omandiõigust (*freehold*) kirjeldada kui õigust vallata, kasutada ja käsutada kinnisasja piiramatuks ajaks, kui seda ei koorma teised nn alamad õigused. Üürimine (*lease*) on nn *leasehold* õigus, mis võrdub õigusega vallata ja kasutada kinnisasja kindlaksmääratud ajavahemikus. Üürilepingu kestusele piire seatud ei ole ning on tavaline, et see on sõlmitud 999 aastaks. Täieliku omandiõiguse ehk nn *freehold* õiguse omanik võib sõlmida üürilepingu 999 aastaks märkimisväärse ettemakse (*premium*) eest nii, et talle pärast üüri üldse ei maksta või see on väga madal.

17 Kui isik, kellel on selline täielik omandiõigus, on sõlminud üürilepingu, siis ei ole tal enam koormamata täielikku omandiõigust (*unencumbered freehold*), vaid tal on nn

freehold reversion õigus, st täieliku omandiõiguse tagasisaamise õigus, mis võrdub õigusega vallata, kasutada ja käsutada kinnisasja üürilepingu lõppemisel ning nõuda üürilepingu kehtivuse ajal üüri olemasolul selle tasumist (edaspidi „täieliku omandiõiguse tagasisaamise õigus"). Kui üür on väga madal ning üürileping on sõlmitud pikaks ajaks, siis on täieliku omandiõiguse tagasisaamise õigusel vähe väärtust.

18 Isik, kellel on koormamata täielik omandiõigus, võib sellega seotud ehitist puudutavad õigused üle anda mitme tehinguga. Esiteks võib ta üürilepingu sõlmimisega anda üle õiguse vallata ja kasutada kinnisasja kindlaksmääratud ajavahemikus (üüri või ettemakse eest või neid kahte kombineerides). Teiseks võib ta üle anda täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse, millega ta loovutab õiguse vallata, kasutada ja käsutada kinnisasja üürilepingu lõppemisel koos õigusega nõuda üüri tasumist kuni üürilepingu lõppemiseni.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

19 Centralan on 100% ulatuses Centralan Holdings Ltd'le kuuluv tütarettevõtja, mis ise kuulub täielikult University of Central Lancashire Higher Education Corporation'ile (edaspidi „ülikool"). Centralan valis kuuenda direktiivi artikli 13 C osa punkti b kohaldades maksustamise.

20 Inhoco 546 Ltd (edaspidi „Inhoco") on nagu Centralan 100% ulatuses Centralan Holdings Ltd'le kuuluv tütarettevõtja. Vastupidi Centralanile ei valinud Inhoco selle sätte kohaselt maksustamist.

21 1994. aastal ehitas ülikool, kellel on piiratud õigus sisendkäibemaksu maha arvata, ehitise, mis on tuntud Harrington Buildinguna (edaspidi „Harringtoni maja").

22 14. septembril 1994 ostis Centralan ülikoolilt Harringtoni maja 6 500 000 Inglise naela suuruse summa eest, millele lisandus 1 370 500 Inglise naela suurune käibemaksusumma, ning andis selle omakorda ülikoolile 20-aastaseks perioodiks üürile iga-aastase 300 000 Inglise naela suuruse üüri eest, millele lisandus käibemaks (edaspidi „20 aastaks sõlmitud üürileping"). See tehing andis Centralanile võimaluse arvata maha käibemaks, mille ta oli maksnud Harringtoni maja omandamisel.

23 Mis puudutab ülikooli, siis eelmises punktis kirjeldatud tehingute tõttu asendati mahaarvamisele mittekuuluv käibemaks, mida oli tasutud Harringtoni maja ehitamisel, mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksuga, mis tulenes 20 aastaks sõlmitud üürilepingu alusel maksmisele kuuluvast üürist. Sellist tegevust Commissioners ei vaidlustanud.

24 Kolmanda ajavahemiku jooksul pärast Harringtoni maja omandamist, st käesoleva otsuse punktis 15 mainitud VATA 1994 muutmist, andis Centralan kõik selle ehitisega seotud õigused üle nii, et tuli kohaldada käibemaksumääruste artikli 115 lõiget 3.

25 Üleandmine toimus kahe järjestikuse tehinguga.

26 Esimene tehing koosnes 22. novembril 1996 Inhocoga 999 aastaks üürilepingu sõlmimisest (edaspidi „999 aastaks sõlmitud üürileping"), mille hulka kuulus ülikooli kasuks 20 aastaks sõlmitud üürileping, 6 370 000 Inglise naela suuruse ettemakse ning, kui selle maksmist üldse nõutakse, nominaalse üürisumma eest.

27 25. novembril 1996 toimunud teise tehinguga läks Harringtoni majaga seotud täieliku omandiõiguse tagasisaamise õigus üle ülikoolile 1000 Inglise naela suuruse summa eest (edaspidi „täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminek")

28 999 aastaks sõlmitud üürilepingu puhùl oli tegemist maksust vabastatud tehinguga, kuna isegi siis, kui Centralan oli valinud kinnisvara üürile- ja rendileandmise maksustamise, on ta Inhocoga seotud juriidiline isik VATA 1994 10. lisa artikli 2 lõike 3 A mõttes.

29 Täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminek on aga maksustatav tehing, kuna isegi kui ülikool ja Centralan on nimetatud 10. lisa mõttes seotud juriidilised isikud, välistavad VATA 1994 9. lisa 1. grupi punkti a alapunkti ii sätted vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 3 ja artikli 13 B osa punktile g maksuvabastuse kohaldamise nende ehitiste võõrandamisele, mis on ehitatud vähem kui kolm aastat tagasi.

30 Neid tehinguid arvestades tekkis küsimus, kuidas käibemaksumääruste artikli 115 lõike 3 kohaselt teostada Centralani poolt Harringtoni maja omandamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist. Commissioners leidis, et arvestada tuleb 999 aastaks sõlmitud üürilepingut ning tähelepanuta tuleb jätta täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminek, kuna see on tähtsusetu. Teise võimalusena leidsid nad, et korrigeerimine peaks toimuma 999 aastaks sõlmitud üürilepingu ning täieliku omandiõigus tagasisaamise õiguse ülemineku vahel vastavalt iga tehingu väärtusele. Esimese tõlgenduse kohaselt peaks Centralan tasuma 796 250 Inglise naela käibemaksu, teise tõlgenduse kohaselt oleks käibemaksusumma 796 090 Inglise naela.

31 Centralan vaidlustas selle käsitluse VAT and Duties Tribunal'is. Ta väitis, et andis kõik Harringtoni majaga seotud õigused ühe korraga üle täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminekuga ja seda nii, et käibemaksumääruste artikli 115 kohaselt pidi ta tasuma käibemaksu ainult 943,93 Inglise naela suuruses summas.

32 VAT and Duties Tribunal lükkas tagasi Centralani väidetu ning Commissionersi esimese tõlgenduse, leides, et see äriühing andis kõik Harringtoni majaga seotud õigused üle kahe tarnega, st vastavalt 999 aastaks sõlmitud üürilepinguga ning täieliku omandiõiguse tagasisaamise üleminekuga. Nimetatud kohtu arvates toimusid need kaks tarnet samas ajavahemikus ning lisaks olid need vältimatult seotud ning ettemääratud, kuna oli ebatõenäoline, et juhul, kui 999 aastaks sõlmitud üürileping oli sõlmitud, ei toimu täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminekut.

33 Neil asjaoludel leidis VAT and Duties Tribunal, et kuuenda direktiivi artikli 20 lõiget 3 ning kindlasti ka käibemaksumääruste artikli 115 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et need näevad kaudselt ette korrigeerimise juhul, kui kõik kapitalikauba omanikule kuuluvad õigused lähevad üle kahes osas, mis tähendab kahte tarnet, millest üks on maksust vabastatud ning teine maksustatav. Sellise arutluskäigu põhjal leidis kohus, et Centralan peab tasuma käibemaksu 796 090 Inglise naela suuruses summas.

34 Commissioners ei esitanud apellatsioonkaebust nende sellise tõlgenduse tagasilükkamise peale, mille kohaselt tuleb tähelepanuta jätta täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminek, kuna see on tähtsusetu.

35 Neil asjaoludel otsustas High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, selleks et tagada käibemaksumääruste artikli 115 lõike 3 õige kohaldamine Centralani apellatsioonkaebuse tõttu tema menetluses olevas asjas, menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule 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?"

Eelotsuse küsimus

36 Oma küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas põhikohtuasja taolistel asjaoludel kuuenda direktiivi artikli 20 lõiget 3 kohaldades tuleb kapitalikaupa pidada selles sättes ette nähtud korrigeerimisperioodi lõpuni kasutatuks majandustegevuse eesmärgil, mida peetakse täies ulatuses maksustatavaks või täielikult maksust vabastatuks, või tuleb seda pidada kasutatuks majandustegevuse eesmärgil, mis on osaliselt maksustatav ning osaliselt maksust vabastatud vastavalt selle kaubaga teostatud kahe tehingu, st 999 aastaks sõlmitud üürilepingu ja sellele kolm päeva hiljem järgnenud täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse ülemineku väärtusele.

37 Eelotsusetaotluse põhjendustest tuleneb, et see küsimus esitati selleks, et täpsustada, kuidas peaks põhikohtuasja taolistel asjaoludel toimuma sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine.

38 Selles osas tuleb märkida, et tulenevalt käesoleva otsuse punktist 32 leidis VAT and Duties Tribunal, et nimetatud kaks tehingut on vältimatult seotud ning ettemääratud. Eelotsusetaotluses ei seadnud siseriiklik kohus seda järeldust kahtluse alla. Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimust uurida ainult selles osas, milles see näeb ette sellise olukorra nagu põhikohtuasjas, mille puhul teostati kaks lahutamatult seotud tehingut.

39 Niiviisi täpsustatud küsimusele vastamiseks tuleb seega kindlaks teha, milliseid nimetatud tehingutest tuleb kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 kohaldamiseks arvesse võtta või vastaval juhul, millisel ulatuses tuleb selle jaoks iga tehingut arvesse võtta.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

40 Centralani arvates eeldatakse, et kapitalikauba käibemaksualane kohtlemine kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 2 sätestatud korrigeerimisperioodi lõpul on kas „täies ulatuses maksustatav" või „täielikult maksust vabastatud" sõltuvalt sellest, kas käibemaksukohustuslase poolt kapitalikaubaga seotud õiguste viimane võõrandamise tehing on maksustatav või maksust vabastatud. Nimetatud artikli lõige 3 ei anna mingit alust võtta arvesse mitmeid tehinguid vastavalt nende väärtuse osale, kuna viimane säte ei sobi kokku kogu kinnisasja või sellega seotud kõikide õiguste järkjärgulise üleminekuga, eriti kui need erinevad tehingud puudutavad erinevaid õigusi, mis on erinevatel ajahetkedel läinud üle erinevatele isikutele. Lisaks ei saa selle sätte sõnastusest tuletada tõlgendust, mille kohaselt võetaks erinevatele ettevõtjatele üksteisele järgnevate üleminekute puhul arvesse tehingu majanduslikku tähtsust ning jäetaks mõni tehing tähelepanuta selle vähese väärtuse tõttu.

41 Seega leiab Centralan, et korrigeerimise jaoks omab tähtsust ainult täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminek.

42 Ühendkuningriik leiab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise reeglite — mille hulka kuulub kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 3 — eesmärk on teha mahaarvatava käibemaksu osa kindlaks nii täpselt kui võimalik, et see peegeldaks maksustatavate tehingute tegemiseks kasutatavat osa. Ühendkuningriigi arvates tuleb seda sätet tõlgendada nii, et kui kapitalikaup võõrandati kahe ettemääratud tehinguga, millest üks on maksustatav ning teine maksust vabastatud, eeldatakse, et maksukohustuslane kasutab kapitalikaupa korrigeerimisperioodi lõpuni osaliselt maksustatava majandustegevuse eesmärgil ning osaliselt maksust vabastatud majandustegevuse eesmärgil, proportsionaalselt nende maksustatavate ja maksust vabastatud tehingute väärtusele, mille abil kapitalikaup võõrandati.

43 Seega tuleb Ühendkuningriigi arvates teha korrigeerimine siis, kui kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 kohane kauba võõrandamine toimub kahe ettemääratud tehinguga, millest üks on maksustatud ning teine maksust vabastatud. Ühendkuningriik rõhutab, et Centralani toodud tõlgendus tooks kaasa selle, et Harringtoni maja võõrandamist peaks lugema täies ulatuses maksustatavaks, samas kui täieliku omandiõiguse tagasisaamise õigus moodustab alla 0,02% selle kauba väärtusest.

44 Euroopa Ühenduste Komisjon väidab, et kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 3 näeb ette ühe tehingu, mis määrab kindlaks kauba maksustamise korrigeerimisperioodi lõpuni. Komisjon meenutab, et vastavalt selle direktiivi artikli 5 lõikele 1 on „kaubatarne" materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek. Komisjoni arvates näib, et kohaldatava siseriikliku õiguse kohaselt ei ole 999 aastaks sõlmitud üürilepingu puhul tegemist omandiõiguse üleminekuga, kuna täieliku omandiõiguse tagasisaamise õigus jääb alles. Seega ei kujuta sellise üürilepingu sõlmimine endast kapitalikauba võõrandamist nimetatud artikli 20 lõike 3 mõttes.

45 Komisjon leiab siis samamoodi kui Centralan, et korrigeerimisel tuleb arvesse võtta ainult täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminekut.

46 Oma kirjalikes märkustes leidis komisjon veel, et kui Euroopa Kohus leiab, et õiguse kuritarvitamise mõistet võib kohaldada põhikohtuasja taolisele asjale, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu vastusele lisada, et kui maksukohustuslane või grupp maksukohustuslasi, kes on omavahel seotud, teostavad majanduslikult põhjendamatu tehingu või mitmeid tehinguid, millega luuakse kunstlikult olukord, mille ainsaks eesmärgiks on sisendkäibemaksu tagasisaamiseks vajalike tingimuste loomine, siis neid tehinguid ei tohi arvesse võtta.

47 Siiski leidis komisjon kohtuistungil, et siseriiklikes kohtutes ei toimunud vaidlusi õiguse kuritarvitamise mõiste võimalikku kohaldamist puudutavas osas ning et arvestades lühikest aega, mis lahutas ühelt poolt Harringtoni maja ehitamist ja selle müümist koos 20 aastaks sõlmitud üürilepinguga ning teiselt poolt põhikohtuasjas vaatluse all olevaid kahte tehingut, arvas ta valesti, et kõik need asjaolud moodustasid eelnevalt kokku lepitud skeemi.

48 Samal kohtuistungil nõustus Ühendkuningriik teise võimalusena komisjoni kirjalike märkustega õiguse kuritarvitamise kohta.

Euroopa Kohtu vastus

Esialgsed märkused

49 Et vastata esitatud küsimusele, tuleb kõigepealt meelde tuletada konteksti, milles kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 3 asub, st direktiivi artiklites 17–20 sätestatud mahaarvamise süsteemi ning sellega taotletud eesmärki.

50 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub kuuenda direktiivi artiklites 17–20 sätestatud mahaarvamise õigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. See rakendub kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid (vt eelkõige 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 18, ja 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98-C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43).

51 Euroopa Kohus on varem juba leidnud, et mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused oleks põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (vt eelkõige 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 19; 21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 50/87: komisjon *v.* Prantsusmaa, EKL 1988, lk 4797, punkt 15; 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal, EKL 1998, lk I-1, punkt 15, ja 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik, EKL 2005, lk I-4357, punkt 34).

52 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 sõnastusest tuleneb, et selleks, et isik võiks mahaarvamise õigust kasutada, peab ta esiteks olema „maksukohustuslane" selle direktiivi mõttes ning teiseks peab asjaomaseid kaupu ja teenuseid kasutama maksustatavate tehingutega seoses (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-137/02: Faxworld, EKL 2004, lk I-5547, punkt 24).

53 Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kohaselt maha arvata proportsionaalselt üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib maksustatavatest tehingutest. See suhtarv arvutatakse vastavalt nimetatud direktiivi artikli 19 nõuetele (vt selle kohta 11. juuli 1996. aasta otsus kohtuasjas C-306/94: Régie Dauphinoise,EKL 1996, lk I-3695, punktid 3 ja 4, ning 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-136/99: Monte Dei Paschi Di Siena,EKL 2000, lk I-6109, punkt 24).

54 Sellest tuleneb, et sisendkäibemaksu mahaarvamise määrav kriteerium on kaupade ja teenuste kasutamine maksustatavate tehingutega seoses. Nagu Euroopa Kohus on juba leidnud, võib maksukohustuslane tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaksu, mida ta peab kauba eest maksma või on maksnud, ainult siis, kui seda kaupa kasutatakse maksustatavate tehingutega seoses (4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrecht,EKL 1995, lk I-2775, punkt 27). Kohtupraktikast tuleneb samuti, et kaupade või teenuste tegelik või kavatsetav kasutamine

määrab kindlaks esialgse mahaarvamise ulatuse, millele käibemaksukohustuslasel on kuuenda direktiivi artikli 17 kohaselt õigus ning võimaliku korrigeerimise ulatuse järgmistel perioodidel, mis peavad toimuma selle direktiivi artiklis 20 sätestatud tingimustel (vt selle kohta 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz, EKL 1991, lk I-3795, punkt 15, ja 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-396/98: Schloßstraße,EKL 2000, lk I-4279, punkt 37).

55 Kuuenda direktiivi artikkel 20 näeb kapitalikaupadele ette korrigeerimise erikorra. Selles osas tuleb meelde tuletada, et nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühtse käibemaksusüsteemi rakendamise struktuur ja menetlus (EÜT 1967, L 71, lk 1303) osas on Euroopa Kohus juba leidnud, et viimase direktiiviga kapitalikaupadele kohalduv erikord on põhjendatav ning õigustatud nende kaupade püsiva kasutamisega ning nende omandamiskulude samaaegse mahakandmisega (vt selle kohta 1. veebruari 1977. aasta otsus kohtuasjas 51/76: Verbond van Nederlandse Ondernemingen, EKL 1977, lk 113, punktid 12 ja 13). See arutluskäik kehtib *mutatis mutandis* ka kuuenda direktiivi artiklis 20 sätestatud kapitalikaupade mahaarvamise korrigeerimise erikorrale.

56 Kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 3 reguleerib erijuhtu, kui kapitalikaup võõrandatakse enne korrigeerimisperioodi lõppu. Sellisel juhul asendatakse igaaastane korrigeerimine üheainsa korrigeerimisega, mis põhineb asjaomase kapitalikauba eeldataval kasutamisel korrigeerimisperioodi lõpuni. Selle sätte kohaselt sõltub sisendkäibemaksu mahaarvamine sellest, kas võõrandamine on maksustatav või mitte.

57 Eelnevast tuleneb, et kuuenda direktiiviga korrigeerimise vallas ette nähtud reeglite eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem teostatud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamise õiguse ainult selles osas, milles nad on seotud maksustatavate tehingutega. Nimetatud reeglitega on

selle direktiivi eesmärk ka tiheda ja otsese sideme loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning maksustatavate tehingutega seotud asjaomaste kaupade ja teenuste kasutamise vahel.

58 Kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 kohaldamist põhikohtuasja taolisele olukorrale tuleb uurida neid kaalutlusi silmas pidades.

Kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 kohaldamine

59 Selles osas tuleb esialgu kindlaks teha, milliste põhikohtuasjas vaatluse all olevate tehingute puhul võib kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 mõttes kasutada väljendit „korrigeerimisperioodil võõrandamise korral".

60 Tuleb meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt on „[k]aubatarne" [...] materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek".

61 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab esitatud küsimuses, et Harringtoni maja müümine toimus kahe tehinguga. Centralan väidab, et kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 3 ei sobi kokku kogu kinnisasja järkjärgulise üleminekuga, samas kui komisjon leiab, et selle sätte sõnastus näeb ette ühe tehingu. Selles osas väidab komisjon, kes viitab omandit puudutavale siseriiklikule õigusele, et ainult täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminek kujutab endast ehitise omanikuna käsutamise õiguse üleminekut.

62 Ilma et peaks võtma seisukoha viimase väite osas, kuna Euroopa Kohus ei ole pädev tõlgendama liikmesriikide siseriiklikku õigust, tuleb samas sedastada, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 sõnastusest tuleneb, et kaubatarne mõiste ei viita omandi üleminekule kohaldatava siseriikliku õigusega sätestatud viisil, vaid hõlmab materiaalse vara ülemineku mis tahes tehingut, millega üks pool annab teisele poolele õiguse seda asja omanikuna käsutada (8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, EKL 1990, lk I-285, punkt 7, ja 6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-185/01: Auto Lease Holland, EKL 2003, lk I-1317, punkt 32).

63 Selles kontekstis on siseriikliku kohtu ülesanne iga asja pinnalt konkreetseid asjaolusid arvestades otsustada, kas kauba suhtes tehtud tehing toob kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes kaasa kauba omanikuna käsutamise õiguse ülemineku (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe, punkt 13).

64 Seega, kui põhikohtuasjas jõuab eelotsusetaotluse esitanud kohus järeldusele, et käesoleva asja konkreetsetel asjaoludel tõid mõlemad Centralani poolt vastavalt Inhoco ja ülikooliga tehtud otseselt seotud tehingud kummalegi kaasa Harringtoni maja omanikuna käsutamise õiguse ülemineku, siis võib mõlemat tehingut pidada „kaubatarneks" kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 ning seega ka artikli 20 lõike 3 mõttes.

65 Seda tõlgendust ei sea kahtluse alla komisjoni argumentatsioon, mille kohaselt on raske nõustuda, et kahel erineval isikul, kellel on kauba suhtes erinevad õigused, on mõlemal omanikuna käsutamise õigus.

66 Erinevad kaasomandi mõiste käsitlused liikmesriikide õiguses annavad alust arvata, et omanikuna käsutamise õigus võib olla mitmel isikul. Seega ei sea käesoleva kohtuotsuse punktis 64 toodud tõlgendust kahtluse alla see, et kohe pärast üürilepingu sõlmimist 999 aastaks oli Centralanil täieliku omandiõiguse tagasisaamise õigus, samuti mitte see, et üürileping koormas täielikku omandiõigust nii, et üle võis anda ainult täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse, mitte koormamata täieliku omandiõiguse.

67 Eelnevast tuleneb, et nii esimene tehing, mis koosnes 999 aastaks sõlmitud üürilepingust, kui ka teine tehing, mis koosnes täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminekust, võivad olla kuuenda direktiivi mõttes „kaubatarned".

68 Juhul kui mõlemad tehingud on kaubatarned, tuleb kindlaks teha, millist nende hulgast tuleb arvesse võtta kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 3 sätestatud korrigeerimise jaoks või kui vaja, siis millises ulatuses tuleb neid selle jaoks arvesse võtta.

69 Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on märkinud, võib arvesse võtta vastavalt juhtumile:

— tehingut, millega Centralan loobus lõplikult Harringtoni majaga seotud õigustest, st täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminek, mis on maksustatav tehing;

— tehingut, mis on majanduslikus plaanis kõige tähtsam, st 999 aastaks sõlmitud üürileping, mis on maksust vabastatud tehing, või

— neid kahte tehingut koos.

70 Kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 kohaselt 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.

71 Toetudes asjaolule, et selle sätte sõnastus näib piirduvat ainult selliste juhtude ettenägemisega, mille puhul „korrigeerimisperioodil võõrandamise korral" on tegemist ühe tehinguga, rõhutab Centralan, et tema omandiõigus Harringtoni maja üle lõppes täielikult alles täieliku omandiõiguse tagasisaamise õiguse üleminekuga. Ta väidab, et üksnes selle ülemineku kuupäevast alates võib toimuda mahaarvamise korrigeerimine.

72 Siiski ei saa kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 sõnastusest tuletada, et juhul, kui „korrigeerimisperioodil võõrandamise korral" on tegemist mitme otseselt ja vältimatult seotud tehinguga, võib igaüht neist käsitleda kaubatarnena, nimetatud sättes toodud korrigeerimise jaoks tuleks arvesse võtta ainult ühte nendest.

73 Nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktidest 50–57, on kuuenda direktiivi artiklites 17–20 sätestatud mahaarvamise ja korrigeerimise süsteemi eesmärk tiheda ja otsese sideme loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise ning maksustatavate tehingutega seotud asjaomaste kaupade ja teenuste kasutamise vahel.

74 Tuleb sedastada, et põhikohtuasja erilistel asjaoludel tundub, et seda eesmärki täidab kõige paremini asjaomaste tehingute arvestamine proportsionaalselt nende vastavale väärtusele. Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine näitab tunduvalt usaldusväärsemalt Harringtoni maja eeldatavat maksustatavat või maksust vabastatud kasutamist, kui korrigeerimine toimub nende väärtusi arvestades.

75 Seevastu ei saavutaks põhikohtuasja taoliste asjaolude puhul viimase tehingu arvestamine seda eesmärki, kuna ta jätaks täielikult tähelepanuta selle, et asjaomane kapitalikaup võõrandati maksust vabastatud tehingu raames.

76 Mis puudutab majanduslikus plaanis kõige tähtsama tehingu arvessevõtmist, siis ei saavutaks see samuti taotletud eesmärki, kuna jätaks tähelepanuta asjaolu, et ka võõrandamine toimus maksustatava tehingu raames. Viimane lahendus võiks tuua kaasa veel ebaühtlasema tulemuse, kui kahe järjestikuse võõrandamise väärtused oleksid ligilähedased.

77 Seda tõlgendust ei sea kahtluse alla asjaolu, et kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 3 ei ole korrigeerimise mehhanismi sõnaselgelt sätestatud, samas kui selle direktiivi teised sätted, eelkõige selle artikli 17 lõige 5 näevad sellise mehhanismi otsesõnu

ette. Kapitalikaupadega seotud korrigeerimise reegleid, mille osaks nimetatud artikli 20 lõige 3 on, tuleb tõlgendada nende eesmärki silmas pidades, milleks on selle tagamine, et sisendkäibemaksu mahaarvamine peegeldaks otseselt püsivate osade kasutamist maksustatavate tehingutega seoses.

78 Lisaks toetab sellist tõlgendust ka Euroopa Kohtu praktika. Euroopa Kohus on leidnud, et proportsionaalset lähenemist tuleb kasutada isegi siis, kui kuuenda direktiivi vastav säte ei näe seda otseselt ette (eespool viidatud kohtuotsus Armbrecht, punktid 29 ja 32, ning 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler, EKL 1996, lk I-4517, punkt 38).

79 Centralan ja komisjon tõid siiski välja praktilised probleemid, mis võivad nende arvates kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 3 kohaldamisel tekkida kahe võõrandamisega arvestamisest. Selles osas viitavad nad eriti juhule, kui kaks võõrandamist tehakse erinevate ajavahemike jooksul.

80 Ilma et käesolevas asjas oleks vaja arutada, kas tegemist on sellise juhuga, mis on teoreetiline, piisab, kui märkida, et isegi kui mitmete tehingute arvestamine korrigeerimisperioodil võib tõesti kaasa tuua praktilisi raskusi, ei too see kaasa ületamatuid raskusi, mis võiksid mõjutada käibemaksusüsteemi kohaldamist. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 56 ja 58 märkis, võiks sellisel juhul kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 2 kohaldamisel jätkata esialgse mahaarvamise osa korrigeerimisega, mis puudutab selle õiguse üleminekuni või korrigeerimisperioodi lõpuni maksukohustuslase omandisse jäävat omandiõigust.

81 Lõpuks, võttes põhikohtuasja taoliste asjaolude puhul arvesse, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohus jõuab järeldusele — millele viidatakse käesoleva kohtuotsuse punktis 64 —, et mõlema asjaomase tehinguga anti üle kapitalikauba omanikuna käsutamise õigus, tuleb kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 3 ette nähtud korrigeerimist teha, arvestades kahte asjaomast võõrandamist proportsionaalselt nende vastavale väärtusele; sellistel asjaoludel ei ole vaja uurida võimalikku õiguse kuritarvitamise põhimõtte kohaldamist.

82 Neil tingimustel tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 20 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et kui kapitalikauba kohta 999 aastaks sõlmitud üürileping antakse isikule märkimisväärse ettemaksu eest ja selle kaubaga seotud täieliku omandiõiguse tagasisaamise õigus antakse kolm päeva hiljem üle teisele isikule tunduvalt madalama hinna eest ja kui need kaks tehingut

— on lahutamatult seotud ja

— koosnevad esimesest tehingust, mis on maksust vabastatud ja teisest tehingust, mis on maksustatav,

— on nimetatud investeerimiskauba omanikuna käsutamise õiguse ülemineku tõttu selle direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes kaubatarned,

siis loetakse, et kõnealust kaupa kasutati kuni korrigeerimisperioodi lõpuni majandustegevuse eesmärgil, mis on eeldatavalt osaliselt maksustatav ja osaliselt maksuvaba proportsionaalselt nende kahe tehingu vastavale väärtusele.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

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 20 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et kui kapitalikauba kohta 999 aastaks sõlmitud üürileping antakse isikule märki-

misväärse ettemaksu eest ja selle kaubaga seotud täieliku omandiõiguse tagasisaamise õigus (*freehold reversion*) antakse kolm päeva hiljem üle teisele isikule tunduvalt madalama hinna eest ja kui need kaks tehingut

— **on lahutamatult seotud ja**

— **koosnevad esimesest tehingust, mis on maksust vabastatud ja teisest tehingust, mis on maksustatav,**

— **on nimetatud investeerimiskauba omanikuna käsutamise õiguse üleminekuga tõttu selle direktiivi artikli 5 lõike 1 mõttes kaubatarned,**

siis loetakse, et kõnealust kaupa kasutati kuni korrigeerimisperioodi lõpuni majandustegevuse eesmärgil, mis on eeldatavalt osaliselt maksustatav ja osaliselt maksuvaba proportsionaalselt nende kahe tehingu vastavale väärtusele.

Allkirjad