

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

YVES BOT

esitatud 13. detsembril 2007(1)

Kohtuasi C-98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

versus

Skatteministeriet

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Højesteret (Taani))

Käibemaks – Mahaarvatav osa – Liisinguga tegeleva äriühingu sõidukite müük liisingulepingute lõppedes – Mõiste „maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavad kapitalikaubad”

1. Käesoleva eelotsusemenetluse esemeks on määratleda käibemaksu mahaarvamise õigus liisinguga tegeleva äriühingu puhul, kelle tegevus on kaheosaline: esiteks sõidukite liisimine ja teiseks finantsteenuste osutamine.
2. Kuna nimetatud tegevustest vaid esimene on käibemaksuga maksustatud, saab kõnealune äriühing arvata maha oma majandustegevuse teostamiseks vajalike kaupade ja teenuste ostmisel makstud maksu vaid proportsionaalselt oma maksustatud tegevuste käibe osale üldisest käibest.
3. Põhikohtuasjas on küsimus selles, kas käivet, mis tuleneb sõidukite müügist liisingu lõppedes, tuleb võtta arvesse mahaarvatava osa arvutamisel.
4. Selle küsimuse aluseks on asjaolu, et nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(2) artikli 19, milles on kehtestatud selle mahaarvamise arvutamise eeskirjad, lõikes 2 on ette nähtud, et käivet, mis on tekkinud maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavate kapitalikaupade tarnimisest, ei võeta arvutamisel arvesse.
5. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib seega Euroopa Kohtult, kas kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 2 sätestatud mõistet „kapitalikaubad” tuleb mõista nii, et see hõlmab ka kaupu, mida liisinguga tegelev ettevõtja ostab eesmärgiga neid liisida ja seejärel, liisingulepingu lõppedes, edasi müüa.

6. Selgitan käesolevas ettepanekus, et seda mõistet tuleb minu arvates mõista selliselt, et see ei hõlma kaupu, mida ettevõtja ostab liisimise ja seejärel edasimüümise eesmärgil, kui nende kaupade müümine liisimise lõppedes moodustab lahutamatu osa selle ettevõtja tavapärasest majandustegevusest.

I. Õiguslik raamistik

A. Kuues direktiiv

7. Käibemaks on tarbimismaks, mis on mõeldud üldiseks kohaldamiseks kaupadele ja teenustele. Ühenduse käibemaksusüsteem tähendab, et kaupade ja teenuste suhtes kohaldatakse nende hinnaga täpselt võrdelist maksu, mida tuleb maksta igalt tootmis- või turustamistsükli raames toimunud tehingult ja mida saab sisse nõuda üksnes lõpptarbijalt.

8. Selleks, et maksukoormus ei langeks maksukohustuslastele, kes tagavad maksu kogumise, näeb kuues direktiiv ette mahaarvamise mehhanismi, mille eesmärk on tagada maksu „neutraalsus” nende suhtes. Maksukohustuslastel on seega õigus maksust, mida nad on kogunud oma klientidelt ja mida nad on kohustatud maksma liikmesriigile, maha arvata sisendkäibemaks, mida nad on ise tasunud oma majandustegevuseks vajalike kaupade ja teenuste ostmise käigus.

9. Mahaarvamisõigus eeldab siiski, et maksukohustuslane kasutab kõnealuseid kaupu või teenuseid tegevuste jaoks, mis on ise käibemaksuga maksustatud. Kuuendas direktiivis on mitu sätet, mille eesmärk on tagada selle süsteemi kohaldamine juhul, kui maksukohustuslane kasutab üht ja sama kaupa või teenust ühtlasi nii oma maksustatavateks kui ka maksust vabastatud tegevuseks. Need sätted rakendavad kuuenda direktiivi 12. põhjenduses esitatud eesmärki, mille kohaselt mahaarvamist reguleerivad eeskirjad tuleks ühtlustada sedavõrd, kuivõrd need mõjutavad tegelikult kogutavaid summasid, ja mahaarvatavat osa tuleks kõikides liikmesriikides arvutada samal viisil.

10. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 näeb seega ette, et kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid maksustatud tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja käibemaksust vabastatud tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest. Sama artikli kohaselt määratakse nimetatud osa kuuenda direktiivi artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

11. Kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 1 sätestab:

„Artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt mahaarvatav osa on murdarv, milles:

- lugeja on [...] käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma;
- nimetaja on [...] käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma. [...]

Osa määratakse kindlaks aasta kohta, esitatakse protsendina ning ümardatakse arvuni, mis ei ole suurem järgmisest ühikust.”

12. Kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 2, mis on käesoleva eelotsusemenetluse keskmeks, sätestab järgmist:

„Erandina lõike 1 sätetest jäetakse mahaarvatava osa väljaarvutamisel kõrvale käive, mis on tekkinud maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavate kapitalikaupade tarnimisest. Välja jäetakse ka artikli 13 B osa punktis d nimetatud tehingutega seotud käive, kui tegemist on juhuslike tehingutega, ning juhuslike kinnisvara- ja finantstehingutega seotud käive. Kui liikmesriigid kasutavad artikli 20 lõikes 5 sätestatud võimalust kapitalikaupade puhul korrigeerimist mitte nõuda, võivad nad mahaarvatava osa arvutamisel arvesse võtta ka kapitalikaupade võõrandamise tehingud.”

13. Kuuenda direktiivi artiklis 20 on kehtestatud mahaarvamise korrigeerimist puudutavad eeskirjad. Selles on sätestatud:

„1. Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras [...]

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

[...]

Kapitalikaubana omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kuni kahekümne aastani.

3. Korrigeerimisperioodil võõrandamise korral loetakse, et maksukohustuslane kasutas kapitalikaupa majandustegevuse eesmärgil korrigeerimisperioodi lõpuni. [...]

4. Lõigete 2 ja 3 kohaldamisel võivad liikmesriigid:

– määratleda kapitalikauba mõiste,

[...]

5. Kui mõnes liikmesriigis oleks lõigete 2 ja 3 kohaldamise praktiline mõju tühine, võib see liikmesriik, arvestades [käibemaksukomiteega] konsulteerimist, loobuda nimetatud lõigete kohaldamisest, võttes arvesse konkurentsi moonutamise vältimise vajadust, üldist maksudealast mõju kõnealuses liikmesriigis ning halduse lihtsustamise vajadust.

[...]”

B. *Siseriiklik õigus*

14. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 ja artikli 19 lõiked 1 ja 2 võeti Taani õigusesse üle 18. mai 1994. aasta seaduse artikli 38 lõikega 1. See artikkel on sõnastatud järgmiselt:

„Kaupade ja teenuste puhul, mida registreeritud ettevõtja kasutab nii eesmärkidel, mille puhul võib vastavalt artiklile 37 käibemaksu maha arvata, kui ka teistel majandustegevuse eesmärkidel, võib maha arvata maksu selle osa, mis on proportsionaalne registreerimisele kuuluvast tegevusest tekkiva käibega. Käibe arvutamisel jäetakse kõrvale käive, mis on tekkinud majandustegevuseks kasutatavate kapitalikaupade tarnimisest. Kapitalikaupade all mõeldakse masinaid, sisustust ja muud käibevara, mille müügihind (ilma käesolevas seaduses ette nähtud maksuta) ületab 50 000 Taani krooni [alates 1996. aastast: 75 000 Taani krooni] [...]

II. Põhikohtuasja asjaolud

15. Äriühing BG Erhvervsfinans A/S,(3) kelle õigused on üle läinud äriühingutele Nordania Finans A/S ja BG Factoring A/S, tegeles aastatel 1995–1998 ulatusliku liisingutegevusega, mis toimus peamiselt sõidukite liisimise ja müügi kujul. Äriühing osutas ka finantsteenuseid.
16. Liisingutegevus kujutas endast sõidukite liisimist teatud aja jooksul, enamasti 36 kuu jooksul, ning seejärel, liisimise lõppedes, nende sõidukite müümist. Müügist oodatavat käivet võeti professionaalselt ja süstemaatiliselt arvesse kõnealuste sõidukite liisingutasu kindlaks määramisel, ostmisel ja müügil. Nõnda liisis Erhvervsfinans 1998. aastal 4500 sõidukit ja müüs neist enam kui 600.
17. Sõidukite liisimine ja nende võõrandamine on käibemaksuga maksustatavad tegevused. Seevastu on finantsteenused vastavalt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktile d sellest maksust vabastatud.
18. Aastatel 1995–1998 tegi Erhvervsfinans üldiseid kulutusi seoses oma äripindadega, kontori sisustusega, arvutitega, telefoniga, raamatupidamise kontrollimisega jne, millelt ta tasus käibemaksu. Seetõttu pidi ta vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 5 ja artikli 19 lõikele 2 arvutama sellest maksust mahaarvatava osa.
19. Selle arvutamise käigus lisas Erhvervsfinans oma aastakäibesse sõidukite müügist tekkinud käibe, leides, et kõnealust võõrandamist tuleb käsitleda kaupade tavapärase müügina.
20. 17. novembri 1999. aasta otsusega sedastas Taani maksuamet, et liisingulepingu lõppedes võõrandatud sõidukeid tuleb käsitleda „maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavate kapitalikaupadena”, mille tõttu nende müügist tulenev käive tuli mahaarvatavast osast välja jätta. Selle otsuse tulemusena kõnealune osa vähenes.
21. Erhvervsfinans vaidlustas selle otsuse Landsskatteret'is, mis rahuldab tema nõude. Nimetatud kohus leidis, et liisitud sõidukid ostetakse eesmärgiga neid liisida ning seejärel, liisinguperioodi lõppedes müüa kolmandatele isikutele või ka liisinguvõtjale. Kohus järeldas sellest, et liisitud sõidukite müüki tuleb käsitleda Erhvervsfinans'i tegevuse loomuliku osana, nii et kõnealuseid sõidukeid ei saa pidada „kapitalikaupadeks” kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 tähenduses.
22. Skatteministeriet (Taani maksuministerium) esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Østre Landsret'ile, mis tunnistas kaebuse põhjendatuks, leides, et liisitud sõidukid kujutasid endast eelmainitud sätte tähenduses kapitalikaupu.
23. Nordania Finans A/S ja BG Factoring A/S, kellele läksid üle Erhvervsfinans'i õigused, esitasid seejärel Østre Landsret'i otsuse peale kaebuse Højesteret'ile.
24. Sellises kontekstis otsustas Højesteret menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [kuuenda direktiivi] artikli 19 lõikes 2 sisalduvat väljendit „maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavad kapitalikaupad” tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab ka kaupu, mida liisinguga tegelev ettevõtja ostab nii liisimise eesmärgil kui liisingulepingu lõppedes nende edasimüümise eesmärgil?”

III. Analüüs

25. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib eelotsuse küsimusega teada, kas selliste kaupade nagu Erhvervsfinans'i liisitud sõidukite tavapärasest müügist tulenevat käivet tuleb arvestada mahaarvatava osa arvutamisel või mitte.
26. Selle küsimuse vastuse tähtsus on selge. Kui Euroopa Kohus kinnitab, et sellisel arvutamisel tuleb arvestada kõnealust käivet, lisatakse see mahaarvatava osa kindlaksmääramiseks kasutatava murdarvu lugejasse ja nimetajasse, mille tulemusena murdarvu tulemus on suurem, ja järelikult on suurem ka maksukohustuslase mahaarvamisõigus.
27. Taani valitsus, kes on selle lahenduse vastu, leiab, et kaupu, mida liisinguga tegelev ettevõtja ostab liisimise ja seejärel edasimüümise eesmärgil, tuleb alljärgnevatel põhjustel käsitleda „maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavate kapitalikaupadena” kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 tähenduses.
28. Taani valitsuse sõnul tuleb seda sätet tõlgendada koosmõjus kuuenda direktiivi artikli 20 lõikega 4, mille kohaselt liikmesriigid võivad määratleda „kapitalikauba” mõiste. Sellel mõistel peaks seega olema sama sisu kogu kõnealuse direktiivi ulatuses, nagu seda kinnitab ka direktiivi artikli 19 lõike 2 viimases lauses tehtud viide artikli 20 lõikele 5. Liikmesriigid saavad seega määratleda „kapitalikauba” mõistet nii kõnealuse direktiivi artikli 19 kui ka artikli 20 raames.
29. Seda analüüsi kinnitab ka 1. veebruari 1977. aasta otsus 51/76: Verbond van Nederlandse Ondernemingen,(4) milles Euroopa Kohus tõlgendas nõukogu teise direktiivi 67/228/EMÜ(5) artiklis 17 sätestatud „kapitalikauba” mõistet. Euroopa Kohus leidis, et selle mõiste puhul on otsustavad kriteeriumid kõnealuse kauba püsiv kasutamine ja selle soetusmaksumuse amortiseerimine, ning liikmesriikidel on teatav hindamisruum kummagi kriteeriumi sisu määratlemiseks.
30. Taani valitsus väidab, et põhikohtuasjas vastasid liisitud sõidukid nimetatud kriteeriumidele. Ta väidab samuti, et ei ole vaja sellise kapitalikauba ja kaupade vahel muul viisil vahet teha, nagu seda nõuavad Nordania Finans A/S ja BG Factoring A/S.
31. Viimasena väidab Taani valitsus, et tema seisukoht vastab kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 eesmärgile ja kõnealuse sätte vastuvõtmiseni viinud ettevalmistustöödele.
32. Seega on Taani valitsuse sõnul kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 eesmärk tagada, et suure väärtusega ja püsivate varade müük ei moonutaks mahaarvatavat osa. Isegi kui juba selliste varade ostmise ajal on otsustatud, et need võõrandatakse pärast kasutamist, võib müügihinna arvesse võtmine mahaarvatava osa arvutamisel seda osa moonutada.
33. Sellise vara müügitehingud kujutavad endast eraldiseisvaid tehinguid, mille puhul võrreldes põhikasutusega kehtestatakse ettevõtja ressursidele makse piiratud ulatuses. Kui mahaarvatava osa arvutamisel võtta olulise suurusega summat müügihinnana arvesse pärast seda, kui ettevõtja on asjassepuutuvat osa varadest mitu aastat kasutanud, moonutaks see mahaarvatavat osa, kuna müügisumma ei kajasta ettevõtja ressursidest seoses selle tehinguga tegelikult maha võetud makse.
34. Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 ettevalmistustöid, siis need näitavad, et Euroopa Ühenduste Komisjoni selge eesmärk oli jätta kõrvale mis tahes käive, mis on tekkinud kapitalikaupadest, sõltumata asjaolust, kas kapitalikaupade müük on seotud maksukohustuslase tavapärase majandustegevusega.
35. Ma ei nõustu selle analüüsiga. Sarnaselt põhikohtuasja hagejate ja komisjoniga arvan, et

kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 2 sätestatud mõiste „maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavad kapitalikaubad” ei hõlma kaupu, mida ettevõtja omandas liisimise ja müümise eesmärgil, kui müümine pärast liisingulepingu lõppu moodustab osa maksukohustuslase tavapärasest majandustegevusest.

36. Minu seisukoha aluseks on mahaarvamise süsteemi, mille alla kõnealune säte kuulub, ülesehitus ja selle sätte eesmärk.

37. Esmalt tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 2 viidatud väljendi „maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavad kapitalikaubad” lugemine ei võimalda vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele.

38. Samuti on selge, et kapitalikauba mõistet ei ole selles artiklis ega muudes kuuenda direktiivi sätetes määratletud.

39. On tõsi, et kõnealuse direktiivi artikli 20 lõikes 4 on sätestatud, et sama artikli lõigete 2 ja 3 kohaldamisel võivad liikmesriigid määratleda kapitalikauba mõiste. Sellegipoolest arvan vastupidiselt Taani valitsusele, et kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 kolmandas lauses tehtud viide artikli 20 lõike 5 sätetele ei luba nimetatud direktiivi artikli 20 lõiget 4 tõlgendada vastupidiselt selle artikli sõnastusele.

40. Tegelikult jätab kuuenda direktiivi artikli 20 lõige 4, mis puudutab mahaarvamise korrigeerimist, kapitalikaupade mõiste iga liikmesriigi määratleda üksnes selle artikli lõigete 2 ja 3 kohaldamisel. Seda võimalust ei saa seega ilma kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 4 selget ja täpset sõnastust eiramata laiendada selle direktiivi artiklile 19, mis puudutab mahaarvatava osa arvutamist.

41. Artikli 20 lõike 4 kohaldamisala selline laiendamine läheks samuti vastuollu kuuenda direktiivi artikli 19 eesmärgiga, mis on esitatud selle direktiivi 12. põhjenduses, mille kohaselt mahaarvatavat osa tuleks kõikides liikmesriikides arvutada samal viisil.

42. Peale selle, liikmesriikide õigus määratleda kapitalikauba mõistet kuuenda direktiivi artiklis 20 ette nähtud mahaarvamiste korrigeerimise süsteemi raames ei kaota kasulikku mõju ja seda ei sea isegi kahtluse alla asjaolu, et nimetatud direktiivi artiklis 19 sätestatud mõiste „kapitalikaubad” sisu peab kogu ühenduses olema autonoomne ja ühetaoline.

43. Kuuenda direktiivi artikli 20 eesmärk on võimaldada korrigeerida maksukohustuslasele lubatud mahaarvamiste arvutamisel ebatäpsusi. Seda artiklit kohaldatakse eelkõige juhul, kui mahaarvamise summa kindlaksmääramisel algselt arvesse võetud asjaolud on muutunud pärast maksukohustuslase poolt deklaratsiooni esitamist.⁽⁶⁾ Selline olukord võib tekkida näiteks juhul, kui maksukohustuslane, kes omandas kauba maksustatud tegevuse teostamiseks ja arvas maha kogu käibemaksu, mida ta selle kauba ostmisel tasus, kasutab hiljem osaliselt või täielikult seda kaupa maksust vabastatud tegevuseks.

44. Kauba kasutamisetstarbe sellise muutumise tõenäosus on suurem kapitalikaupade puhul, sest nende eesmärk on, et maksukohustuslane kasutab neid mitme aasta vältel. Sellepärast kehtestab kuuenda direktiivi artikkel 20 eraldi neid kaupu puudutava korrigeerimise süsteemi.

45. Nõnda on eelnimetatud artikli lõikes 2 ette nähtud, et algselt tehtud mahaarvamist võib vallasvara puhul korrigeerida viieaastase ja kinnisvara puhul kuni kahekümneaastase perioodi jooksul. Artiklis määratletakse samuti selle korrigeerimise arvutamise kord. Samuti on selle artikli lõikes 3 reguleeritud olukord, kui asjassepuutuv kapitalikaup ei kuulu enne kohaldatava perioodi lõppu enam maksukohustuslase vara hulka, asendades iga-aastase korrigeerimise üheainsa

korrigeerimisega, mis põhineb kõnealuse kauba eeldataval kasutamisel ülejäänud perioodi jooksul.

46. Arvestades Taani valitsuse argumente, võib eeldada, et mahaarvamise korrigeerimist puudutavates siseriiklikes õigusnormides, mis on vastu võetud kuuenda direktiivi artikli 20 ülevõtmiseks, peetakse selliseid kaupu nagu maksukohustuslase poolt ostetud sõidukid kapitalikaupadeks. Sellist kvalifitseerimist, mida kohaldatakse mahaarvamise korrigeerimise korral, ei sea kahtluse alla see, kui kõnealuse direktiivi artiklis 19 ette nähtud mahaarvatava osa arvutamise käigus võetakse arvesse sõidukite liisimise lõppemisel nende tavapärasest müügist tekkivat käivet.

47. Asjaolu, et kuuenda direktiivi artiklis 19 sätestatud mõiste „kapitalikaubad” ei hõlma maksukohustuslase tavapärase tegevuse raames liisimise ja seejärel edasi müümise eesmärgil omandatud sõidukeid, ei takista Taani maksuametil korrigeerida maksukohustuslase poolt omandatud sõidukitelt tasutud käibemaksu mahaarvamist, kui ilmneb, et ajal, mil need sõidukid kuulusid ettevõttele, ja vastupidiselt nende ostmise ajal kavandatule, ei kasutatud neid täies ulatuses enam seoses maksustatava liisingutegevusega, vaid maksust vabastatud tegevusega.

48. Teisisõnu, asjaolu, et kuuenda direktiivi artiklis 19 sätestatud mõiste „kapitalikaubad” ei hõlma maksukohustuslase tavapärase tegevuse raames liisimise ja seejärel edasi müümise eesmärgil omandatud sõidukeid, ei mõjuta „kapitalikaupade” kvalifitseerimist kõnealuse direktiivi artikli 20 alusel selles osas, mis puudutab sõidukeid, mille kasutusotstarve muutus.

49. Lõpuks, küsimus mahaarvamise korrigeerimise kohaldamise kohta maksukohustuslase poolt liisimise ja, liisingulepingu lõppedes, müümise eesmärgil ostetud sõidukite suhtes ei tõusetu juba eelnevalt, sest maksukohustuslane kasutas neid sõidukeid üksnes maksustatud tegevuseks.

50. Asjaolu, et kuuenda direktiivi artiklis 19 sätestatud mõistet „kapitalikaubad” tuleb ühenduses tõlgendada autonoomselt ja ühetaoliselt, ei kahjusta järelkult kuuenda direktiivi artiklis 20 ette nähtud mahaarvamise korrigeerimise süsteemi ja liikmesriikide õigust määratleda selle süsteemi raames kapitalikaupade mõistet.

51. Samuti tundub, et minu analüüsiga ei ole vastuolus kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 viimases lauses liikmesriikidele antud võimalus võtta mahaarvatava osa arvutamisel arvesse ka kapitalikaupade võõrandamise tehingud, kui nad kasutavad kõnealuse direktiivi artikli 20 lõikes 5 sätestatud võimalust.

52. See säte näeb ette võimalust kasutada erandit sellise eeskirja suhtes, mille kohaselt kapitalikaupade müügist tekkinud käivet mahaarvatava osa arvutamisel arvesse ei võeta. See säte ei võimalda laiendada kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 esimese ja teise lause kohaldamisala, kus on nimetatud tehingud, millest saadud tulu tuleb mahaarvatava osa arvutamisel kõrvale jätta.

53. Lõpetuseks, erinevalt Taani valitsusest arvan, et Euroopa Kohtu poolt eespool viidatud otsuses *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* antud tõlgendus teise direktiivi artiklis 17 sätestatud „kapitalikaupade” mõiste kohta ei ole uuritavale küsimusele vastamisel asjakohane.

54. Mõistagi võib seda tõlgendust kuuenda direktiivi artikli 19 konteksti üle võtta, arvestades selle sätte ühisjooni teise direktiivi artikliga 17. Artikkel 17 sätestas, et liikmesriigid võivad „välja arvata [...] kapitalikaubad” teise direktiivi artiklis 11 ette nähtud mahaarvamissüsteemist, mille kohaselt oli igal maksukohustuslasel õigus arvata maha oma majandustegevuseks vajalike kaupade ja teenuste ostmisel tasutud sisendkäibemaks.

55. Nõnda on nii teise direktiivi artiklis 17 kui ka kuuenda direktiivi artiklis 19 ette nähtud,

millistel tingimustel tuleb kapitalikaupu arvesse võtta mahaarvamissüsteemi raames, mille eesmärk on tagada käibemaksusüsteemi neutraalsus maksukohustuslase suhtes.(7) Ometigi oli kapitalikaupade mõiste tõlgendamise taotluse, mis esitati Euroopa Kohtule eespool viidatud Verbond van Nederlandse Ondernemingen'i kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasjas, mõte väga erinev käesoleva menetluse mõttest.

56. Selles kohtuasjas pidi eelotsusetaotluse esitanud kohus käsitlema teise direktiivi artikli 17 põhjal vastu võetud Madalmaade määrust, millega Madalmaade Kuningriik nägi ette, et maha saab arvata ainult 67% „käibevara” ostmisel tasutud käibemaksust. Selle määruse seletuskirjast nähtub, et Madalmaade valitsus soovis määrusega jätta mahaarvamissoiguse kohaldamisalast välja kõik majandustegevuse toimimiseks kasutatavad varad, sealhulgas väiketarvikud, koondades need mõiste „majandustegevuse käibevara” alla.

57. Verbond van Nederlandse Ondernemingen arvas maha kirjade kinnitusklaabri ja koosolekutel osalemise vastusekaartide omandamisel tasutud käibemaksu, leides, et mõiste „ettevõtluse käibevara” on laiem kui teise direktiivi artiklis 17 sätestatud mõiste „kapitalikaubad”.

58. Eelotsusetaotluse esitanud kohus pidi seega lahendama küsimuse, kas selliseid kaupu tuleb pidada kapitalikaupadeks, mida võib mahaarvamissoigusest välja jätta. Selleks palus ta Euroopa Kohtul tuvastada, kas seda mõistet tuleb käsitleda nii, et see hõlmab kaupu, mille soetusmaksumust ei võeta arvesse jooksva kuluna, vaid enam kui ühele eelarveaastale jaotunud kuluna.

59. Sellises kontekstis vastas Euroopas Kohus, et kapitalikaupade mõiste „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”.(8) Sellega seoses lisas Euroopa Kohus samuti, et liikmesriikidel on teatav hindamisruum nõuete osas, mida tuleb täita seoses kaupade püsivuse ja väärtusega ning kohaldatavate kulumi arvestamise eeskirjadega.(9)

60. Seega oli eespool viidatud Verbond van Nederlandse Ondernemingen'i kohtuotsuse eesmärk võimaldada eelotsusetaotluse esitanud kohtul määratleda, kas väikese väärtusega kontoritarbeid võib käsitleda kapitalikaupadena, mida saab välja jätta teises direktiivis ette nähtud käibemaksu mahaarvamissoigusest. Selles otsuses ei tulnud Euroopa Kohtul käsitleda kaupu, mida ostetakse selleks, et neid kindla perioodi vältel liisida ja seejärel, selle perioodi lõppedes, korrapäraselt maha müüa, nagu on tegemist põhikohtuasjas.

61. Teisisõnu, kui eespool viidatud Verbond van Nederlandse Ondernemingen'i kohtuasjas on Euroopa Kohtu poolt tunnustatud kriteeriumide kohaselt sõidukid, mida ettevõtja ostab oma majandustegevuse teostamiseks, oma olemuselt kapitalikaubad kuuenda direktiivi artikli 19 tähenduses, ei saa nendest kriteeriumidest tuletada, et need sõidukid kuuluvad selle klassifikatsiooni alla siis, kui nende võõrandamine liisingulepingu lõppemisel moodustab lahutamatu osa maksukohustuslase tavapärasest tegevusest.

62. Seetõttu leian, et eespool viidatud Verbond van Nederlandse Ondernemingen'i kohtuasjas Euroopa Kohtu poolt kapitalikaupade mõistele antud tõlgendus ei võimalda vastata Højesteret'i esitatud küsimusele.

63. Kuna kuuendas direktiivis ja kohtupraktikas puuduvad kindlad suunised kapitalikaupade mõiste tähenduse ja kohaldamisala kindlaksmääramiseks, tuleb vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale seda käesoleva põhikohtuasja lahendamisel teha kapitalikauba mõistet hõlmava mahaarvamissüsteemi ülesehitust ning eesmärki arvesse võttes.(10)

64. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on kuuenda direktiiviga kehtestatud mahaarvamissüsteemi eesmärk tagada ühise käibemaksusüsteemi neutraalsus. Seega on selle korra eesmärk vabastada maksukohustuslane täielikult käibemaksust, mida ta on tasunud tegevuse raames, mis ise on käibemaksuga maksustatud.(11)
65. Kui maksukohustuslane ostab kaupu ja teenuseid ühtaegu nii maksustatud kui maksust vabastatud tegevuste jaoks, näevad kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 ja artikkel 19 ette võimaluse arvata täielikult maha nende kaupade ja teenuste ostmisel tasutud käibemaksu osa, mis peab vastama osale, milles kaupu ja teenuseid kasutatakse maksustatud tegevuseks.
66. Mahaarvatava osa süsteemi kehtestamisega kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 ja artiklis 19 eeldas ühenduse seadusandja, et kõnealuste segakasutuses olevate kaupade ja teenuste puhul on nende maksustatud ja maksust vabastatud tegevuseks kasutamise osa proportsionaalne mõlema tegevuse kategooria käibega.
67. Seetõttu näeb kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 1 ette, et selliste kaupade ja teenuste ostmisega seotud käibemaksust mahaarvatav osa on murdarv, milles lugeja on maksustatud tehingutest tekkinud käive ja nimetaja on kogukäive.
68. Kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 2 ette nähtud „maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavate kapitalikaupade” müügist tekkinud käibe välja jätmine kõnealusest arvutusest omandab nõnda selge tähenduse. Selliste kaupade müügist tekkiv sissetulek tuleb nimetatud arvutusest välja jätta, sest see müük on oma olemuselt põhimõtteliselt erakorraline või vähemalt ebaharilik. Järelikult ei ole selleks vaja segakasutuses olevate kaupade ja teenuste kasutamist viisil, mis oleks proportsionaalne sellest kasutamisest tekkiva käibega. Nimetatud käibe arvestamine mahaarvatava osa arvutamisel moonutaks seega mahaarvatava osa leitud suurust, kuna see ei kajastaks enam, millises osas kasutatakse segakasutuses olevaid kaupu ja teenuseid maksustatud ja maksust vabastatud tegevuseks.
69. Seda analüüsi kinnitab 11. juuli 1996. aasta kohtuotsus Régie dauphinoise,(12) milles Euroopa Kohus selgitas põhjusi, miks kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 2 näeb samuti ette, et mahaarvatava osa arvutamisel jäetakse välja juhuslike kinnisvara- ja finantstehingutega seotud käive. Euroopa Kohtu arvamuse kohaselt oleks mahaarvamise arvutus moonutatud, kui mahaarvatava osa arvutamiseks kasutatava murdarvu nimetajasse oleks tulnud lisada maksukohustuslase kõikide finantstehingute sissetulekud, millel on seos maksustatud tegevusega, isegi kui nende sissetulekute saamine ei ole mitte mingil määral või äärmisel juhul on väga piiratud ulatuses seotud nende kaupade ja teenuste kasutamisega, mille puhul tuleb käibemaksu tasuda.
70. Nii kapitalikaupade müügist kui ka juhuslikest tehingutest tekkiva käibe väljajätmist õigustab seega asjaolu, et sellised tehingud ei kujuta endast maksukohustuslase tavapäraseid tegevusi.
71. Nagu põhikohtuasja hagejad rõhutavad, väljendati seda põhjendust selgelt ka komisjoni poolt 29. juunil 1973. aastal esitatud nõukogu kuuenda direktiivi ettepaneku seletuskirjas.(13)
72. Kuuenda direktiivi artiklis 19 sätestatud mõiste „kapitalikaubad” ei tohi seega hõlmata kaupu, mille omandamine ja seejärel müümine moodustavad osa maksukohustuslase tavapärasest käibemaksuga maksustatud tegevusest. Kui kõnealune omandamine ja võõrandamine moodustavad osa sellest tavapärasest tegevusest, on vaja, et maksukohustuslane kasutaks neid ostetud kaupu ja teenuseid oma maksustatud tegevuse raames. Nende kaupade võõrandamisest tekkivat käivet tuleb seega võtta mahaarvatava osa arvutamisel arvesse selleks, et see kajastaks maksukohustuslase tavapärast tegevust ning järelikult seda, mis osas segakasutuses olevaid kaupu ja teenuseid kasutatakse maksustatud tegevuse raames. Vastasel

korral ei saaks seoses selle kasutamise osaga maksukohustuslasele maksta tagasi käibemaksu, mida tal on õigus nõuda, ning ühenduse käibemaksusüsteemi neutraalsuse eesmärk ei oleks täidetud.

73. Antud juhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud teabest, et liisitavate sõidukite ost ja müük oli korraldatud professionaalselt ja süstemaatiliselt ning müügist oodatud sissetulekut võeti arvesse liisingutasu kindlaks määramisel. Järelikult ei olnud nende sõidukite müük olemuselt juhuslik tegevus, vaid kujutas endast tõepoolest tavapärasest ja regulaarset tegevust. Nagu märgib komisjon, kinnitab seda analüüsi hästi Erhvervsfinans'i poolt 1998. aastal müüdud sõidukite arv.

74. Neil asjaoludel näib vaieldamatu, et nimetatud ettevõtja poolt seoses tema äripindadega, kontori sisustusega, arvutitega, telefoniga, raamatupidamise kontrollimisega jne tehtud üldkulud aitasid kaasa ka kõnealuse müügitegevuse läbiviimisel. Seega näib olevat õigustatud sellest müügist tekkiva käibe arvesse võtmine mahaarvatava osa arvutamisel, et maksukohustuslane vabastataks tegelikult käibemaksu sellest osast, mis tasuti üldkuludelt, mis aitasid kaasa kõnealuse maksustatud tegevuse läbiviimisel.

75. Seetõttu teen ettepaneku vastata uuritavale küsimusele, et kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 2 sisalduvat väljendit „maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavad kapitalikaubad” tuleb tõlgendada nii, et see ei hõlma kaupu, mida liisinguga tegelev ettevõtja ostab nii liisimise eesmärgil kui liisingulepingu lõppedes nende edasimüümise eesmärgil, kui nende kaupade müümine liisingu lõppedes moodustab lahutamatu osa selle ettevõtja tavapärasest majandustegevusest.

IV. Ettepanek

76. Eeltoodud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Højesteret'i esitatud eelotsuse küsimusele järgnevalt:

„Nõukogu 17. mai 1997. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 19 lõikes 2 sisalduvat väljendit „maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavad kapitalikaubad” tuleb tõlgendada nii, et see ei hõlma kaupu, mida liisinguga tegelev ettevõtja ostab nii liisimise eesmärgil kui liisingulepingu lõppedes nende edasimüümise eesmärgil, kui nende kaupade müümine liisingu lõppedes moodustab lahutamatu osa selle ettevõtja tavapärasest majandustegevusest.”

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – 17. mai 1997. aasta direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues direktiiv”).

3 – Edaspidi „Erhvervsfinans”.

4 – 51/76, EKL 1977, lk 113.

5 – 11. aprilli 1967. aasta direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühtse käibemaksusüsteemi rakendamise struktuur ja menetlus (EÜT 1967, 71, lk 1303, edaspidi „teine direktiiv”). Selle direktiivi artikli 17 alusel oli liikmesriikidel võimalus jätta kapitalikaubad mahaarvamissüsteemist üleminekuperioodiks osaliselt või täielikult välja.

6 – 30. märtsi 2006. aasta otsus C-184/04: Uudenkaupungin Kaupunki (EKL 2006, lk I-3039, punkt 25).

7 – Vt selle kohta samuti 15. detsembri 2005. aasta otsus C-63/04: Centralan Property (EKL 2005, lk I-11087, punkt 55).

8 – Punkt 12.

9 – Punkt 17.

10 – Vt eelkõige 15. juuli 2004. aasta otsus C-321/02: Harbs (EKL lk I-7101, punkt 28 ja viidatud kohtupraktika). Vt hiljutise kohaldamise kohta 25. oktoobri 2007. aasta otsus C-174/06: CO.GE.P (EKL 2007, punkt 30).

11 – 22. juuni 1993. aasta otsus C-333/91: Sofitam (EKL 1993, lk I-3513, punkt 10).

12 – C-306/94, EKL 1996, lk I-3695, punkt 21.

13 – Komisjoni ettepanek nõukogu kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (Euroopa Ühenduste Bülletään, lisa 11/73). Selles ettepanekus on artikli 19 lõiget 2 põhjendatud järgmiselt: „mahaarvatava osa arvutamisel tuleb välja jätta selles lõikes nimetatud tegurid, et vältida olukorda, kus need võiksid moonutada selle tegelikku tähendust, kuna need elemendid ei kajasta maksukohustuslase majandustegevust. See puudutab kapitalikaupade müüki ning kinnisvara- ja finantstehinguid, mida teostatakse üksnes juhuslikult, st millel on ettevõtja kogukäibe suhtes vaid teisejärguline või juhuslik tähtsus. Need tehingud jäetakse välja üksnes siis, kui need ei kuulu maksukohustuslase tavapärase majandustegevuse hulka” (lk 20).