

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 4. mail 20061(1)

Kohtuasi C-251/05

Talacre Beach Caravan Sales Ltd

versus

Commissioners of Customs & Excise

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Court of Appeal (England & Wales) Civil Division (Ühendkuningriik))

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikkel 28 – Vähendatud maksumäär (nullmäär) – Haagiselamute tarnimine – Nullmaksumäära kohaldamise välistamine koos haagiselamuga tarnitud sisustusele

I. Sissejuhatus

1. Kuuenda käibemaksudirektiivi(2) (edaspidi „kuues direktiiv”) artikkel 28 võimaldab liikmesriikidel teatud tingimustel säilitada üleminekuajal vähendatud maksumäärad. Kooskõlas selle sättega maksustab Ühendkuningriik teatud haagiselamute tarnimise nullmääraga (vabastamine käibemaksust koos tasutud käibemaksu mahaarvamise õigusega, nimetatakse ka *zero-rating*’uks). Nullmaksumäär ei kehti siiski haagiselamute eemaldatavale sisutusele (*removable contents*)(3).

2. Selle vaidlustab põhikohtuasjas Talacre Beach Caravan Sales Ltd (edaspidi „Talacre” või „apellatsioonkaebuse esitaja”). Ta leiab, et haagiselamud ja nende sisustus moodustavad ühe tarne. Kuuenda direktiivi põhimõtete kohaselt kohaldatakse ühele ühtsele tarnele ka üksnes ühte käibemaksumäära. Käesoleval juhul on selleks nullmäär, millega maksustatakse tarne peamiseks osaks olevat haagiselamut.

3. Eelotsusetaotlusega soovib Court of Appeal (England & Wales) Civil Division (apellatsioonikohtu tsiviilkolleegium) selgitada, kas apellatsioonkaebuse esitaja seisukoht on õige. Kui see peaks nii olema, tuleks eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates jätta asjas kohaldamata siseriiklikud sätted, mis näevad ette sisustuse tarne erineva maksustamise hariliku maksumääraga.

II. Õiguslik raamistik

A. Kuuenda käibemaksudirektiivi asjakohased sätted

4. Kuuenda direktiivi artikli 12 lõige 3(4) sätestab ühtse käibemaksumäära, mis ei tohi olla

madalam kui 15%, ja vähendatud maksumäärad, mida võib kohaldada teatud, lisas H väljatoodud kaupadele.

5. Sellest lubab kuuenda direktiivi artikli 28 lõige 2(5) üleminekuajal erandeid teha:

„Olenemata artikli 12 lõikest 3 kehtivad artiklis 28l osutatud üleminekuajal[(6)] järgmised sätted.

a) Maksuvabastused, mille puhul tagastatakse eelnenud etapis makstud maks, ja artikli 12 lõikes 3 sätestatud vähendatud määrade alammäärast väiksemad vähendatud määrad, mis kehtisid 1. jaanuaril 1991, on kooskõlas ühenduse õigusega ja vastavad 11. aprillil 1967(7) vastu võetud teise nõukogu direktiivi artikli 17 viimases taandes esitatud tingimustele, võib säilitada [...]”

B. Siseriiklikud õigusnormid

6. 1994. aasta Value Added Tax Act'i (seadus käibemaksu kohta) artikkel 30 reguleerib täpsemalt maksust vabastatud kaupasid koos tasutud käibemaksu mahaarvamise õigusega (*zero-rating*). Kaupade osas, mida maksustatakse nullmääraga, viitab selle sätte teine lõige 1994. aasta Value Added Tax Act'i 8. lisale. Mainitud lisa rühma 9 punktis 1 on „haagiselaadid, mille välismõõtmed on suuremad, kui käesoleval ajal on lubatud teeliikluses mootorsõiduki poolt veetavatele haagistele, mille tühimass on väiksem kui 2030 kilogrammi”.

7. Punkti 1 kohta käivast õiguslikult siduvast märkusest(8) tuleneb, et haagiselaadide suhtes kehtiv maksuvabastus ei laiene nende eemaldatavatele sisustusele (*removable contents*).

III. Faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimus

8. Talacre käitab haagiselaadilaagreid ja müüb seoses selle tegevusega uusi suuri püsivaks elamiseks mõeldud haagiselaadid, mis on üles seatud tema laagrites. Klientidele pakutakse täielikult sisustatud ja möbleeritud haagiselaadid. Neil endal puudub võimalus sisustuse osas kaasa rääkida.

9. Haagiselaadide tootja näitab Talacre'le esitatud arvetel eraldi haagiselaadide hinna ilma käibemaksuta ja sisustuse(9) hinna, millele on lisatud harilikus maksumääras käibemaks. Talacre müüb haagiselaadid lõpptarbijatele edasi ühtse hinnaga, mis sisaldab lisaks tasu laagrikoha eest. Seejuures ei eristata üksikute esemete maksumust ega näidata ka mingis vormis käibemaksu.

10. Talacre taotles Commissioners of Customs & Excise'ilt (Ühendkuningriigi pädev maksuhaldur käibemaksu sissenõudmise alal) edutult tagasi haagiselaadide sisustuselt tasutud käibemaksu. Ka madalama astme kohtud ei toetanud apellatsioonkaebuse esitaja seisukohta, et kogu haagiselaadu ning selle sisustus tuleb maksustada nullmääraga.

11. 24. mai 2004. aasta määrusega, mis jõudis Euroopa Kohtusse üle aasta hiljem, 15. juunil 2005. aastal, esitas Talacre apellatsioonkaebust arutanud Court of Appeal (England & Wales) Civil Division EÜ artikli 234 alusel järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kui liikmesriik on kasutanud kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ artikli 28 lõike 2 esimeses lõigus sätestatud õigust oma siseriiklike õigusaktidega kehtestatud erandite säilitamiseks selleks, et teatud kaupade tarnele kohaldada nullmäära, kuid on samade õigusaktide kohaselt jätnud teised kaubad nullmäära kohaldamisalast välja („välistatud kaubad”), siis kas sel juhul takistab asjaolu, et tegemist on ühe kaubatarnega (mis sisaldab ka välistatud kaupu), liikmesriigil välistatud kaupu hariliku määraga maksustamast?”

IV. Õiguslik hinnang

12. Vaieldamatult on asjassepuutuva siseriikliku sätte näol tegemist erandiga, mis vastab üldiselt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punktis a sätestatud üleminekuaja nõuetele.(10) Eelkõige tuleb lähtuda sellest, et teatud haagiselamute suhtes kehtis nullmaksumäär juba 1. jaanuaril 1991 ning see on kehtestatud täpselt määratletud sotsiaalsetel põhjustel lõpptarbivate huvides teise käibemaksudirektiivi artikli 17 mõttes.(11)

13. Eelotsusetaotluse osas(12) puudub vaidlus selle üle, et esiletoodud asjaoludel välistab siseriiklik õigus sisustusele nullmaksumäära kohaldamise, kuivõrd seda välistab erand 1994. aasta Value Added Tax Act'i 8. lisa rühma 9 esimese punkti kohta tehtud märkuses.

14. Selgitada tuleb üksnes, kas kuuenda direktiivi järgi tuleb haagiselamu tarnet koos sisustusega vaadelda käesoleva asja asjaolusid arvestades ühtse tarnena, millele kehtib üks käibemaksumäär, nimelt nullmäär, mida kohaldatakse tarne peamiseks osaks olevale haagiselamule. Teisisõnu, kas direktiiviga on vastuolus siseriiklik säte, mille kohaselt on haagiselamute ja nende sisustuse tarne maksustatud erinevate maksumääradega.

A. *Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a tõlgendamine*

15. Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkt a lubab liikmesriikidel säilitada üleminekuajal erandid, mis kehtisid 1. jaanuaril 1991. aastal. Seega viitab direktiiv asjassepuutuvatele siseriiklikele sätetele. Nendes määratakse järelikult, millised kaubad on maksust vabastatud. Ühendkuningriigi asjassepuutuvate sätete kohaselt on maksust vabastatud üksnes haagiselamu ise, mitte aga selle sisustus.

16. Põhimõtteliselt tuleb seda siseriiklikku määratlust rangelt järgida ning kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a ühemõttelise sõnastuse kohaselt ei tohi seda määratlust laiendada, nagu õigesti leidsid ka Ühendkuningriigi valitsus ning komisjon; lubatud on üksnes erandi kitsendamine.(13) Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkt a kujutab endast nimelt ühte nn *stand-still* klauslit. See sätte sisaldus juba direktiivi esialgses redaktsioonis ning sätestas tookord 31. detsembril 1975. aastal kehtinud erandite üleminekuaja. Viimane pidi takistama, et direktiivis sätestamata jäetud soodustuste kohene kaotamine tekitaks sotsiaalseid probleeme.(14)

17. Siseriiklikud maksuvabastused, mida võib säilitada kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a järgi, kalduvad mitmel moel kõrvale direktiivi süsteemist ning neid tuleb seetõttu tõlgendada kitsalt.(15)

18. Seda süsteemi iseloomustavad järgmised tunnused: põhimõtteliselt maksustatakse käibemaksuga kõik maksukohustuslase tasulised tehingud siseriigis ning kauba import (kuuenda direktiivi artikkel 2). Seejuures kohaldatakse tavaliselt direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a esimeses lõigus lähemalt defineeritud harilikku maksumäära.

19. Direktiiv sätestab sellest põhimõttest ise terve rea erandeid, millel on tihti sotsiaalpoliitiline taust. Nii võivad liikmesriigid kohaldada teatud tehingutele vähendatud maksumäära.(16) Lisaks on teatud tehingud kuuenda direktiivi artikli 13 alusel käibemaksust täielikult vabastatud.

20. Kuues direktiiv sätestab – lisaks liikmesriikidele antud teatud valikuvõimalustele – maksust vabastatud või vähendatud maksumääraga maksustatavate tehingute ammendava kataloogi. Selle eesmärk on käibemaksu ühtlustamine võimalikult suures ulatuses ning seeläbi konkurentsi moonutamise vältimine. Lisaks tagab ühtlustamine liikmesriikidele käibemaksu ühetaolise laekumise ning vastavalt sellele osamaksete tasumise ühenduse omavahenditesse.

21. Erandina eelnenust võib kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a järgi kohaldada

maksusoodustusi tehingutele, mis ei kuulu direktiivis endas sätestatud maksuvabade või vähendatud maksumääraga maksustatavate tehingute hulka. Eelkõige on siin tegemist sotsiaalsetel põhjustel sätestatud ühtlustamata soodustustega, mis sõltuvad liikmesriikide poliitilistest otsustest.(17) Sellega on tegemist käesolevas asjas.

22. Vaidlusalune soodustus kaldub ka oma ülesehituses kõrvale direktiivi süsteemist. Viimane näeb ette üksnes teatud vähendatud maksumäärad, mis ei tohi olla väiksemad kui 5%. Kui neid kohaldatakse, jääb õigus sisendkäibemaks maha arvata. Käibemaksu mahaarvamine on seevastu välistatud, kui kuuenda direktiivi artikli 13 alusel on antud käibemaksuvabastus täies ulatuses.(18) Maksuvaba on selle kohaselt üksnes see väärtuse juurdekasv, mis lisandub viimases astmes enne müüki lõpptarbijale.

23. Põhikohtuasjas kohaldatav *zero-rating* kujutab endast täiendavat soodustust. Nullmaksumäära kohaldamisel on kaup formaalselt maksustatud, mistõttu on õigus sisendkäibemaks maha arvata. Sellise erilise maksuvabastuse vormi puhul ei ole järelkult maksuvaba mitte üksnes see väärtuse juurdekasv, mis lisandub müügil lõpptarbijale, vaid ka eelnevate astmete väärtuse juurdekasv. Selline eriti kaugeleulatuv maksuvabastus on kuuendale direktiivile võõras.(19) Direktiivi kohaselt on maksuvabad üksnes ühendusesisesed tarned, mille puhul on siiski ka käibemaksu mahaarvamine lubatud.(20) Selles kontekstis ei anna *zero-rating* aga soodsat tagajärge, vaid näitab üksnes, et maksukohustus läheb üle sihtriigis asuvale ostjale.

B. *Siseriiklike maksuvabastuste kooskõla ühenduse õigusega*

24. Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkt a lubab säilitada üksnes need siseriiklikud maksuvabastused, mis *on kooskõlas ühenduse õigusega*. Seda, alles 1992. aastal sõnaselgelt direktiivi võetud tingimust tuleb mõista üksnes nii, et siseriiklik regulatsioon peab vastama *muus osas* ühenduse õiguse tingimustele, see tähendab osas, milles artikkel 28 ise erandeid ei tee, näiteks maksumäära või sisendkäibemaksu mahaarvamise osas.

25. Euroopa Kohtul on pädevus kontrollida, kas vastavate siseriiklike sätete säilitamiseks on täidetud kuuenda direktiivi artikli 28 tingimused. Seejuures on kontrollipädevus piiratud ühenduse õiguse poolt liikmesriikidele antud mänguruumiga, näiteks maksuvabastusega taotletavate sotsiaalsete eesmärkide sisu määratlemisel.(21) See piirang ei kehti siiski muus osas ühenduse õigusega arvestamise suhtes. Nii on Euroopa Kohus juba kontrollinud, kas siseriiklike maksuvabastuste puhul on järgitud neutraalse maksustamise põhimõtet.(22)

26. Talacre leiab, et nullmaksumäära kohaldamine üksnes haagiselamu välise kesta tarnele – ilma sellega koos tarnitud sisustusega – on vastuolus ühenduse õiguse põhimõtetega liitarnete kohta.

1. Euroopa Kohtu praktika liitarnete osas

27. Kuues direktiiv ei sisalda erisätteid selle kohta, millistel tingimustel tuleb seotud tehinguid vaadelda ühe tehinguna.(23) Kohtuotsuses CPP(24) on Euroopa Kohus aga sedastanud järgmised põhimõttelised seisukohad selles küsimuses:

„Arvestades neid kahte asjaolu, et ühelt poolt tuleneb kuuenda direktiivi artikli 2 lõikest 1, et tavaliselt tuleb iga teenust pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks, ning teiselt poolt vältimaks käibemaksusüsteemi toimimise moonutamist, ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks jagada, on esiteks tähtis selgeks teha asjassepuutuva tehingu olemus, selleks et teha kindlaks, kas maksukohustuslane osutab keskmiseks tarbijaks peetavale tarbijale mitu eraldiseisvat põhisooritust või ühe soorituse.”

28. Kui tehing hõlmab mitmeid erinevaid aspekte ja tegevusi, tuleb järelikult arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimumisel esinenud asjaolusid, selleks et kindlaks teha, kas tegemist on mitme eraldiseisva tehinguga või ühe tehinguga.(25) Seejuures on tegemist kahe vastandliku eesmärgiga. Ühelt poolt tuleb erinevaid üksiksooritusi hinnata vastavalt nende tunnustele diferentseeritult. Teisalt teeks ühtse soorituse liiga tugev lahutamine eraldi kvalifitseeritavateks üksiksooritusteks aga käibemaksunormide kohaldamise keeruliseks.(26)

29. Ühe sooritusega on tegemist eriti juhul, kui ühte või mitut aspekti tuleb pidada põhisoorituseks, samas kui vastupidisel juhul tuleb ühte või mitut aspekti pidada kõrvalsoorituseks või kõrvalsooritusteks, mille olukord maksustamise seisukohalt on sama, mis põhisoorituse puhul.(27) Teenust tuleb käsitleda põhiteenuse kõrvalteenusena siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend.(28)

30. Sama kehtib ka sellise olukorra kohta, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt keskmiseks tarbijaks peetavale tarbijale pakutud tehinguga hõlmatud aspekti on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks lahutamine oleks kunstlik.(29)

31. Küsimus tehingu ulatuse kohta omab käibemaksu seisukohalt erilist tähtsust mitte ainult maksustatavate tehingute koha kindlakstegemiseks, vaid ka maksumäära või käesoleval juhul kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastuse sätete kohaldamiseks.(30) Kui ühtse soorituse peamisele osale kehtib maksuvabastus, võib see viidatud põhimõtete kohaselt laieneda ka soorituse muudele osadele, mis iseseisvate tehingutena oleksid maksustatavad.(31)

32. Ühele (liit)tarnele saab kohaldada ka ainult ühte maksumäära. Liittarnete kohta käivas Euroopa Kohtu praktikas tõstatatud eesmärgiga hoida käibemaksusüsteem toimivana oleks vastuolus ühe tarne puhul maksustatava summa jagamine mitmete erinevate käibemaksumäärade vahel.

33. Otsuses kohtuasjas C-384/01: komisjon vs. Prantsusmaa(32) tundub Euroopa Kohus lubavat, et tarne „osa” maksustatakse vähendatud maksumääraga. Kohtuotsuse esemeks oli elektri- ja gaasitarnetega seotud liitumistasu maksustamine vähendatud maksumääraga, samas kui kogustes seisnevat tarnet maksustati jätkuvalt hariliku maksumääraga.

34. Euroopa Kohus tegeles selles liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses siiski eeskätt küsimusega, kas komisjon on tõendanud, et vähendatud maksumäära kohaldamine põhjustas konkurentsimoontuse. Seetõttu ei saa sellest otsusest teha kaugeleulatuvaid järeldusi käesoleva eelotsuse küsimuse jaoks. Pigem on Euroopa Kohus alles hiljuti kinnitanud, et liittarneks klassifitseerimine omab tähendust maksumäära kohaldamisel.(33) Kui liittarne korral saaks kohaldada erinevatele tarne osadele erinevaid maksumäärasid, ei omaks ühtseks tarneks liigitamine mingit tähendust kohaldatavale maksumäärale.

2. Liittarneid käsitleva kohtupraktika ülekandmine käesoleva asja asjaoludele

35. Kui kohaldada käesolevas kohtuasjas liittarneid käsitlevas kohtupraktikas väljatöötatud põhimõtteid, arvestamata selle asja erisusi, võib jõuda järeldusele, et haagiselamud ning nende sisustus moodustavad tõepoolest ühe ühtse tarne. Selle tarne suhtes tuleks kohaldada ainult ühte käibemaksumäära, nimelt seda, mida kohaldatakse tarne peamisele osale. Kui tarne peamiseks osaks on haagiselamu, peaks nullmaksumäär laienema ka sisustuse tarnele.(34)

36. Maksuvabastuse laiendamine oleks käesolevas olukorras aga vastuolus eespool esitatud kuuenda direktiivi artikli 28 eesmärkidega. Vastuolu siseriiklike maksuvabastuste kuuenda direktiivi

artikli 28 lõike 2 punkti a mõttes mittelaiendamise põhimõtte ning kohtupraktikas liitarnete käsitlemise kohta väljatöötatud juhiste vahel saab lahendada, kui võrrelda mõlema põhimõtte mõtet ja eesmärki.

37. Kohtuotsuses CPP ja teistes asjassepuutuvates otsustes esitatud põhimõtted rajanevad kaalutlusel, et tehingute liigne üksteisest lahutamine võib kahjustada käibemaksusüsteemi toimimist. Sellele eesmärgile vastandub soov lubada siseriiklikes õiguskordades erandeid kuuenda direktiivi reeglitest üksnes erandlikel juhtudel.

38. Nende eesmärgipüstituste omavahelisel kaalumisel tuleb anda eesõigus nendele eesmärkidele, mille kohaselt ei tohi õõnestada kuuenda direktiiviga saavutatud õigusaktide ühtlustamist siseriiklike maksuvabastuste laiendamisega, nende eesmärkide ees, mida Euroopa Kohus järgis tehingu ulatuse määratlemisel. Viimati nimetatud põhimõtted loodi peamiselt üksnes otstarbekuse kaalutlustel ja nad ei pretendeeri absoluutsele kehtivusele.

39. Nii rõhutab Euroopa Kohus otsuses CPP, et arvestades majanduskäibe mitmekesisust, ei saa anda ammendavat vastust küsimusele, kuidas kõikidel juhtudel määratleda tehingu ulatust.(35) Kohtuotsuses CPP esiletoodud põhimõtteid ei saa järelikult automaatselt kohaldada. Pigem tuleb tehingu ulatuse määratlemisel arvestada kõiki asjaolusid ning konkreetseid õiguslikke raamtingimusi. Käesolevas asjas tuleb arvestada asjaolu, et Ühendkuningriik on oma sotsiaalpoliitiliste väärtusotsustuste kohaselt maksuvabastuse teatud viisil määratlenud ning siseriiklikud soodustused võivad artiklis 28 sätestatud üleminekuperioodil küll edasi kesta, kuid neid ei tohi laiendada.

40. Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a kohaselt on siseriikliku maksuvabastuse kohaldamine lubatav üksnes juhul, kui see on – liikmesriigi arvates ? vajalik lõpptarbija jaoks täpselt määratletud sotsiaalsedel põhjustel. Ühendkuningriik on otsustanud kohaldada nullmaksumäära üksnes haagiselamute tarnetele. Sisustuse sama maksumääraga hõlmamist ei ole peetud sotsiaalselt õiglaseks. Seda siseriikliku seadusandja hinnangut ei saa niisama lihtsalt eirata.

41. Muuseas ei ole käibemaksusüsteemi toimimine ohustatud, kui haagiselamute ning nende sisustuse tarnet tuleb – võib-olla kohtuotsuses CPP esitatud põhimõtetest kõrvale kaldudes – maksustamise suhtes käsitleda eraldi tehingutena. Eelkõige ei nähtu, et hinna iga koostisosa eraldi näitamine ning neile erinevate maksumäärade kohaldamine tekitaks suuremaid raskusi, sest haagiselamute tootja toob juba praegu Talacre'le esitatud arvel mõlemad tarne osad eraldi välja.

42. Lõpuks tuleb küll möönda, et Euroopa Kohus on nõustunud liitarnete peamisele koostisosale kehtiva maksuvabastuse laiendamisega sellega seotud kõrvalosale.(36) Nagu aga Ühendkuningriigi valitsus õigesti märkis, on nendel juhtudel tegemist maksuvabastustega kuuenda direktiivi artikli 13 järgi, st maksuvabastustega, mis on sätestatud direktiivi süsteemis ning mille kohaldamisel on välistatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Artiklis 28 sätestatud siseriiklikud maksuvabastused seisavad seevastu väljaspool harmoneeritud õigust. Nad ei ole suunatud samade eesmärkide täitmiseks kui direktiivis endas sätestatud maksuvabastused ning kalduvad oma sisult viimastest kõrvale. Seetõttu tuleb nendel juhtudel veelgi rohkem jälgida, et maksuvabastusi ei laiendataks.

43. Kokkuvõtlikult võib sedastada: tehingu ulatuse määratlemise põhimõtteid ei tohi mõista nii, et need nõuavad kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 2 punkti a mõttes siseriikliku maksuvabastuse laiendamist esemetele, mis on siseriikliku õiguse kohaselt sõnaselgelt välistatud maksuvabastuse kohaldamisalast.

44. Teise võimalusena väidab Ühendkuningriik – ja teda toetab selles ka komisjon –, et

haagiselaamud ja nende sisustus ei moodustanud kohtupraktika mõttes tegelikult liitarnet, sest esemed on füüsiliselt ning majanduslikult üksteisest eraldatavad.(37) Komisjon jagab seda arvamust ning rõhutab eriti, et vaidlusalune säte puudutab *eemaldatavat* sisustust.

45. Kuna liitarnetid käsitlevat kohtupraktikat ei saa niikuinii automaatselt käesoleva asja asjaoludele üle kanda, võib see küsimus jääda lahtiseks. Üksnes juhul, kui Euroopa Kohus ei jaga siinkohas pakutud lahendust, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustama, kas on võimalik, et siin ei ole tegemist liitarnetiga. Selle vastu räägib igatahes asjaolu, et keskmise tarbija jaoks on haagiselaamu ilma sisustuseta või sisustus ilma haagiselaamuta suures osas kasutu ka siis, kui neid esemeid on võimalik põhimõtteliselt eraldi tarnida.

V. Ettepanek

46. Kokkuvõtvalt teen ettepaneku vastata Court of Appeal'i eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Tehingu ulatuse määramise põhimõtetega ei ole vastuolus liikmesriigi antud maksuvabastus nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 28 lõike 2 punkti a mõttes, mille kohaselt teatud esemed on maksustatud nullmaksumääraga ning muude esemete maksustamine sama maksumääraga on välistatud ka siis, kui need esemed tarnitakse koos.

1 – Algkeel: saksa.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

3 – Kui edaspidi räägitakse üksnes sisustusest, peetakse silmas siseriiklikus õiguses sätestatud mõistet *removable contents*.

4 – Nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/111/EMÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388 ja kehtestatakse lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes (EÜT L 384, lk 47; ELT eriväljaanne 09/01, lk 224), kehtestati tähtajaliselt selles suures hariliku maksumäära alammäär. Järgnevalt pikendati alammäära kehtivust üha uuesti, viimati nõukogu 12. detsembri 2005. aasta direktiiviga 2005/92/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388 käibemaksu ühtse määra miinimumtaseme kohaldamisaja osas (ELT L 345, lk 19), kuni aastani 2010.

5 – Muudetud nõukogu 19. oktoobri 1992. aasta direktiiviga 92/77/EMÜ, millega täiendatakse ühist käibemaksusüsteemi ja muudetakse direktiivi 77/388 (käibemaksumäärade ühtlustamine) (EÜT L 316, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 202).

6 – Kuuenda direktiivi artikli 281 lõike 4 teise lause kohaselt pikendatakse üleminekuaja kehtivust automaatselt kuni lõpliku regulatsiooni jõustumiseni, mis ei ole tänaseks veel toimunud.

7 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta tänaseks kehtetu teise direktiivi 67/228/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta ? ühtse käibemaksusüsteemi rakendamise struktuur ja menetlus (EÜT 71, lk 1303) asjakohane lõik oli sõnastatud järgmiselt: „Silmas pidades üleminekut praegustelt käibemaksusüsteemidelt ühisele käibemaksusüsteemile, võivad liikmesriigid [...] kuni liikmesriikidevahelises kaubanduses impordimaksu kaotamiseni ja ekspordi maksuvabastuseni kehtestada täpselt määratletud sotsiaalsetel põhjustel lõpptarbivate kasuks vähendatud maksumäärasid või isegi maksuvabastusi koos eelnenud etapil makstud maksude tagastamisega, kui neil meetmetel ei ole ühtekokku

ulatuslikumat toimet kui praeguses süsteemis kohaldatavatel vähendamistel". [mitteametlik tõlge]

8 – 1994. aasta Value Added Tax Act'i artikli 96 kohaselt tuleb lisasid tõlgendada nendes sisalduvatest märkustest (*notes*) lähtuvalt.

9 – Standardsisustuse hulka kuuluvad: vannituba, põrandakatted, kardinapuud, kardinad, nõudekapp, köögimööbel (sh keeduseadmed), sisseehitatud istumisnurgad, söögilauad, toolid, diivanilauad, näidikud, peegel, riidekapid, voodid ja madratsid).

10 – Ühendkuningriigi valitsus viitab selles osas 21. juuni 1988. aasta otsusele kohtuasjas 416/85: komisjon vs. Ühendkuningriik (EKL 1988, lk 3127, eelkõige punkt 34 jj), milles komisjon ei vaidlustanud olemasolevat maksuvabastust.

11 – Viidatud eespool 7. joonealuses märkuses.

12 – Põhikohtuasjas tundub jätkuvat vaidlus selle üle, milliseid esemeid tuleb käsitleda kui *removable contents*.

13 – Vt 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C?136/97: Norbury Developments (EKL 1999, lk I?2491, punkt 19) ja 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C?36/99: Idéal tourisme (EKL 2000, lk I?6049, punkt 32).

14 – Komisjoni 29. juuni 1973. aasta ettepanek kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas kohta (Euroopa Ühenduste Bülletään, lisa 11/73, lk 31).

15 – Euroopa Kohus on mitmel korral toonitanud nõuet tõlgendada kitsalt kuuendas direktiivis sisalduvat erikorda (nt erikorra kohta põllumajandustootjate suhtes: 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C?43/04: Stadt Sundern (EKL 2005, lk I?4491, punkt 27) ja 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C?321/02: Harbs (EKL 2004, lk I?7101, punkt 27) ning erikorra kohta reisibüroode suhtes: 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?308/96 ja C?94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I?6229, punkt 34)).

16 – Vt kuuenda direktiivi artikli 12 lõike 3 punkti a kolmas lõik koosmõjus lisaga H ning punktid b ja c.

17 – See omab tähendust Euroopa Kohtu poolt teostatava kontrolli ulatusele (vt selle kohta allpool punkt 25).

18 – See järeldeb juba kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 sõnastusest, mis näeb ette sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, „kui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses”. Vt sisendkäibemaksu mahaarvamise ning käibemaksu tasumise kohustuse seose kohta ka 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C?184/04: Uudenkaupungin kaupunki (EKL 2006, lk I?3039, punkt 24).

19 – Vt Terra ja Kajus, *Introduction to European VAT and other indirect taxes 2005*, 1. osa, 16.2., lk 712 jj.

20 – Vt kuuenda direktiivi artikli 28c, A osa punkt a koosmõjus artikli 17 lõike 2 punktiga d, mida on muudetud artikliga 28f.

21 – Euroopa Kohus kontrollib üksnes, kas sotsiaalsete eesmärkide määratlemine võib selle mõiste moonutamise korral endaga kaasa tuua meetmeid, mis ületavad oma toimelt ning seatud eesmärkidelt ühenduse õigusega seatud raamid (vt eespool 10. joonealuses märkuses viidatud

kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik, punkt 14).

22 – 3. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-481/98: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-3369, punkt 21).

23 – Vt minu 12. mai 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-41/04: Levob (EKL 2005, lk I-9433, punkt 65).

24 – 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP (EKL 1999, lk I-973, punkt 29). Vt ka 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-41/04: Levob (EKL 2005, lk I-9433, punkt 20).

25 – Eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Levob, punkt 19, tuginedes 2. mai 1996. aasta otsusele kohtuasjas C-231/94: Faaborg–Gelting Linien (EKL 1996, lk I-2395, punktid 12–14) ja eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuse CPP punktidele 28 ja 29.

26 – Vt eespool 23. joonealuses märkuses viidatud minu ettepanek kohtuasjas Levob, punkt 66. Mõnes ettepanekus võib märgata tendentsi anda sellises olukorras eelis praktilisusele täpsuse ees: vt kohtujurist Cosmase 1. veebruari 1996. aasta ettepanek eespool 25. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Faaborg Gelting Linien, punkt 14, kohtujurist Fennelly 25. aprilli 1996. aasta ettepanek kohtuasjas C-327/94: Dudda (EKL 1996, lk I-4595, punkt 35) ja kohtujurist Fennelly 11. juuni 1998. aasta ettepanek eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas CPP, punkt 47 jj.

27 – Eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CPP, punkt 30, 15. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-34/99: Primback (EKL 2001, lk I-3833, punkt 45) ja eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Levob, punkt 21.

28 – Eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CPP, punkt 30, ja 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 24.

29 – Eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Levob, punkt 22.

30 – Eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CPP, punkt 27, ja samas viidatud kohtuotsus Levob, punkt 18.

31 – Vt selle kohta 13. juuli 1989. aasta otsus kohtuasjas 173/88: Henriksen (EKL 1989, lk 2763). Selles laiendas Euroopa Kohus kinnisvara rendile ja üürile andmise maksuvabastust kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b järgi ka elamuga ühiselt üürile antud parkimiskohtadele, kuigi parkimiskohtade üürile andmine kui selline kuulus maksustamisele. Ka eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses CPP seisnes küsimus selles, kas kindlustustehingute maksuvabastus kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti a järgi laieneb ka teatud kindlustustehingutega kaasnevatele kõrvaltehingutele.

32 – 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-384/01: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2003, lk I-4395, punkt 26).

33 – Eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Levob, punkt 18.

34 – Liittarne maksustamise põhimõtetega kooskõlas oleva olukorra saab saavutada alternatiivselt ka seeläbi, et liittarne suhtes, mis koosneb haagiselamust ning sisustusest, kohaldatakse harilikku maksumäära. Kuivõrd välistatud on direktiivide vahetu õigusmõju üksikisiku kahjuks, peaks siseriiklik seadusandja sellisel juhul maksuvabastused ära kaotama.

35 – Eespool 24. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus CPP, punkt 27.

36 – Vt selle kohta eespool punkt 31.

37 – Valitsus viitab siin 23. veebruari 1988. aasta otsusele kohtuasjas 353/85: komisjon vs. Ühendkuningriik (EKL 1988, lk 817, punkt 33), mis ei oma aga käesolevas asjas erilist tähendust.