KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PAOLO MENGOZZI

esitatud 22. detsembril 2008 [1]

I. Sissejuhatus

1. Eelotsusetaotluses küsib Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad) Euroopa Kohtult sisuliselt seda, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kohaldatakse ainult kapitalikaupade omandamise korral või võib seda laiendada ka muude kaupade ja teenuste omandamisele, mida kasutatakse nii äritegevuseks kui ka muudel eesmärkidel ehk maksukohustuslase selliseks mittemajanduslikuks tegevuseks, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab muuks kui majandustegevuse eesmärgiks. Jaatava vastuse korral küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, milline on kõnealuse mahaarvamise õiguse rakendamise üksikasjalikum kord.

II. Ühenduse õiguslik raamistik

2. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas [2] (muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, [3] edaspidi „kuues direktiiv") artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb", st juhul, kui selline isik teeb tehinguid oma maksustatava tegevuse raames. [4]

3. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktis a käsitatakse tasu eest teenuse osutamisena järgmist: „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."

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

3 – EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274.

4 – 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt (EKL 2006, lk I-483, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

4. Sama direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti b kohaselt loetakse tasu eest teenuste osutamiseks „maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil.”

„Hiljemalt neli aastat pärast käesoleva direktiivi jõustumist otsustab nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks.

5. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a on märgitud, et „[k]ui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud teiste maksukohustuslaste poolt temale tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt”. [täpsustatud tõlge]

Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

6. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 on sätestatud, et kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii kõnealuse sätte 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.

Eespool nimetatud eeskirjade jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada erandid, mis sisalduvad käesoleva direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides.”

7. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 sätestab:

8. Kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 2 on sätestatud, et 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. Kõnealuses sättes täpsustatakse ka, et erandina eelmisest lõigust võivad liikmesriigid korrigeerimise aluseks võtta perioodi, mis hõlmab kauba esmasele kasutuselevõtule järgnevad viis täisaastat. Eelkõige lisatakse selles, et kapitalikaubana omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.

III. Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused

9. Põhikohtuasja hageja Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (edaspidi „VNLTO") toetab põllumajandussektori huvisid Groningeni, Friisimaa, Drenthe ja Flevolandi provintsis. Tema liikmed, st kõnealuses sektoris tegutsevad ettevõtjad, maksavad liikmemaksu. Lisaks oma liikmete üldiste huvide kaitsele osutab VNLTO ka eraldi tasu eest teatud individuaalseid teenuseid nii oma liikmetele kui ka kolmandatele isikutele.

10. On selge, et VNLTO-d tuleb pidada käibemaksukohustuslaseks nende individuaalsete teenuste suhtes, mida ta osutab tasu eest, ning et liikmemaksud, mis on seotud tema liikmete üldiste huvide kaitsega, ei kujuta endast käibemaksuga maksustatavat tasu.

11. 2000. aastal omandas VNLTO kaupu ja sai teenuseid, mida ta kasutas nii kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 alusel käibemaksuga maksustatavaks majandustegevuseks kui ka oma liikmete üldiste huvide kaitsega seotud tegevuseks, millel ei olnud seost esimesena nimetatud tegevusega. VNLTO taotles nimetatud kaupade omandamisel ja teenuste saamisel – mille hulka kuulus tema liikmete üldiste huvide kaitsega seotud tegevus – tasutud sisendkäibemaksusumma mahaarvamist.

12. Maksuhaldur keeldus taotletud mahaarvamist lubamast ning saatis VNLTO-le maksu ümberarvutamise teate. Nimetatud teate kohaselt arvati maha liikmete üldiste huvide kaitsega seotud tegevust puudutav tasutud sisendkäibemaksusumma proportsionaalselt sellest tegevusest teenitud VNLTO tuludega. Vaie, mille VNLTO kõnealuse maksu ümberarvutamise teate peale esitas, jäeti rahuldamata, nagu ka seejärel vaide kohta tehtud otsuse peale esitatud kaebus. Oma otsuses leidis Gereschtshof Leeuwarden, et üldine liikmete huvide kaitse ei kujuta endast

VNLTO majandustegevuse otsest, püsivat ja vajalikku laiendamist ning seega ei saa VNLTO maha arvata tema liikmete üldiste huvide kaitsega seotud kaupade ja teenuste eest sissenõutud käibemaksu.

13. Viimase astme kohus, Hoge Raad der Nederlanden, viitab otsusele kohtuasjas Charles ja Charles-Tijmens,[5] mille kohaselt kuuenda direktiivi artikli 6 lõikega 2 ja artikli 17 lõigetega 2 ja 6 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mis ei luba maksukohustuslasel lugeda täielikult oma ettevõtte vara hulka kapitalikaupa, mida kasutatakse osaliselt majandustegevuse eesmärgil ja osaliselt muul eesmärgil ning mis ei luba selle kauba omandamisel tasutud käibemaksu vajaduse korral kohe ja täies ulatuses maha arvata. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et ei ole mingit mõistlikku põhjust kahelda selles, et eespool viidatud kohtuasjas Charles ja Charles-Tijmens tehtud otsust võib kohaldada ka juriidilisele isikule, kes, nagu käesoleval juhul, teostab lisaks majandustegevusele ka tegevust, mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse. Sellisel juhul ja juhul, kui omandatud kaubad on kapitalikaubad, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates VNLTO-l õigus maha arvata kogu arvele märgitud käibemaksusumma, mis on seotud üldiste kuludega, kuid põhikohtuasja menetlusdokumendid ei võimalda kindlaks määrata, milline osa mahaarvatud käibemaksust on seotud kapitalikaupadega. Kuid Hoge Raad der Nederlandeni arvates on kaheldav, kas eespool viidatud kohtuotsuse Charles ja Charles-Tijmens resolutsiooni saab laiendada muudele kui kapitalikaupadele ning teenustele. Eelotsusetaotluse esitanud kohus juurdleb ühtlasi ka selle üle, kas VNLTO-l on õigus oma ettevõtte vara hulka lugeda muid kui kapitalikaupu ja teenuseid, nii et ta saaks nende kaupade ja teenuste omandamisel tasutud käibemaksu kohe ja täies ulatuses maha arvata, ja seda isegi siis, kui neid osaliselt kasutatakse sellise tegevuse raames, millel ei ole mingisugust seost kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 alusel maksustatud tehingutega.

14. Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi […] artikli 6 lõiget 2 ja artikli 17 lõikeid 2 ja 6 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksukohustuslasel on õigus mitte ainult kapitalikaupu, vaid kõiki kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse nii majandustegevuse eesmärgil kui ka muul kui majandustegevuse eesmärgil, täielikult oma ettevõtte vara hulka lugeda ning nende kaupade omandamisel ja teenuste saamisel

5 – 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens (EKL 2005, lk I-7037).

tasutud käibemaksu kohe ja täies ulatuses maha arvata?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas kuuenda direktiivi […] artikli 6 lõike 2 kohaldamine teenustele ja kaupadele, mis ei ole kapitalikaubad, toob kaasa selle, et käibemaks nõutakse sisse ühekordselt maksustamisperioodil, mil käibemaks nende teenuste ja kaupade eest maha arvati, või peab maksu sissenõudmine toimuma ka järgnevatel perioodidel? Kui tegemist on viimase variandiga, siis kuidas tuleb määrata maksustatav summa nende kaupade ja teenuste puhul, mida käibemaksukohustuslane raamatupidamises maha ei kanna?"

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

15. Vastavalt Euroopa Kohtu põhikirja artiklile 23 esitasid Madalmaade, Saksamaa, Portugali ja Ühendkuningriigi valitsus ning komisjon kirjalikud märkused. Pooled kuulati ära 16. oktoobri 2008. aasta kohtuistungil, v.a Saksamaa Liitvabariik ja Portugali Vabariik, kes ei olnud kohtuistungil esindatud.

V. Õiguslik analüüs

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega, kas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 ja artikli 17 alusel on käibemaksukohustuslasel õigus mitte ainult kapitalikaupu, vaid kõiki kaupu ja teenuseid, mida kasutatakse nii majandustegevuse eesmärgil kui ka muul kui majandustegevuse eesmärgil, täielikult oma ettevõtte vara hulka lugeda ning seega nende kaupade omandamisel ja teenuste saamisel tasutud käibemaksu kohe ja täies ulatuses maha arvata.

17. Teise küsimusega, millele palutakse vastust vaid juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada seda, et kui kaupadele, mis ei ole kapitalikaubad, ning teenustele võidakse kohaldada kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimeses lõigus sätestatud mehhanismi, siis esiteks, millise perioodi vältel toimub maksustamine ehk täpsemalt, kas ühekordselt või mitme deklareerimisperioodi vältel, ning teiseks, kuidas tuleb määrata maksubaas nende kaupade ja teenuste puhul, mida käibemaksukohustuslane raamatupidamises maha ei kanna.

18. Eelotsusetaotlusest nähtub selgesti, et need küsimused põhinevad õiguslikul eeldusel, et maksukohustuslasel, kes omandab kapitalikauba, on õigus tugineda kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu sätetele juhul, kui seda kaupa kasuta-

takse kõnealuse maksukohustuslase mittemajanduslikuks tegevuseks. Need põhinevad ka arusaamal, et väljend „muu kui majandustegevuse eesmärk" sama artikli tähenduses hõlmab maksukohustuslase mittemajanduslikku tegevust.

19. Alljärgnevad argumendid tõendavad eelkõige seda, et kõnealune kuuenda direktiivi tõlgendamisega seotud eeldus on ekslik, nagu on väitnud ka mõni Euroopa Kohtule märkusi esitanud valitsus, ning et seega ei ole esitatud küsimustele vaja vastata, kuna need ei ole põhikohtuasja lahendamise seisukohast olulised. Juhuks, kui Euroopa Kohus ei peaks olema nõus minu esmase ettepanekuga, vaatlen ma teise võimalusena ka kahe eelotsuse küsimusega tõstatatud spetsiifilisi aspekte.

A. *Üldised märkused ja eelotsusetaotluse küsimuste aluseks oleva õigusliku eelduse asjakohasus*

20. Käibemaks on üldine tarbimismaks, mille maksab täielikult lõpptarbija. Enne lõpptarbijat maksavad tootmis- ja turustamisprotsessis osalevad maksukohustuslased maksuhaldurile käibemaksusummad, mis nad on oma klientidelt sisse nõudnud (tasumisele kuuluv käibemaks) ja millest on maha arvatud käibemaksusummad, mis nad on tasunud oma tarnijatele (mahaarvatav sisendkäibemaks).[6] Niipea kui maksukohustuslane omandab kaupu või saab teenuseid, mida kasutatakse maksustatavate tehingute teostamiseks, tekib tal õigus maha arvata kõnealuste kaupade ja teenuste omandamise või saamisega kaasnev käibemaks.[7]

21. Käibemaksule on iseloomulik neutraalsus kõikides tootmise ja turustamise etappides. Neutraalsuse põhimõtte kohaselt peab isik tasuma käibemaksu üksnes siis, kui see maks puudutab kaupu või teenuseid, mida see isik kasutab isiklikuks tarbimiseks, mitte aga maksustatavaks kutsealaseks tegevuseks.[8] Seega juhul, kui kaupa ei kasutata seoses maksukohustuslase majandustegevusega,

6 – Vt üldiselt nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3) artikkel 2, mille sõnastust kordab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), millega muuteti nii esimest kui ka kuuendat direktiivi, artikli 1 lõige 2. Vt ka 11. oktoobri 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-283/06 ja C-312/06: KÖGĮZ jt (EKL 2007, lk I-8463, punkt 29).

7 – Vt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a. Kui nõuda käibemaksu tasumist väljundilt, lubamata seda maha arvata sisendilt, tähendaks see sisuliselt kumuleeruva mitmeastmelise käibemaksu kehtestamist, mille asendamine on ühise käibemaksusüsteemi olulisemaid eesmärke, nagu on märgitud direktiivi 62/227 põhjenduses 8. Vt ka 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04: Uudenkaupungin kaupunki (EKL 2006, lk I-3039, punkt 24).

8 – Vt eelkõige 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE (EKL 2005, lk I-3123, punkt 43).

vaid tema isiklikuks tarbimiseks, ei teki tal ka mahaarvamise õigust. [9] Niisiis ei ole mingit võimalust sisendkäibemaksu maha arvata juhul, kui see on seotud maksukohustuslase mittemajandusliku tegevusega, mis seega ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse. [10]

22. Raskusi võivad tekitada „segakasutamise" olukorrad, st olukorrad, kus maksukohustuslane on omandanud kaupu või saanud teenuseid küll oma majandustegevuse käigus, kuid kasutab neid osaliselt seoses maksustatavate tehingutega ja osaliselt muudel eesmärkidel.

23. Kuuendas direktiivis käsitletakse kaht liiki „segakasutamist". [11]

24. Esimesse liiki kuulub kõnealuse direktiivi artikli 6 lõike 2 esimene lõik, mida eelotsusetaotlus otseselt puudutab ning milles käsitatakse tasu eest teenuste osutamisena esiteks punktis a põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamist maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata, ja teiseks punktis b maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamist tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil. [12]

25. Euroopa Kohtul on juba olnud võimalus kinnitada, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu eesmärk on tagada maksukohustuslase ja lõpptarbija võrdne kohtlemine. [13] Käsitades tasuta tehinguid tasu eest tehtud tehingutena, püüab kõnealuse sätte punkt a takistada maksukohustuslasel, kes on saanud oma ettevõttes kasutatava kauba ostmisel käibemaksu maha arvata, hoidumast kõrvale käibemaksu maksmisest, kui ta võtab selle kauba ettevõtte käibevarast kasutusse oma isiklikuks tarbeks (või muul kui majandustegevuse eesmärgil), ning saamast seeläbi soodustusi, millele tal võrreldes sellise lõpptarbijaga, kes ostab kauba ja maksab käibemaksu, õigust ei ole. [14] Sama kehtib ka kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti b puhul, mis

9 – Vt 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk I-3795, punktid 8 ja 9), samuti eespool viidatud kohtuotsused HE (punkt 43) ja Uudenkaupungin kaupunki (punkt 24).

10 – Vt 13. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-437/06: Securenta (EKL 2008, lk I-1597, punkt 30). Vt selle kohta ka 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-72/05: Wollny (EKL 2006, lk I-8297, punkt 20).

11 – Vt kohtujurist Jacobsi 20. jaanuari 2005. aasta ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Charles ja Charles-Tijmens, punkt 11.

12 – Olgu öeldud, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 6 lõike 2 teine lõik jätab liikmesriikidele võimaluse esimese lõigu sätetest erandeid teha, kui see ei too kaasa konkurentsi moonutamist. Toimikus esitatud asjaolude põhjal ei tundu artikli 6 lõike 2 teine lõik olevat eelotsusetaotluse esemeks.

13 – Vt eelkõige 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler (EKL 1996, lk I-4517, punkt 35) ja 20. jaanuari 2005. aasta otsus kohtuasjas C-412/03: Hotel Scandic Gåsabäck (EKL 2005, lk I-743, punkt 23), samuti 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-371/07: Danfoss ja AstraZeneca (EKL 2008, lk I-9549, punkt 46).

14 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Enkler (punkt 33), Hotel Scandic Gåsabäck (punkt 23) ning Danfoss ja AstraZeneca (punkt 47).

takistab maksukohustuslasel (või tema töötajatel) kasutada maksuvabalt maksukohustuslase poolt osutatavaid selliseid teenuseid, millelt eraisik oleks pidanud käibemaksu maksma. [15]

26. Tasu eest teenuste osutamisena käsitamine, millel põhineb kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 2, tähendab praktikas seda, et maksukohustuslast, kes kasutab kaupa osaliselt seoses maksustatavate äritehingutega ja osaliselt isiklikuks tarbeks ja kes sai kauba omandamisel kogu sisendkäibemaksu või osa sellest tagasi, loetakse seda kaupa kasutanuks üksnes seoses maksustatavate tehingutega kõnealuse direktiivi artikli 17 lõike 2 tähenduses. Järelikult on sellisel isikul põhimõtteliselt õigus arvata kauba ostmisel makstud sisendkäibemaks kohe ja täies ulatuses maha. [16]

27. Kuna käesoleval juhul ei esine tehingut kolmanda isikuga ega selle eest makstavat tasu, mis võiks moodustada käibemaksuga maksustatava summa – kuna maksukohustuslane osutab endale teenust ise –, siis näeb kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt c ette, et maksustatava summa moodustab „maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele".

28. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu kohaldamine annab maksukohustuslasele teatavaid soodustusi, eelkõige võimaluse jagada ettevõtte tarbeks omandatud kauba maksustamine kogu selle isiklikuks tarbeks kasutamise perioodi peale ära, samas kui sisendkäibemaks arvatakse kõnealuse kauba omandamisel maha kohe ja täies ulatuses. Sellest tuleneb maksukohustuslasele rahaline eelis. [17] Ehkki eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole täpsustanud põhikohtuasjas

15 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck (punkt 23) ning Danfoss ja AstraZeneca (punkt 48).

16 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Lennartz (punkt 26) ning Charles ja Charles-Tijmens (punkt 24).

17 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Wollny (punkt 38), samuti kohtujurist Jacobsi ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Charles ja Charles-Tijmens, punkt 74. Järgnev näide võimaldab aru saada, kuidas kõnealune säte töötab. Oletagem, et maksukohustuslane on ostnud uue sõiduki, mille eeldatav kasutusaeg on 10 aastat ning mida kasutatakse nii kutsetegevuseks kui ka isiklikul eesmärgil. Selle netohind on 10 000 eurot ning käibemaksumäär 17,5%. Oletagem veel, et esimesel aastal kasutatakse kõnealust sõidukit 40% ulatuses ettevõtte vajadusteks ning seega 60% ulatuses isiklikul eesmärgil. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 2 sätestatud mehhanism võimaldab kohe täies ulatuses maha arvata sisendkäibemaksu, mis on 1 750 eurot. Sõiduki isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamine määratakse kindlaks, jagades ostuhinna kümnega (mis vastab sõiduki amortisatsioonile) ning korrutades tulemuse aastase isiklikuks tarbeks kasutamise osakaaluga, seega 10 000 : 10 = 1 000 × 17,5% × 60%, mis annab esimese aasta maksumääraks 105 eurot. Juhul kui sõiduki isiklikul eesmärgil kasutamine väheneb järgmisel üheksal aastal 30%-ni, on nende aastate maksumäär 52,5 eurot igal aastal. Käibemaks, mis tuleb maksta sõiduki kasutamise eest isiklikul eesmärgil sõiduki kasutusaja jooksul, oleks seega 105 + 52,5 × 9 = 577,5 eurot. Kui see summa lahutada mahaarvatavast sisendkäibemaksust, saame mahaarvatava käibemaksu netosummaks 1172,5 eurot. Juhul kui kohaldatakse sisendkäibemaksu jaotamist, võiks maksukohustuslane maha arvata vaid selle osa, mis vastab kutsetegevusele, st 40% tasumisele kuuluvast sisendkäibemaksust ehk 700 eurot. Juhul kui kutsetegevuseks kasutamine suureneb 70%-ni (proportsioonis eelmises näites esitatud isiklikul eesmärgil kasutamise vähenemisega) järgmisel üheksal aastal, suureneb kutsetegevusega seotud kogukasutus sõiduki kasutusaja jooksul keskmiselt 67%-ni (mis vastab mahaarvatava käibemaksu netosummale 1172,5 eurot), kuid sisendkäibemaksu mahaarvamine oleks olnud väiksem kui kõnealune kasutus. Käibemaksu on siiski võimalik korrigeerida nii, et see vastaks kauba tegelikule kasutusele. Seega võib tõdeda, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 2 sätestatud meetodi kohaldamine annab rahalise eelise maksukohustuslasele, kes võib kohe ja täies ulatuses maha arvata sisendkäibemaksu, samas kui maksustamine jagatakse kogu sõiduki kasutusajale.

käsitletavaid huvisid, ei saa välistada seda, nagu ka Ühendkuningriik kohtuistungil mainis, et selline maksusoodustus on põhjus, miks VNLTO üritas siseriiklikes kohtutes tugineda kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimesele lõigule.

29. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 kuulub segakasutamist käsitlevate sätete teise liiki. Vastavalt kõnealuse sätte esimesele lõigule võib kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata (st mida kasutatakse maksustatavateks tehinguteks), kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või (st maksust vabastatud tehinguteks), maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest. [18]

30. Nagu Euroopa Kohus on hiljuti täpsustanud eespool viidatud kohtuotsuses Securenta, millele kohtuistungil korduvalt viidati, käsitleb kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 sisendkäibemaksu, mis kaasneb eranditult vaid majandustegevusega seotud kulutustega, jaotades selle tegevuse omakorda maksustatavaks tegevuseks, mille puhul tekib mahaarvamisõigus, ja maksuvabaks tegevuseks, mille puhul seda õigust ei teki. Kuid kuuendas direktiivis ei ole sätestatud mingeid mehhanisme sisendkäibemaksu jaotamiseks lähtudes sellest, kas vastavad kulud on seotud maksukohustuslase majandustegevuse või mittemajandusliku tegevusega. Ehkki seega on liikmesriikide ülesanne selline jaotus kindlaks määrata, on Euroopa Kohus siiski maininud, et kuuenda direktiivi eesmärki ja ülesehitust arvestades on liikmesriigid kohustatud teostama oma kaalutlusõigust nii, et on tagatud käibemaksu mahaarvamine üksnes selles osas, mis vastab nende tehingute maksumusele, mille puhul tekib mahaarvamise õigus, st et liikmesriikidel tuleb jälgida, et majandustegevuse ja mittemajandusliku tegevuse suhtarvu arvutamine peegeldaks objektiivselt kummagi tegevuse peale tehtud tegelike kulutuste osa. [19]

31. Käesolevas kohtuasjas tuleb meeles pidada, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest nähtuvalt teostab VNLTO nii majandustegevust, mis kuulub kuuenda direktiivi kohaldamisalasse, kui ka mittemajanduslikku tegevust ehk liikmete üldiste huvide kaitset, mis ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgituste kohaselt on VNLTO omandanud kapitalikaupu, kuid kohtuasja madalama astme kohtule tagasi saatmata ei ole võimalik kindlaks määrata, milline osa

18 – Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 teisele lõigule määratakse nimetatud osa artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

19 – Eespool viidatud kohtuotsus (punktid 33, 35 ja 37).

VNLTO poolt maha arvatud käibemaksust on seotud selliste kapitalikaupade omandamisega. Eelotsusetaotlusest nähtub samuti, et omandatud kaupade kohta esitati VNLTO-le arve üldiste kuludega seoses, ilma et neid tehinguid oleks loetud ainult VNLTO poolt teostatud maksustatavaks tegevuseks. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates võiks VNLTO siiski tugineda kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a sätetele, nii et tal oleks võimalus täiel määral maha arvata kapitalikaupade omandamisel tasutud sisendkäibemaks, kuna ühingu teostatav mittemajanduslik tegevus võiks eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates kuuluda kõnealuses artiklis nimetatud „muu kui majandustegevuse eesmärgi" alla. Eelotsusetaotluse esitanud kohus põhjendab sellist tõlgendamist Euroopa Kohtu praktikaga ning eelkõige eespool viidatud kohtuotsusega Charles ja Charles-Tijmens.

32. Madalmaade ja Portugali valitsus seadsid oma kirjalikes märkustes tugevalt kahtluse alla eelduse, millel eelotsuse küsimused põhinevad. Madalmaade valitsus kordas oma vastuväiteid kohtuistungil ning vastuväiteid toetas ka Ühendkuningriigi valitsuse esindaja. Nimetatud valitsused ei vaidlusta siiski seda, et käibemaksukohustuslasest juriidiline isik võib sarnaselt füüsilistest isikutest maksukohustuslastele tugineda kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a sätetele,[20] kuid nad väidavad, et sisendkäibemaksu mahaarvamine on siiski välistatud juhul, kui kapitalikaupu kasutatakse mittemajandusliku tegevuse teostamiseks, antud juhul ühingu liikmete üldiste huvide kaitseks. Madalmaade ja Portugali valitsus lisavad, et juriidilisest isikust maksukohustuslase omandatud kaupu, mida alates nende omandamise hetkest kasutatakse selle isiku põhikirjalise eesmärgi täitmiseks, ei saa lugeda isiklikul eesmärgil või muul kui majandustegevuse eesmärgil kasutatavaks.

33. Sellega seoses tuleb märkida, et eespool viidatud kohtuotsusest Securenta – milles käsitleti sellise äriühingu olukorda, kes teostas nii majandustegevust, mille eest ta maksis käibemaksu, kui ka mittemajanduslikku tegevust, mis jäi käibemaksu kohaldamisalast välja, ning kes taotles võimalust arvata maha selliste kulutustega kaasnev tasutud sisendkäbemaks, mis ei olnud seotud kindla

20 – Meenutagem esiteks, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 1 määratletakse maksukohustuslase mõiste laialt ning teiseks, et kõnealuse direktiivi artikli 6 lõike 2 esimeses lõigus käsitletakse ka kauba või teenuse kasutamist maksukohustuslase töötajate isiklikuks tarbeks; need elemendid kõnelevad mõlemad sellise tõlgenduse kasuks, et viimati nimetatud artiklit võidakse kohaldada ka juriidilistest isikutest maksukohustuslastele, vastupidi Madalmaade valitsuse kirjalikes märkustes esitatud väidetele, mida viimane kohtuistungil Euroopa Kohtu esitatud küsimustele vastates õigesti parandas. Lõpuks oleks neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus see, kui samasuguseid tehinguid teostavaid majandustegevuses osalejaid koheldaks käibemaksu kogumise seisukohast erinevalt: vt selle kohta analoogia alusel 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg (EKL 1999, lk I-4947, punkt 20).

tegevusega – tuleneb tõepoolest, et „maksukohustuslase tehtud kulutustega kaasneva sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei saa tekkida selles osas, milles see on seotud tegevusega, mis oma mittemajandusliku olemuse tõttu ei kuulu kuuenda direktiivi kohaldamisalasse." [21]

34. Järelikult võib sisendkäibemaksu mahaarvamist lubada vaid selles ulatuses, milles tehtud kulutusi võib siduda maksukohustuslase kaupade tarnimist või teenuste osutamist hõlmava majandustegevusega. [22]

35. Käesolevas kohtuasjas näib, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on tõlgendanud kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a selliselt, et see võimaldab teha erandi eespool nimetatud üldpõhimõttest. Nii näib ta samastavat olukorra, kus maksukohustuslane kasutab kapitalikaupa osaliselt mittemajandusliku tegevuse teostamiseks, sellise olukorraga, kus selline maksukohustuslane kasutab ettevõtte vara hulka kuuluvat kapitalikaupa „muul kui majandustegevuse eesmärgil" kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a tähenduses.

36. Arvan, et sellise arutluskäiguga võib nõustuda vaid osaliselt.

37. On tõsi, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 2, mis käsitab tasu eest teenuste osutamisena ning seega kõnealuse direktiivi kohaldamisalasse kuuluvatena tehinguid, mis põhimõtteliselt ei peaks olema käibemaksuga maksustatavad, on oma olemuselt erandlik säte kuuenda direktiivi ülesehituses. Euroopa Kohus, kellelt paluti kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktis a kasutatud väljendi „kauba kasutamine" tõlgendust, on täpsustanud, et „kauba kasutamine isiklikuks tarbeks on […] maksustatav erandjuhul" ning on sellest järeldanud, et väljendit „kauba kasutamine" tuleb tõlgendada kitsalt nii, et see tähendab vaid kauba enda kasutamist. [23]

38. Seega ei ole kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 eesmärk sätestada üldpõhimõtet, mille kohaselt need tehingud, mis jäävad käibemaksu kohaldamisalast välja, kuuluvad kõnealuse sätte kohaldamisalasse. Nagu Ühendkuningriigi valitsus kohtuistungil põhjendatult märkis, tähendaks kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 tõlgendamine sellist üldpõhimõtet kehtestavana seda, et kõnealuse direktiivi artikli 2 lõige 1 kaotaks mõtte.

21 – Eespool viidatud kohtuotsus Securenta (punkt 30).

22 – *Ibidem* (punkt 31).

23 – 25. mai 1993. aasta otsus kohtuasjas C-193/91: Mohsche (EKL 1993, lk I-2615, punktid 13 ja 14) ja eespool viidatud kohtuotsus Enkler (punkt 34).

39. Siinkohal tuleb uurida olukordi, mis kuuluvad kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 kohaldamisalasse.

40. Sisuliselt reguleerivad kõnealuse sätte kohaldamist kolm kumulatiivset tingimust.

41. Esiteks peab kauba olema omandanud käibemaksukohustuslane, kes sellena tegutseb, ning ta peab selle lugema ettevõtte vara hulka. See tingimus tähendab, et maksukohustuslane, kes teeb tehingu eraisikuna, ei tegutse maksukohustuslasena kuuenda direktiivi tähenduses. [24] Ühtlasi tähendab see, et ehkki kapitalikaupa kasutatakse üheaegselt isiklikul eesmärgil ja kutsetegevuseks, välistab kõnealuse kauba täielikult maksukohustuslase isikliku vara hulka lugemine võimaluse arvata maha selle kauba omandamisel tasutud käibemaks. [25]

42. Ehkki eelotsusetaotlust lugedes jääb ebaselgeks, kas selles käsitletavad kapitalikaubad olid loetud ettevõtte vara hulka, st olid seotud maksukohustuslase majandustegevusega, tundub, et eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes on ainsana pädev hindama käesoleva kohtuasja asjaolusid, on arvamusel, et see tingimus on põhikohtuasjas täidetud ning seega tuleb seda käesoleva analüüsi puhul pidada tuvastatuks. [26]

43. Teiseks nõuab kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a, et asjaomaselt kaubalt peab olema võimalik käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata. See tingimus, tõlgendatuna kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a arvestades, tähendab eelkõige seda, et juhul kui maksukohustuslane, kes küll sellena tegutseb, omandab kauba seoses kuuenda direktiivi sätete kohaselt käibemaksust vabastatud tegevusega, ei kohaldata tema suhtes kuuenda direktiivi artikli 6 lõiget 2, isegi kui ta kasutab kõnealust kaupa osaliselt isiklikul eesmärgil.

44. Kolmandaks tuleb kõnealust ettevõtte põhivahendite hulka kuuluvat kaupa kasutada maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või „üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil”.

24 – Vt 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Ambrecht (EKL 1995, lk I-2775, punktid 17 ja 18) ja 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-415/98: Bakcsi (EKL 2001, lk I-1831, punkt 24).

25 – Kohtuotsus Bakcsi (punkt 27).

26 – Juhul kui kapitalikaup loetaks osaliselt ettevõtte vara hulka kuuluvaks, ei oleks eelotsuse küsimusi vaja esitada, kuna vastavalt kohtupraktikale tegutseb ettevõtja maksukohustuslasena vaid kauba kutsealase kasutamise piirides (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus HE, punktid 46 ja 47). Kapitalikauba ostult sisendkäibemaksu mahaarvamine oleks seega võimalik vaid kõnealuse kauba kutsealase kasutamise ulatuses.

45. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 2 kasutatud väljend „muul kui majandustegevuse eesmärgil", millele eelneb määrsõna „üldiselt", tundub sisaldavat nende eelneva kahe olukorra laiendust, millele kõnealust sätet kohaldatakse, st kõnealuse artikli punkti a puhul olukordi, kus kapitalikaupa kasutatakse „maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks".

46. Siinkohal tundub olevat õigustatud mõtelda, et kuuenda direktiivi eesmärke ja ülesehitust arvesse võttes on kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimeses lõigus osutatud mõistel „ettevõte" sisuline tähendus, st see on seotud maksukohustuslase majandustegevusega. Seega tundub mulle piisav, kui tõdeda, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ei saa kohaldada juhul, kui maksukohustuslane kasutab kapitalikaupa oma majandustegevuse raames nii maksustatavateks tehinguteks kui ka maksust vabastatud tehinguteks. Ehkki käesoleval juhul on tegemist ühe ja sama kauba segakasutamisega, kuulub käesolev olukord siiski kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 kohaldamisalasse; meenutagem siinkohal, et nimetatud lõige sätestab, et maha võib arvata üksnes sisendkäibemaksu selle osa, mis tekib maksustatavatest tehingutest. Seega võib mõiste „muu kui ettevõtte majandustegevuse eesmärk" hõlmata ainult muud kui maksukohustuslase majandustegevuse eesmärki.

47. Seejärel tuleb vaadelda küsimust, kas eelnev järeldus tähendab, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 kohaldamisala laieneb kapitalikauba kasutamisele maksukohustuslase igasuguse mittemajandusliku tegevuse eesmärgil, lisaks isiklikuks tarbeks kasutamisele.

48. Eelkõige kohtupraktikat arvestades arvan, et sellele küsimusele tuleb vastata eitavalt.

49. Esiteks ei tundu, et Euroopa Kohus oleks oma praktikas tõlgendanud kauba kasutamist „muul kui majandustegevuse eesmärgil" muu olukorrana kui kasutamine isiklikuks tarbeks. Euroopa Kohus on otsustanud, et „kuuenda direktiivi *süsteemist* tuleneb, et [selle] artikli 6 lõike 2 punkti a eesmärk on vältida seda, et kapitalikauba kasutamine isiklikul eesmärgil jääks maksustamata". [27]

50. Teiseks tuleb mainida, et eespool viidatud kohtuotsuses Securenta leidis Euroopa Kohus, et kuuendas direktiivis ei ole sätestatud nõudeid, mis käsitleksid meetodeid või kriteeriume, mida liikmesriikidel tuleks kohaldada, kui nad kehtestavad õigusnorme,

27 – Vt 27. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 50/88: Kühne (EKL 1989, lk 1925, punkt 8); eespool viidatud kohtuotsus Mohsche (punkt 8); 16. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-258/95: Fillibeck (EKL 1997, lk I-5577, punkt 25); 11. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-155/01: Cookies World (EKL 2003, lk I-8785, punkt 56) ja eespool viidatud kohtuotsus Wollny (punkt 31) (kohtujuristi kursiiv). Vt ka kohtujurist Sharpstoni 23. oktoobri 2008. aasta ettepanek kohtuasjas C-371/07, milles tehti eespool viidatud kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca (ettepaneku punkt 42). Vt ka kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti b kohta eespool viidatud kohtuotsus Fillibeck (punkt 25).

mis lubavad sisendkäibemaksu jaotamist lähtudes sellest, kas vastavad kulud on seotud majandustegevuse või mittemajandusliku tegevusega.[28] Euroopa Kohus otsustas siiski, et liikmesriigid, kes peavad järgima neutraalse maksustamise põhimõtet, millel põhineb ühine käibemaksusüsteem, on kohustatud teostama oma kaalutlusõigust nii, et on tagatud käibemaksu mahaarvamine üksnes selles osas, mis vastab nende tehingute maksumusele, mille puhul tekib mahaarvamise õigus.[29] On väheusutav, et juhul kui Euroopa Kohus oleks leidnud, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a lubab käsitada tasu eest teenuste osutamisena ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kapitalikauba kasutamist mittemajanduslikul eesmärgil nii, et maksukohustuslane võiks kõnealuse kauba omandamisel tasutud sisendkäibemaksu täielikult maha arvata, oleks ta ühelt poolt kinnitanud liikmesriikide pädevust kehtestada eeskirjad majandusliku ja mittemajandusliku tegevusega seotud kulutustega kaasneva sisendkäibemaksu jaotamise kohta ja teiselt poolt *nõudnud* liikmesriikidelt selle tagamist, et käibemaksu arvataks maha üksnes selles osas, mis vastab nende tehingute maksumusele, mille puhul tekib mahaarvamise õigus.

51. Juhul kui Euroopa Kohus tõlgendaks kuuenda direktiivi artikli 6 lõiget 2 kui üldist erandit kuuenda direktiivi artikli 17 sätetest, oleksid eespool viidatud kohtuotsuses Securenta esitatud hinnangud olnud vähemalt nüansirikkamad või siis oleks neid täiendanud mõned kuuenda direktiivi artikli 6 lõikega 2 seotud märkused. Vastavalt kohtupraktikale ei takistanud miski Euroopa Kohtul kõnealust sätet tõlgendamast, olgugi et sellele ei viidatud otseselt kohtuasjas Securenta esitatud eelotsuse küsimustes.[30]

52. Esitatud põhjendustest lähtudes nõustun ma kolmandaks kohtujurist Sharpstoni eespool viidatud kohtuasjas Danfoss ja AstraZeneca esitatud arvamusega, mille kohaselt kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 2 on mõeldud hõlmama kasutuseesmärke, mis jäävad maksustatavast majandustegevusest täielikult välja,[31] st mis ei teeni ei otseselt ega ka kaudselt ettevõtja huve.

53. Kuid see, et maksukohustuslane kasutab kaupa mittemajandusliku tegevuse eesmärgil ning samal ajal ka maksustatava majandustegevuse eesmärgil, võib paljudel juhtudel otseselt või kaudselt teenida ettevõtja huve põhimõtteliselt vastupidi kõnealuse kauba kasutamisele isiklikul otstarbel. Kui lubada laiendada kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2

28 – Eespool viidatud kohtuotsus Securenta (punkt 33).

29 – *Ibidem*, punktid 36 ja 37.

30 – Kohtupraktika kohaselt on Euroopa Kohtu ülesanne esitada siseriiklikule kohtule kõik ühenduse õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel, olenemata sellest, kas siseriiklik kohus neile oma küsimustes viitas või mitte: vt seoses kuuenda direktiivi kohaldamisalaga 12. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-452/03: RAL (Channel Islands) jt (EKL 2005, lk I-3947, punkt 25).

31 – Eespool viidatud kohtujuristi ettepanek (punkt 38).

kohaldamisala kauba kasutamisele maksukohustuslase mittemajandusliku tegevuse eesmärgil, tooks see endaga kaasa ka kohustuse eristada igal konkreetsel juhul üksteisest kasutuseesmärgid, mis ei ole kindlasti majandustegevusega seotud, ning need, mis seda on. Sellest tulenevalt muutuks ühine käibemaksusüsteem keerukamaks, mis aga ei ole minu arvates üldiselt kooskõlas kuuenda direktiivi mõttega. [32]

54. Seega arvan, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 2 nimetatud kasutamine „muul kui majandustegevuse eesmärgil" ei saa sisaldada igasugust kasutamist maksukohustuslase mittemajandusliku tegevuse eesmärgil. [33]

55. Selline hinnang ei kahjusta väljendi „muu kui majandustegevuse eesmärk" kasulikku mõju, kuna seda saab laiendada isiklikul eesmärgil kasutamisele maksukohustuslase või tema töötajate suhtes kolmandate isikute poolt. Nagu Portugali valitsus oma kirjalikes märkustes nentis, oleks olukord selline näiteks juhul, kui VNLTO oleks kasutanud kapitalikaupa nii oma maksustatava tegevusega seoses kui ka mõne oma liikme või mõne liikme juhi isiklikuks tarbeks. Kuid nagu ma olen juba maininud, ei paista selline olevat olukord, mille puhul VNLTO soovis tugineda kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimesele lõigule.

56. Arvan seega, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu ja artikli 17 tõlgendus, millel põhineb eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsusetaotluse küsimuste aluseks olev eeldus, on ekslik. Seega arvan, et need küsimused ei ole põhikohtuasja lahendamisel asjakohased.

57. Sellest lähtudes teen ettepaneku vastata eelotsusetaotluse küsimusele esmajärjekorras, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimest lõiku ei kohaldata ettevõtte vara hulka loetud kapitalikauba kasutamisele maksukohustuslase mittemajanduslikuks tegevuseks.

58. Esimeses ning seejärel vajaduse korral ka teises eelotsuse küsimuses tõstatatud spetsiifilisemaid aspekte tuleb vaadelda vaid juhul, kui Euroopa Kohus ei peaks nõustuma eelneva hinnanguga. Seega vaatlen ma neid küsimusi alljärgnevalt üksnes teisejärgulistena.

32 – Vt analoogia alusel 7. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-390/96: Lease Plan (EKL 1998, lk I-2553, punkt 28), milles Euroopa Kohus lükkas tagasi püsiva tegevuskoha olemasolu kindlaksmääramise kriteeriumi, kuna see ei olnud „kindel, lihtne ja kasutuskõlblik ning vastavuses kuuenda direktiivi mõttega".

33 – Vt kohtujurist Jacobsi ettepanek eespool viidatud kohtuasjas, milles tehti otsus Charles ja Charles-Tijmens (ettepaneku punkt 59).

B. *Esimeses eelotsuse küsimuses tõstatatud spetsiifilised aspektid*

59. Nagu juba mainitud, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 ja artikli 17 alusel on käibemaksukohustuslasel õigus muid kui kapitalikaupu ning teenuseid, mida kasutatakse nii majandustegevuse eesmärgil kui ka muul kui majandustegevuse eesmärgil, oma ettevõtte vara hulka lugeda ning seega nende kaupade omandamisel ja teenuste saamisel tasutud käibemaksu kohe ja täies ulatuses maha arvata.

60. Kõigepealt tuleb meenutada, et kohtupraktika kohaselt on huvitatud isikul kapitalikauba kasutamise puhul nii kutsetegevuseks kui ka isiklikul eesmärgil võimalus käibemaksuga seoses valida, kas lugeda see kaup tervenisti oma ettevõtte vara hulka, jätta see tervikuna oma isikliku vara koosseisu, jättes selle seega täielikult ühisest käibemaksusüsteemist välja, või lugeda see oma ettevõttesse kuuluvaks üksnes vastavalt tegelikule kutsealasele kasutamisele. [34]

61. Nagu ma juba eespool mainisin, kui maksukohustuslane käsitab ettevõtte varana kapitalikaupu, mida ta kasutab nii kutsetegevuseks kui ka isiklikul eesmärgil, siis nende kaupade omandamisel tasutud sisendkäibemaks on põhimõtteliselt täies ulatuses ja kohe mahaarvatav. [35]

62. Kuna aga kasutamist maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või muul kui majandustegevuse eesmärgil käsitatakse maksustatava tehinguna kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a alusel, siis maksukohustuslasel, kes otsustab kapitalikauba täielikult oma ettevõtte vara hulka lugeda ning kes kasutab ühte osa sellest isiklikuks tarbeks, on kohustus tasuda käibemaksu nimetatud kasutamisega seotud kogukulult; see kohustus on vastavuses õigusega maha arvata sisendkäibemaksu asjaomase kapitalikauba omandamise või ehituse kogukuludelt. [36]

63. Sellega seoses tuleb teha selgeks, kas asjaolu, et Euroopa Kohtu selline praktika on välja kujunenud kapitalikaupade segakasutamise kontekstis, on puhas kokkusattumus, või vastupidi, sellel on kindel põhjus, mis tuleneb kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktist a.

34 – Vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused HE (punkt 46); Charles ja Charles-Tijmens (punkt 23), samuti Wollny (punkt 21).

35 – Eespool viidatud kohtuotsused Charles ja Charles-Tijmens (punkt 24) ning Wollny (punkt 22).

36 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Wollny (punktid 23 ja 24 ning seal viidatud kohtupraktika).

64. Esiteks, sõna-sõnalt lugedes ei käsitleta kõnealuses sättes mitte ainult kapitalikauba kasutamist, vaid laiemalt „kauba kasutamist”.

65. Teiseks tuleb tõdeda, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 tõlgendamisega seotud kohtupraktikas ei ole Euroopa Kohus kordagi määratlenud mõistet „kapitalikaup”, millele ta pidevalt viitab.

66. Otsuses kohtuasjas Verbond van Nederlandse Ondernemingen, [37] milles käsitleti nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad artikli 17 tõlgendamist, [38] leidis Euroopa Kohus, et „kapitalikaubad” nii selle *mõiste tavatähenduses* kui ka direktiivi 67/228 kontekstis hõlmab kaupu, mis majandustegevuse eesmärgil kasutamisel eristuvad püsivuse ja väärtuse poolest, mistõttu soetusmaksumust ei võeta üldiselt arvesse kui jooksvat kulu, vaid mitme eelarveaasta jooksul amortiseeritud kulu. [39]

67. Euroopa Kohus on selle määratluse kesksed elemente, st kõnealuste kaupade püsivust ning nende omandamiskulude samaaegse mahakandmist korranud tõlgendades kuuenda direktiivi artiklit 20, mis käsitleb eelkõige kapitalikaupadega seotud mahaarvamise korrigeerimise perioodi, [40] hoolimata sellest, et kõnealune säte annab liikmesriikidele õiguse määratleda kapitalikauba mõiste. [41]

68. Ehkki kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu ja sama direktiivi artikli 20 materiaalõiguslikud kohaldamisalad ei kattu, [42] on Euroopa Kohus jõudnud seisukohale, et neil on siiski sama eesmärk, [43] ning see võiks minu arvates olla piisav põhjendus väita, et „kapitalikauba” määratluse kesksed elemendid kõnealuse direktiivi artikli 20 mõistes, st kõnealuste kaupade kasutamise püsivus ning nende omandamiskulude samaaegne mahakandmine – mis tulenevad pealegi ka selle mõiste tavatähendusest – on asjakohased ka seoses sellega, kuidas Euroopa Kohus on kõnealust mõistet kasutanud kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 tõlgendamisel.

37 – 1. veebruari 1977. aasta otsus kohtuasjas 51/76: Verbond van Nederlandse Ondernemingen (EKL 1977, lk 113).

38 – EÜT 1967, 71, lk 1303.

39 – Vt kõnealuse kohtuotsuse punkt 12.

40 – 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-63/04: Centralan Property (EKL 2005, lk I-11087, punkt 55).

41 – Vt kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 4. Vt selle kohta 6. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-98/07: Nordania Finans ja BG Factoring (EKL 2008, lk I-1281, punkt 32).

42 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Uudenkaupingin kaupunki (punktid 30–34).

43 – Eespool viidatud kohtuotsus Wollny (punktid 35–37).

69. Nagu nähtub kaudselt, kuid kindlalt käesoleva ettepaneku punktis 62 viidatud kohtupraktikast, nõutakse vastavalt kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktile a omandatud kauba isiklikul eesmärgil kasutamise eest tasutud käibemaks sisse sellise kauba kasutusaja jooksul, mille eest sisendkäibemaks maha arvati. 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 (fiktiivse) teenuse osutamise jaoks vajalikelt kuludelt käibemaksu sissenõudmine peab olema astmeliselt jaotatud. [44] Juhul kui muutub kauba see osa, mille maksukohustuslane on võtnud kasutusele isiklikuks tarbeks, on maksukohustuslase poolt kõnealuse kauba kasutamisega seotud tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimine teatud mõttes automaatne, [45] kuna korrigeerimine muutub vastavalt kauba tegelikule isiklikuks tarbeks kasutamisele [46] kogu kasutusaja jooksul või lühema perioodi vältel, mis põhineb kuuenda direktiivi artikli 20 lõigetes 2 ja 3 sätestatul, nagu Euroopa Kohus tundub möönvat. [47]

70. Seega, nagu väitsid sisuliselt Madalmaade, Portugali ja Ühendkuningriigi valitsus ning komisjon, viidates eelkõige punktile 88 kohtujuristi ettepanekus eespool viidatud kohtuasjas, milles tehti otsus Charles ja Charles-Tijmens, omandab kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktis a sätestatud mehhanism mõtte vaid juhul, kui kauba tarbimine on järkjärguline, st kui tegemist on kapitalikaubaga, mitte muude kaupadega, mida tarbitakse põhimõtteliselt kohe.

71. Muude kui kapitalikaupade puhul tuleb minu arvates lahendus leida kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 sätetest, st maksukohustuslane peab määrama kindlaks jaotuse asjaomaste kaupade kutsealase kasutamise ja muudel eesmärkidel kasutamise vahel ning maha arvama käibemaksu summa, mis vastab kõnealuste kaupade tegelikule majandustegevuse eesmärkidel kasutamisele ajahetkel, mil käibemaks tuleb tasuda.

72. See kehtib minu arvates ka selliste kaupade puhul, mis kaotavad oma eristusvõime, kuid mis pärast nende omandamist liigitatakse kapitalikaupade hulka ja mis säilitavad oma kapitalikauba väärtuse. [48] Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese

44 – Vt selle kohta kohtujurist Léger' ettepanek eespool viidatud kohtuasjas, milles tehti otsus Wollny (ettepaneku punkt 70).

45 – Vt selle kohta kohtujuristi ettepanek eespool viidatud kohtuasjas, milles tehti otsus Charles ja Charles-Tijmens (ettepaneku punkt 61).

46 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Enkler (punktid 36 ja 37).

47 – Eespool viidatud kohtuotsus Wollny (punktid 37 ja 53).

48 – Vt analoogia alusel 17. mai 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-322/99 ja C-323/99: Fischer ja Brandenstein (EKL 2001, lk I-4049, punkt 67) kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 tõlgendamise kohta; kõnealuses sättes loetakse tarneks tasu eest maksukohustuslase poolt tema põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine isiklikuks tarbeks või kasutamine muuks kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt või selle osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata.

lõigu punkt a puudutab vaid sellise kauba enda kasutamist, mis on omandatud siis, kui sellelt kaubalt võis käibemaksu maha arvata, mitte kõnealuse kauba kasutamise ja hooldamisega kaasnevaid kulutusi. [49]

73. Mis puudutab kaupu, mis liidetakse kapitalikaubaga pärast selle omandamist, kuid mis suurendavad selle väärtust, siis lisaks sellele, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktis a käsitletakse kapitalikaupa vaid selle omandamise hetkel, tundub mulle ühise käibemaksusüsteemi lihtsuse huvides eelistatav, et selliste kaupade omandamisel tasutud sisendkäibemaks jaotatakse vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 sätestatud korrale. Ühendkuningriigi valitsus on oma kirjalikes märkustes üksikasjalikult selgitanud, et kõnealuste kaupade omandamise hetke ja nende eeldatava kasutusaja erinevusest tulenevalt tooks kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a kohaldamine kaasa selle, et maksukohustuslane peaks igal aastal arvestama iga kapitalikaubaga liidetud kauba pealt käibemaksu, ning selline ülesanne tundub väga keeruline. [50]

74. Teenuste suhtes on eelotsusetaotluse esitanud kohus arvamusel, et kapitalikaupade segakasutamisele kohaldatavat süsteemi oleks ehk võimalik laiendada teenustele, mis raamatupidamises maha kantakse (st „kapitaliteenustele"), kuna ettevõtte juhtimise seisukohalt ei erine need teenused kapitalikaupadest. Komisjon jagab seda seisukohta võrdse kohtlemise põhimõttest tulenevatel põhjustel [51] ning selle hinnanguga liitus kohtuistungil ka Ühendkuningriigi valitsus. Kuid Madalmaade, Saksamaa ja Portugali valitsus ei nõustu eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud laiendamisvõimalusega. Kõnealused valitsused viitavad eelkõige kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu sõnastusele. Madalmaade ja Saksamaa valitsus tunduvad siiski nõustuvat sellega, et kapitalikaubaga pärast selle omandamist liidetud teenused võiksid kuuluda kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a kohaldamisalasse.

75. Arvan, et viimati esitatud hinnanguga ei saa nõustuda eelkõige samadel põhjustel, mis on nimetatud käesoleva ettepaneku punk-

49 – Eespool viidatud kohtuotsus Kühne (punkt 13).

50 – Vastavalt käesoleva ettepaneku 17. joonealuses märkuses kirjeldatud meetodile. Ühendkuningriigi valitsus toob näiteks 2000. aastal omandatud purjelaeva (kapitalikaup), mis on peamiselt ette nähtud üürileandmiseks, kuid mida kasutatakse 20% aastast isiklikuks tarbeks ning millel maksukohustuslane vahetab 2001. aastal välja masti (mille eeldatav kasutusaeg on 15 aastat ehk kuni aastani 2016), seejärel vahetab 2002. aastal välja puust teki (mille eeldatav kasutusaeg on 10 aastat ehk kuni aastani 2012), seejärel vahetab 2003. aastal välja ankru (mille eeldatav kasutusaeg on 8 aastat ehk kuni aastani 2011) jne. Sellisel juhul peaks maksukohustuslane igal aastal jagama iga nimetatud kauba netohinna selle eeldatava kasutusajaga ning korrutama saadud tulemuse kohaldatava riikliku käibemaksumääraga ja isiklikuks tarbeks kasutamise protsendiga vastaval aastal.

51 – Komisjon võrdleb oma märkustes olukorda, kus ettevõtja hangib ainuomandisse sõidukeid, mida kasutatakse ka maksukohustuslase isiklikuks tarbeks ning mille puhul võidakse kohaldada kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a sätteid, ning olukorda, kus sama ettevõtja hangib sõidukeid liisinguga ning kus sõidukeid samuti kasutatakse maksukohustuslase isiklikuks tarbeks.

tides 72 ja 73 seoses kapitalikaubaga pärast selle omandamist liidetud kaupadega. [52]

76. Seoses kapitalikaupade segakasutamisele kohaldatava süsteemi laiendamisega kapitaliteenustele tuleb kõigepealt mainida, et ükski kuuenda direktiivi säte ei reguleeri ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kapitaliteenuse kasutamist maksukohustuslase isiklikuks tarbeks. Esiteks, nagu ma eespool juba rõhutasin, käsitleb kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a ainuüksi kaupu. Teiseks käsitab sama direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt b tasu eest teenuste osutamisena üksnes *maksukohustuslase poolt,* mitte *kolmandate isikute poolt* tasuta teenuste osutamist maksukohustuslasele endale või tema töötajatele. [53]

77. Teenuste kasutamise väljajätmist kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a kohaldamisalast ning samal ajal sama sätte esimese lõigu punkti b kohaldamisala piiramist teenuste osutamisega maksukohustuslase poolt võib tõlgendada kahte moodi.

78. Ühelt poolt võiks arvata, et ühenduse seadusandja on leidnud, et kolmandate isikute poolt maksukohustuslasele osutatud teenuste kasutamist isiklikul eesmärgil tuleb käsitleda nii, et kapitaliteenuse omandamiselt tasutava sisendkäibemaksu summad jaotatakse majandustegevuse eesmärgil kasutamise ja isiklikuks tarbeks kasutamise vahel, mitte nii, et maksustatakse seda isiklikuks tarbeks kasutamist, mis vastab õigusele kohe ja täies ulatuses maha arvata sisendkäibemaksu vastavalt kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktile a.

79. Kuna sellisel juhul ei käsitata kapitaliteenuste kasutamist isiklikuks tarbeks tasu eest teenuste osutamisena, jääb see välja kuuenda direktiivi kohaldamisalast ja seega ka kõnealuse direktiivi artikli 17 lõikes 5 sätestatud eeskirjade kohaldamisalast, kuna, nagu Euroopa Kohus on järeldanud, selle sätte nõuded laienevad vaid sisendkäibemaksule, mis kaasneb eranditult vaid majandustegevu-

52 – Vt ka eespool viidatud kohtuotsus Mohsche (punkt 14). Seega ei puuduta see teenuseid, mida on kasutatud sellise kapitalikauba nagu kinnisvara omandamiseks või ehitamiseks ja mis eelnevad kõnealusele omandamisele või on sellega samaaegsed: vt selle kohta 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-269/00: Seeling (EKL 2003, lk I-4101, punkt 43) ja eespool viidatud kohtuotsus Wollny (punkt 24), mille kohaselt „[…] on maksukohustuslasel, kes käsitab hoonet tervenisti põhivahendite hulka kuuluvana ja kes kasutab ühte osa sellest isiklikuks tarbeks, esiteks õigus maha arvata sisendkäibemaksu nimetatud hoone *ehituse kogukuludelt* ja teiseks, sellele vastav kohustus tasuda käibemaksu nimetatud kasutamisega seotud kogukulult" (kohtujuristi kursiiv). Vt ka eespool viidatud kohtuotsus Wollny (punktid 27 ja 50).

53 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Hotel Scandic Gåsabäck (punkt 23) ja Danfoss ja AstraZeneca (punkt 48), mille kohaselt „[…] takistab kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkt b käibemaksukohustuslasel või tema töötajatel kasutada maksuvabalt *käibemaksukohustuslase poolt* osutatavaid selliseid teenuseid, mille eest eraisik oleks pidanud käibemaksu maksma" (kohtujuristi kursiiv). Vt ka kohtujurist Jacobsi ettepanek eespool viidatud kohtuasjas, milles tehti otsus Mohsche (ettepaneku punkt 22).

sega seotud kulutustega. [54] Sellisel juhul kerkib siiski küsimus algselt maha arvatud käibemaksu korrigeerimise kohta siis, kui kapitaliteenuse mahakandmise perioodil muutub kapitaliteenuse kutsetegevuseks kasutamise osakaal (ning seega vastavalt ka selle isiklikuks tarbeks kasutamise osakaal), kuna kuuenda direktiivi artikli 20 lõiked 2 ja 3 käsitlevad mahaarvamise korrigeerimist vaid kapitalikaupade puhul.

80. Järelikult ning teiselt poolt võiks seega arvata, et kuna puuduvad kapitaliteenuste segakasutamist käsitlevad ühenduse õigusnormid, on ühenduse seadusandja soovinud jätta liikmesriikidele võimaluse valida, kas jaotada sisendkäibemaks kapitalikauba majandustegevuse eesmärgil kasutamise ja isiklikuks tarbeks kasutamise vahel, millisel juhul on võimalik maha arvata vaid majandustegevuse eesmärgil kasutamisega seotud osa, või käsitada kapitaliteenuste kasutamist isiklikuks tarbeks tasu eest teenuste osutamisena, nii et käibemaksu tasumine jaguneb vastavalt kulutustele, mis on seotud nii kapitalikauba majandustegevuse eesmärgil kasutamisega kui ka isiklikuks tarbeks kasutamisega.

81. Sellisel juhul on selge, et liikmesriigid peavad oma pädevuse teostamisel arvestama kuuenda direktiivi eesmärki ja ülesehitust ning eelkõige järgima neutraalse maksustamise põhimõtet, millel põhineb ühine käibemaksusüsteem. [55]

82. Olenemata vastusest üldisele küsimusele, kas liikmesriik võib õigustatult kapitalikauba segakasutamisele kohaldatavat süsteemi sellisena, nagu see on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktis a, laiendada kapitaliteenuse segakasutamisele, ilma et see tooks kaasa konkurentsimoonutusi ja erinevusi liikmesriikide maksukoormuse tasemes, ei nähtu toimiku asjaoludest, nagu oleks Madalmaade kehtivates õigusnormides selline võimalus ette nähtud. Sellega seoses on eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnastanud vaid oletuse, et liikmesriikidel on *ühenduse õigusaktide kohaselt* kohustus laiendada kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 2 sätestatud kapitalikauba segakasutamisele kohaldatavat süsteemi ka teenustele, sh kapitaliteenustele. Kuid nagu juba mainitud, tuleb see oletus minu meelest kõrvale jätta.

83. Igal juhul ja vastupidi komisjoni märkustes esitatud väidetele ei tähenda keeld kohaldada kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu sätteid kapitaliteenuste segakasutamisele minu arvates seda, et maksukohustuslase kanda jääks majandustegevuse eesmärgil kasutamisega seoses maksukoormus, mis on vastuolus neutraalsuse

54 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Securenta (punkt 33).

55 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Securenta (punktid 35 ja 36).

põhimõttega. Kuna vaid isiklikuks tarbeks kasutatud osa käsitatakse tasuta tehinguna, siis maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil kasutamisega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamine oleks täiesti võimalik.

84. Kõiki neid põhjuseid arvestades ning juhul, kui Euroopa Kohus otsustab vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimeses küsimuses tõstatatud spetsiifilistele aspektidele, teen ettepaneku vastata kõnealusele küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et see ei laiene ei muude kui kapitalikaupade segakasutamisele ega ka teenuste segakasutamisele.

C. *Teises eelotsuse küsimuses tõstatatud spetsiifilised aspektid*

85. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu teist küsimust tuleb vaadelda vaid juhul, kui Euroopa Kohus ei nõustu minu esmase ettepanekuga ega ka teise võimalusena pakutud vastusega esimesele küsimusele.

86. Nagu ma juba eespool rõhutasin, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selle viimase küsimusega sisuliselt teada seda, et *kui kaupadele, mis ei ole kapitalikaubad, ning teenustele võidakse kohaldada kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimeses lõigus sätestatud korda*, siis esiteks millise perioodi vältel toimub maksustamine ehk täpsemalt, kas ühekordselt või mitme deklareerimisperioodi vältel, ning teiseks, kuidas tuleb määrata maksustatav summa nende kaupade ja teenuste puhul, mida käibemaksukohustuslane raamatupidamises maha ei kanna.

87. Käibemaksu sissenõutavaks muutumise kohta tuleb tõdeda, nagu Madalmaade ja Portugali valitsus on oma kirjalikes märkustes väitnud, et kuna kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktis a nimetatud teenuste osutamist käsitatakse tasu eest teenuste osutamisena, siis on käibemaksu sissenõutavust käsitlev kord sama. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 esimesele lausele tekib maksustatav teokoosseis ning maks muutub sissenõutavaks pärast teenuse osutamist.[56] Juhul kui kapitalikaupa kasutatakse osaliselt isiklikuks tarbeks, muutub käibemaks järelikult sissenõutavaks kõne-

56 – Siinkohal tuleb märkida, et kõnealuse direktiivi artikli 10 lõike 2 kolmas lause annab liikmesriikidele võimaluse teatavatel juhtudel ette näha, et kaupade ja teenuste pidevaid tarneid, mis toimuvad teatava ajavahemiku jooksul, käsitatakse lõppenuna vähemalt ühe aasta järel. See võimalus, millele viitas oma kirjalikes märkustes ka Madalmaade valitsus seoses kuuenda direktiivi artikli 6 lõikes 2 nimetatud teenuste osutamisega, lisati kuuendasse direktiivi alles nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiivi 2000/65/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388 seoses käibemaksu tasumise eest vastutava isiku määramisega (EÜT L 269, lk 44; ELT eriväljaanne 09/01, lk 338), vastuvõtmisega. Kõnealuse direktiivi sätted tuli võtta liikmesriikide õigusesse üle hiljemalt 31. detsembril 2001. Järelikult ei ole kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 kolmas lause põhikohtuasja asjaolude suhtes *ratione temporis* kohaldatav, kuna nimetatud asjaolud puudutavad, nagu juba mainitud, ainuüksi VNLTO maksustamisaastat 2000.

aluse kasutamise hetkel. Selliste kaupade (ja teenuste) puhul, mille tarbimine toimub kohe, tundub olevat õigustatud mõtelda, et käibemaksu tasutakse üks kord ehk siis maksukohustuslase poolt asjaomase maksustamisperioodi kohta esitatud deklaratsiooni kohaselt; liikmesriikidel on vastavalt kuuenda direktiivi artikli 22 lõikele 4 pädevus määrata maksustamisperioodi pikkus. Ühendkuningriigi valitsus märkis oma kirjalikes märkustes, et sellise lähenemise eeliseks on esiteks lihtsus, samas võiks see aidata tagada võrdset kohtlemist lõpptarbijaga, kes ei saa jagada käibemaksu mõju pikema perioodi peale kui see, mis vastab kohe tarbitava kauba või teenuse tegelikule kasutusajale.

88. Kapitaliteenuste puhul tundub mulle, nagu on väitnud ka Ühendkuningriigi valitsus, et miski ei takista liikmesriike jaotamast maksustamist asjaomase teenuse mahakandmise perioodile või, nagu Euroopa Kohus on heaks kiitnud kapitalikaupade puhul, lühemale perioodile, mis vastab näiteks kuuenda direktiivi artiklis 20 sätestatud mahaarvamise korrigeerimise perioodile. [57]

89. Ning lõpuks meenutagem seoses eelotsuse küsimuse selle osaga, mis puudutab käibemaksu maksubaasi määramist nende kaupade ja teenuste puhul, mis ei kuulu mahakandmisele, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c kohaselt moodustab maksubaasi kõnealuse direktiivi artikli 6 lõikes 2 nimetatud tarnete puhul maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele. See mõiste vastab kuludele, mis on seotud kauba endaga, [58] aga ka kauba omandamiskuludele, milleta ei oleks seda isiklikuks tarbeks saanud kasutada. [59] Euroopa Kohus on siiski leidnud, et kuues direktiiv ei sisalda asjaomase kogukulu kindlaksmääramise reeglite ühetaoliseks ja täpseks määratlemiseks vajalikke juhiseid, seega tuleb nõustuda, et liikmesriikidel on nende reeglite osas teatav kaalutlusruum tingimusel, et nad ei kaldu kõrvale kõnealuse sätte eesmärgist ja asetusest kuuenda direktiivi ülesehituses. [60]

90. Sisuliselt nähtub Madalmaade valitsuse kirjalikest märkustest, et Madalmaade õigusnormides seotakse kõikide direktiivi artikli 6 lõikes 2 nimetatud teenuste osutamise maksubaasi arvutamisel arvesse võetavate elementide kindlaksmääramine maksubaasiga, mida kohaldatakse „tavalisele" tasu eest teenuste osutamisele. Arvan, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida selle väite tõesust põhikohtuasjas ning vaadelda käesoleva ettepaneku eelmises punktis esitatud põhimõtetest lähtudes, kas selline samastamine, niivõrd kui see on seotud käibemaksu maksubaasi määramisega, on kooskõlas eelkõige neutraalse maksustamise põhimõttega.

57 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Wollny (punktid 42 ja 48).

58 – Eespool viidatud kohtuotsused Enkler (punkt 36) ja Wollny (punkt 27).

59 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Wollny (punkt 27).

60 – *Ibidem* (punkt 28).

VI. Ettepanek

91. Kõikidest eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen ettepaneku vastata Hoge Raad der Nederlandeni 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 (muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ) artikli 6 lõike 2 esimest lõiku tuleb tõlgendada nii, et seda ei saa kohaldada ettevõtte vara hulka kuuluva kapitalikauba kasutamisele maksukohustuslase mittemajanduslikuks tegevuseks, mis ei ole käibemaksuga maksustatav.