

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 1. märtsil 2012(1)

Kohtuasi C-334/10

X

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad))

Käibemaks – Kuues direktiiv – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Majandustegevuse eesmärgil kasutatava hoone ümberkorraldused, mille eesmärk on kasutada hoone osi ajutiselt isiklikuks tarbeks – Isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamine

I. Sissejuhatus

1. Ühises käibemaksusüsteemis sisendkäibemaksu mahaarvamist käsitlevas ulatuslikus kohtupraktikas kujunes juba varakult välja omaette põhjaliku kohtupraktikaga valdkond, mis puudutab üksnes nii maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavate kapitalikaupade soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist.(2) Kõnealuste kapitalikaupade hulka kuuluvad eeskätt hooned ja sõidua autod, mida maksukohustuslane kasutab aastaid nii majandustegevuseks kui ka eraotstarbel. Majandustegevuse raames loodud lisaväärtuse maksustamise seisukohast on asjakohane vaid kõnealuste kaupade kasutamine majandustegevuse eesmärgil ja üksnes selles osas võib kõnealuste kaupade eest tasutud sisendkäibemaksu maha arvata. Selle lihtsa põhimõtte maksutehniline ja praktiline rakendamine valmistab, aga teatavaid raskusi.

2. Kõnealuses seoses on selgitatud õigust arvata maha sisendkäibemaks sellise hoone puhul, mis ehitati algusest peale kasutamiseks nii majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks. Maksukohustuslasel on sellisel juhul esmalt võimalik arvata hoone ehituskuludelt tasutud sisendkäibemaks täies ulatuses maha, kuid selle hüvitamiseks peab ta hiljem tasuma käibemaksu hoone eraotstarbeliselt kasutamiselt.(3) Lõpptulemusena korrigeeritakse seeläbi esialgset sisendkäibemaksu mahaarvamist aja jooksul osaliselt.

3. Käesolevas eelotsusetaotluses esitatakse aga küsimus, kuidas käsitleda sisendkäibemaksu mahaarvamist algselt üksnes majandustegevuseks kasutatud hoone ümberehitamise puhul, kui ümberehitamise eesmärk oli võtta hoone osaliselt ja pealegi vaid ajutiselt kasutusele isikliku eluruumina?

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate

käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(4) artikkel 17 („Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala”) näeb 2000. aastal kohaldatavas redaktsioonis(5) (edaspidi „kuues direktiiv”) muu hulgas ette:

[...]

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane;

[...]”.

5. Maksukohustuslase tehingud maksustatakse põhimõtteliselt vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 2, mis sätestab muu hulgas:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]”

6. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 2 laiendab kuuenda direktiivi artikli 2 punktis 1 ette nähtud maksukohustust järgmiselt:

„2. Tasu eest teenuste osutamisenä käsitatakse järgmist:

a) 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;

b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil.

[...]”.

7. Kuuenda direktiivi VIII jaotis „Maksustatav summa” sisaldab artiklit 11, mis näeb ette:

„A. Riigi territooriumil

1. Maksustatava summa moodustab:

[...]

c) artikli 6 lõikes 2 nimetatud tarnete puhul maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele;

[...]”.

B. *Madalmaade õigus*

8. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud märkuste kohaselt annab Wet op de omzetbelasting 1968 (1968. aasta käibemaksuseadus) artikkel 15 ettevõtjale õiguse arvata

sisendkäibemaks maha teenustelt, mis on osutatud majandustegevuse eesmärgil.

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

9. Põhikohtuasjas on vaidluse all 2000. aasta osas tehtud käibemaksu täiendava sissenõudmise otsuse õiguspärasus.

10. Maksukohustuslane on ilma õigussubjektsuseta täisühing, kes on sellisena siiski põhikohtuasjas kaebuse esitaja. Kõnealune täisühing tegeles 2000. aastal autovärvide hulgikaubandusega. Täisühingul on kaks osanikku, kes on omavahel abielus (edaspidi „abielupaar”).

11. Abielupaar omandas 1999. aastal laohoone ja kasutas seda hulgikaubandusega tegelemiseks. 2000. aasta alguses ehitati osa laohoone katusekorrusest välja kahe osaniku ja nende laste ajutiseks eluruumiks. Seejuures ehitati välja kaks katusekorruse magamistuba, esik, vannituba ja tualett. Nende tööde eest esitatud arvele märgiti käibemaks.

12. Ümberehitatud katusekorrust kasutati 23 kuu vältel eluruumina. Seejärel korraldati katusekorrus ümber äriotstarbel kasutamiseks ning seda kasutati büroo- ja koolitusruumina. Katusekorruse magamistoad, esik, vannituba ja tualett jäid alles.

13. Maksukohustuslane arvas katusekorruse väljaehitamise eest tasutud käibemaksu täies ulatuses maha. Madalmaade maksuhaldur keeldus aga andmast sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust katusekorruse magamistubade ja esiku ehitamiseks tehtud tööde osas, sest vaid vannitoa ja tualeti sisseehitamine toimus ka majandustegevuse eesmärgil.

14. Esimese astme kohus jättis kõnealuse otsuse muutmata, põhjendades seda sellega, et katusekorruse magamistubade ja esiku väljaehitamise ainuke eesmärk oli luua kahele osanikule võimalus seal elada.

15. Maksukohustuslane vaidlustas kõnealuse otsuse kassatsioonkaebusega Hoge Raad der Nederlandenile, kes esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„Kas maksukohustuslasel, kes kasutab tema ettevõttesse kuuluva põhivara osa ajutiselt isiklikuks tarbeks, on – kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktide a ja b, artikli 11 A osa lõike 1 punkti c ning artikli 17 lõike 2 kohaselt – mahaarvamisõigus kulutuste osas, mis tehti üksnes seoses eraotstarbelise kasutamise eesmärgil läbi viidud püsivate ümberkorraldustega? Kas sellele küsimusele vastamise puhul on vahet, kas maksukohustuslasele kapitalikauba soetamisel esitatud arvele märgiti käibemaks, mille ta maha arvas?”

16. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud märkused Madalmaade valitsus ja Euroopa Komisjon. Kohtuistungit ei toimunud.

IV. Õiguslik hinnang

17. Mõlemad eelotsuse küsimused, mida käsitlen järgnevalt üheskoos, puudutavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse olemasolu eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud asjaoludel.

18. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise tingimused tulenevad käesolevas asjas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktist a. Nimetatud sätte kohaselt peab maksukohustuslane olema esiteks saanud teiselt maksukohustuslaselt teenuseid, mille eest ta on tasunud käibemaksu (ostutehingud). Teiseks tuleb kõnealuste ostutehingute eset kasutada seoses maksukohustuslase maksustatavate tehingutega (müügitehingud).

19. Ostutehingud, millega seoses vaieldakse käesolevas asjas sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse üle, hõlmavad üksnes teenuseid, mida osutati katusekorruse väljaehitamiseks, konkreetselt kahe magamistoa ja esiku väljaehitamiseks (edaspidi „ümberkorraldused”).

20. Eelotsuse küsimuste ese ei ole seevastu sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus seoses kulutustega, mis tehti sellise juba olemasoleva hoone soetamiseks, milles toimusid ümberkorraldused. Kõnealuse hoone soetamise käsitlemine käibemaksuga maksustamise seisukohast on – teise eelotsuse küsimuse raames – tähtis vaid niivõrd, kuivõrd see võib mõjutada ümberkorralduste eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist.

21. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 kohaselt saavad kõnealused ümberkorraldused anda sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse vaid juhul, kui neid kasutatakse seoses maksustatavate müügitehingutega. Kuna ümberkorralduste puhul oli esmalt esiplaanil isiklikuks tarbeks kasutamine, hiljem kasutati katusekorrust aga majandustegevuse eesmärgil büroo ja koolitusruumina, tuleb lisaks arvesse võtta kohtupraktikat, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, millele viitasid õigusega kõik menetlusosalised.

22. Kõigepealt (punkt A) käsitlen viimati nimetatud kohtupraktikat, milles ettenähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused ei tulene vahetult direktiivi sätetest, seejärel (punkt B) uurin, kas kõnealune kohtupraktika võib olla kohaldatav käesolevas asjas.

A. Kohtupraktika, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust

1. Kapitalikauba liigitamine

23. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale – mis taandub lõpuks kohtuotsusele Lennartz(6) – on maksukohustuslasel 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.(7)

24. Kui maksukohustuslane otsustab arvata kapitalikauba tervikuna ettevõtte vara hulka, siis on selle kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaks põhimõtteliselt täies ulatuses ja kohe mahaarvatav.(8)

25. See ei puuduta mitte ainult sisendkäibemaksu, mis tuleb tasuda valmis kauba ostmisel, vaid ka – mis on oluline eelkõige hoonete puhul – kauba valmistamise eest tasutud sisendkäibemaksu,(9) näiteks ostetud ehitusmaterjalide või tellitud ehitustööde eest tasutud sisendkäibemaksu. Sellisel juhul puudutavad kauba liigitamise ja selle kasutamise küsimused paratamatult valmistatud kaupa ja mitte selle valmistamiseks kasutatud teenuseid.

2. Kasutamine seoses maksustatavate müügitehingutega

26. Segakasutusega kauba liigitamine tervikuna ettevõtte vara hulka toob vastavalt kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktile a – koosmõjus artikli 2 punktiga 1 – kaasa kohustuse maksustada kauba kasutamine isiklikuks tarbeks käibemaksuga.(10) Eesmärk on hoida ära, et maksukohustuslane saab lõpptarbijaga võrreldes põhjendamatu eelise(11) ja et kauba kasutamine isiklikuks tarbeks maksukohustuslase kui lõpptarbija poolt jääb maksustamata.(12)

27. Seda arvestades on kauba kasutamine isiklikuks tarbeks maksustatav müügitehing kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tähenduses.(13) Viidatud sätte kohaselt on sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused täidetud ka kapitalikauba isiklikuks tarbeks kasutatud osa puhul. Kui isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamine ei ole aga võimalik, ei saa selles osas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust anda, kuigi kapitalikaup on arvatud tervikuna ettevõtte vara hulka. Selline olukord võib tekkida, kui kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a tingimus ei ole täidetud.(14)

28. Kohtupraktika, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, ei ole kohtuotsuse Puffer kohaselt kohaldatav ka siis, kui kapitalikaupa kasutatakse küll osaliselt isiklikuks tarbeks ja osaliselt majandustegevuseks, kuid maksukohustuslane kasutab kapitalikaupa majandustegevuses üksnes maksuvabade müügitehingutega seoses.(15) Sellisel juhul on küll tegemist kauba segakasutusega, kuid maksustatavad tehingud majandustegevuses puuduvad. Sellest tuleneb, et vastavalt kohtupraktikale tuleb kauba kasutamine majandustegevuse eesmärgil – vähemalt osaliselt – maksustada, et segakasutusega kapitalikauba osas saaks sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse üldse tekkida.

29. Selleks et hinnata osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikauba omandamisel või valmistamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, tuleb seega kontrollida nii kauba majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamist.

3. Mõte ja eesmärk

30. Viidatud kohtupraktikat on korduvalt tervikuna küsimärgi alla seatud, kuid Euroopa Kohus on jätnud selle alati pärast põhjalikku kontrollimist muutmata.(16)

31. Asjaolu, et maksukohustuslasele antakse segakasutusega kapitalikauba osas õigus arvata kaup täielikult ettevõtte vara hulka ja seega õigus arvata sisendkäibemaks hoolimata osaliselt isiklikuks tarbeks kasutamisest täies ulatuses maha, tuleneb kaalutlusest võimaldada maksukohustuslasel kasutamist majandustegevuse eesmärgil kasutatud osa suurendamise teel hiljem muuta, ilma et ta satuks maksualaselt ebasoodsamasse olukorda.(17)

32. Nimelt kui maksukohustuslasel oleks segakasutusega kapitalikauba puhul vaid võimalus arvata kaup ettevõtte vara hulka osas, milles seda kasutatakse majandustegevuse eesmärgil, oleks sisendkäibemaksu mahaarvamine isiklikuks tarbeks kasutatud osa puhul lõplikult välistatud. Kauba isiklikuks tarbeks kasutatud osa jääks sel juhul isikliku vara koosseisu. Isikliku vara hulka arvatud vara hilisem majandustegevuseks kasutamine ei saa tagantjärele enam anda õigust sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Selle jaoks puudub kuuendas direktiivis korrigeerimismehhanism.(18)

33. Nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) teatavaid sätteid(19), lahendas liidu seadusandja kõnealuse probleemi, ent seda alles hilisemate perioodide osas kui põhikohtuasjas

määrav periood.(20) Käesolevas asjas kohaldatavasse nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,(21) lisatud artikli 168a kohaselt antakse segakasutusega kinnisasjade – ja liikmesriikide valikul ka muude kaupade – osas vaid osaline käibemaksu mahaarvamise õigus. Käibemaksu mahaarvamise õiguse osaline välistamine seotakse aga nüüd korrigeerimisvõimalusega, juhul kui kasutamist hiljem muudetakse.

B. Kohtupraktika kohaldamine käesolevas asjas

34. Seega tuleb selgitada, kas vastavalt viidatud kohtupraktikale, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, on maksukohustuslasel sellistel asjaoludel, nagu on kujunenud põhikohtuasjas, õigus ümberkorralduste eest tasutud sisendkäibemaksu täielikult maha arvata.

35. Nagu komisjon õigusega märgib, ei oleks selles kahtlust, kui ümberkorraldused oleksid tehtud enne hoone soetamist. Osaliselt laona ja osaliselt eluruumina kasutatava hoone soetamisel oleks maksukohustuslasel olnud õigus liigitada hoone tervikuna oma ettevõtte vara hulka, millest tulenevalt oleks tal olnud õigus arvata sisendkäibemaks maha täies ulatuses, samal ajal kui eluruumi isiklikuks tarbeks kasutamisel oleks tulnud maksta käibemaksu tagantjärele.

36. Samamoodi oleks asi olnud juhul, kui maksukohustuslane oleks hoone ise ehitanud ja näinud hoone ühe osa algusest peale ette eluruumina kasutamiseks.

37. Seda arvestades tuleb luua selgus küsimuses, kas ainuüksi asjaolu, et ümberkorraldused toimusid alles hiljem, võib kaasa tuua sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele teistsuguse hinnangu andmise. Selleks tuleb esiteks tuvastada, kas maksukohustuslasele antakse ümberkorraldusi silmas pidades õigus arvata kapitalikaup tervikuna ettevõtte vara hulka (selle kohta punkt 1). Teiseks tuleb uurida nii kõnealuse kapitalikauba majandustegevuse eesmärgil kasutamise maksustamist kui ka isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamist (selle kohta punkt 2).

1. Kapitalikauba liigitamine ettevõtte vara hulka

38. Nagu eespool selgitatud, oleneb kapitalikauba valmistamisega seotud teenuste eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus sellest, kas valmistatud kapitalikaup on käsitatav ettevõtte varana.(22) Maksukohustuslasel peab olema õigus arvata valmistatud kapitalikaup tervikuna ettevõtte vara hulka. Vaid sellisel juhul on olemas põhimõtteline õigus kapitalikauba valmistamisega seotud teenuste eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.

39. Kuna käesolevas asjas on tegemist juba olemasoleva hoone ümberkorraldustega, tuleb esmalt välja selgitada, mis on käsitatav valmistatud kapitalikaubana (selle kohta punktid a ja b), enne kui saab hinnata õigust arvata see tervikuna ettevõtte vara hulka (selle kohta punkt c).

a) Ümberkorralduste ühetaoline või erinev kohtlemine

40. Käesolevas asjas on kaks võimalikku vaatenurka: ümberkorraldusi saab käsitada hoone – hilisemate – ehituskuludena või omaette kapitalikauba ehituskuludena.

41. Kui käsitada ümberkorraldusi hoone ehituse kogukulude osana, siis sõltuks nende puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus selle hoone liigitamisest, milles ümberkorraldused tehti. Kui hoone oli arvatud tervikuna ettevõtte vara hulka, siis oleks põhimõtteliselt olemas õigus arvata ümberkorralduste eest tasutud sisendkäibemaks täies ulatuses maha.

42. Seda arvestades oleks algusest peale ebaoluline, et ümberkorraldusi tehti üksnes isiklikuks tarbeks kasutatava eluruumi väljaehitamise eesmärgil. Seda seetõttu, et ka juhul, kui maksukohustuslane ostab hoone ehitamiseks hulgaliselt kaupu ja teenuseid, ei hinnata

sisendkäibemaksu mahaarvatavust vastavalt kohtupraktikale, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist, iga ostutehingu puhul eraldi.(23)

43. Maksukohustuslane võib enda ehitatud hoone liigitada pigem tervikuna ettevõtte vara hulka. Selle tagajärjel on tal põhimõtteliselt õigus arvata sisendkäibemaks täies ulatuses maha kõikide ostutehingute puhul, mis olid seotud hoone ehitamisega. See on õige, kuigi alati on võimalik tuvastada üksikuid ostutehinguid – näiteks isiklikuks tarbeks kasutatavas ruumi ehitatava akna tarne –, mis on tehtud üksnes isiklikuks tarbeks kasutamise eesmärgil.

44. Ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu viidatud kohtuotsus Bakcsi ei räägi otseselt selle vastu, et hilisemaid ümberkorraldusi käsitletakse koos esialgsete ehituskuludega. Viidatud kohtuasjas sedastas Euroopa Kohus, et vastamisel küsimusele, kas on olemas õigus kapitalikauba kasutamiseks ja hooldamiseks tehtud ostutehingutelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, ei ole kapitalikauba liigitamine oluline.(24) Seega tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ostutehingute puhul, mis on seotud näiteks hoone kasutamise ja hooldamisega, hinnata olenemata sellest, kas kõnealune hoone on arvatud ettevõtte vara hulka.

45. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on aga juba ise märkinud, et ümberkorralduste tarvis tehtud kulutused ei kujuta endast kasutus- või ülalpidamiskulusid.(25) Ka mina leian, et kõnealused ümberkorraldused ei ole ostutehingud, mis tagavad hoone kasutamise või säilimise jooksvas majandustegevuses, vaid need kujundavad ümber hoonet ennast, muutes selle kuju ja kasutusvõimalust. Seega ei ole kohtuotsus Bakcsi käesolevas asjas kohaldatav.

46. Siiski tuleneb kõnealusest kohtupraktikast põhimõtte, et ostutehingu arvamist ettevõtte vara hulka tuleb põhimõtteliselt käsitleda iga ostutehingu puhul eraldi.

47. See arusaam vastab ka väljakujunenud kohtupraktikale, mis puudutab müügitehingute maksustamist. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleneb kuuenda direktiivi artiklist 2, et üldjuhul tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks.(26)

48. Peale selle tuleb järgida kohtupraktikat, mille kohaselt on vaid isikul, kes on maksukohustuslane ning kes tegutseb sellena kauba ostmise hetkel, õigus kauba eest tasutud käibemaksu maha arvata.(27) Isik, kes soetab kauba üksnes isiklikuks tarbeks, tegutseb eraisikuna ja mitte maksukohustuslasena kuuenda direktiivi tähenduses.(28)

49. Kui mis tahes hilisemate ümberkorralduste eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus seataks aga sõltuvusse hoone liigitamisest, peaks selle õiguse andma ka selliste hilisemate ümberkorralduste osas, mida tehakse püsivalt vaid isiklikuks tarbeks. Minu hinnangul ei vastaks see enam viidatud kohtupraktikale. Täielikult ja püsivalt isiklikuks tarbeks tehtud ostutehingut ei saa nimelt käsitada maksukohustuslase tegevusena. Vastasel korral ei oleks enam võimalik piiritleda isiku tegutsemist maksukohustuslasena ja tegutsemist eraisikuna, mida nõuab käibemaksusüsteem.

50. Peale selle ei oleks hoone ja selle hilisemate ümberkorralduste ühetaolise käibemaksualase käsitlemise tagajärjed kooskõlas ka neutraalse maksustamise põhimõttega. Selle põhimõtte kohaselt peab isik tasuma käibemaksu üksnes siis, kui see maks puudutab kaupu või teenuseid, mida isik kasutab isiklikuks tarbimiseks, mitte aga maksustatavaks kutsealaseks tegevuseks.(29)

51. Hoone ja hilisemate ümberkorralduste ühetaolise käsitlemise tulemusel ei saaks maksukohustuslane, kes teeb hoonel vaid majandustegevusest ajendatuna püsivaid ümberkorraldusi, nende eest tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kui hoone oli eelnevalt

liigitatud isikliku vara hulka. Ümberkorralduste eest tasutud käibemaksu peaks maksukohustuslane seega tasuma lõplikult, kuigi ümberkorralduste tulemust kasutatakse tema majandustegevuse eesmärgil.

52. Seda arvestades moodustab segakasutusega hoone ehitamisega seotud ostutehingute ühetaoline käsitlemine, mida on kaudselt tunnustanud kohtupraktika, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist,(30) erandi, mis on õigustatud praktilistel kaalutlustel, eeskätt ehitusteenuste tihedat ajalist seost silmas pidades. Kõnealune tervikkäsitus võtab arvesse asjaolu, et hoone ehitamiseks vajalike rohkearvuliste ostutehingute puhul tooks iga üksiku ostutehingu liigitamine isiklikuks tarbeks või majandustegevuseks tehtud tehinguks kaasa märkimisväärseid piiritlusprobleeme ja suurt halduskulu. See ei pea aga paika hoone esialgse ehitamise ja hoone hilisemate ümberkorralduste puhul, mida tuleb vaadelda eraldi, kuna neid on nende esemest tulenevalt võimalik ilma pikemata eristada ja need ei ole ajaliselt tihedalt seotud.

53. Pealegi on Euroopa Kohtu praktikas juba ammu tunnustatud, et ühtse kauba eri osi võib käsitada erinevalt kas isikliku või ettevõtte vara hulka kuuluvana.(31) Käibemaksu seisukohast ei ole hoone eri osade erinev käsitsemine seega sugugi ebaharilik.

54. Lõppkokkuvõttes ei peaks kapitalikauba hilisemate ümberkorralduste eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamine sõltuma kapitalikauba enda liigitamisest. Selles osas jagan Madalmaade valitsuse arvamust, mille kohaselt ei too ainuüksi tõsiasia, et hoone kui selline on arvatud maksukohustuslase ettevõtte vara hulka, automaatselt kaasa ka ümberkorralduste arvamist ettevõtte vara hulka.

b) Ümberehitusmeetmed kui eraldiseisev kapitalikaup

55. Kui hilisemate ümberkorralduste eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist tuleb seega käsitada põhimõtteliselt sõltumatuna hoone liigitamisest, tekib seejärel küsimus, kas kõnealuste ümberkorralduste tulemusel valmis eraldiseisev kapitalikaup.

56. Sellega seoses oleks esmalt alust arvata, et katusekorrusel eluruumi ehitamiseks tehtud kõikide ümberehitustööde tulemusel valmis eraldiseisev kapitalikaup eluruumi kujul. See ei hõlmanud mitte ainult põhikohtuasjas vaidlusaluste ümberkorralduste tulemusel valminud katusekorruse magamistube ja esikut. Kõnealuse kapitalikauba osa oleks sellisel juhul ka sisseehitatud vannituba ja tualett, mille ehitamise eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus oli maksukohustuslasele juba antud.

57. Kas asjaomase kapitalikauba määramiseks tuleb katusekorruse magamistubade ja esiku ehitamist hoida lahus vannitoa ja tualeti ehitamisest, on faktiküsimus, mida peab hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus. Hindamise seisukohast on määrav, kas katusekorruse magamistubade, esiku, vannitoa ja tualeti ümberehitustööd olid esemeliselt ja ajaliselt tihedalt seotud ja kas neid saab võrrelda hoone ehitustööde esemelise ja ajalise seotusega.

58. Minu hinnangul puudub igal juhul põhjendatud alus, et jätta sisseehitatud eluruum tervikuna või katusekorruse magamistoad ja esik omaette käsitamata eraldiseisva kapitalikaubana.

59. Nagu selgitas juba kohtujurist Mengozzi, on kapitalikauba mõiste – nagu seda on kasutatud kohtupraktikas, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaubalt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist – olulised tunnused kapitalikauba püsivus ning selle omandamiskulude samaaegne mahakandmine.(32) Kõnealustele tunnustele vastavad nii valminud eluruum kui ka käesolevas asjas vaidlusaluste ümberkorralduste tulemusel valminud katusekorruse magamistoad ja esik.

60. Seda järeldust ei muuda ka asjaolu, et nii eluruum kui ka katusekorruse magamistoad ja esik on teise kapitalikauba osa.

61. Kohtujurist Mengozzi eelistas kaupade puhul, mis liidetakse kapitalikaubaga pärast selle omandamist, kuid mis suurendavad selle väärtust, jätta ühise käibemaksusüsteemi lihtsuse huvides kohaldamata kohtupraktika, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ning jaotada sisendkäibemaks vahetult ära. Ent seejuures pidas ta silmas üksnes hoolduskulusid, seega kapitalikauba juba olemasoleva osa asendamist uuega.(33)

62. Käesolev asi ei puuduta aga viidatud hoolduskulusid, vaid hoone uute osade ehitamist, mis varem puudusid. Kuna hoone selliste uute osade ehitamist, mis on segakasutuses, ei esine ilmselt kuigi tihti, ei ole ka oodata, et ühes hoones oleva mitme kapitalikauba käibemaksualane käsitlemine on ülemäära keerukas ülesanne.

63. Tuginedes järeldusele, et isegi katusekorruse magamistoad ja esik võivad iseenesest olla eraldiseisev kapitalikaup, ei ole vaja uurida ka küsimust, kas põhimõtted, mis töötati välja kohtupraktikas, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist, on kohaldatavad ka muudele kaupadele kui kapitalikaubad.(34)

c) Osaliselt isiklikuks tarbeks kasutamine

64. Põhimõtteline õigus ümberkorralduste eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks sõltub lõpuks veel sellest, kas valminud kapitalikaupa – käesolevas asjas seega sisseehitatud eluruumi või katusekorruse magamistube ja esikut – kasutatakse nii majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks. Sellisel juhul võiks kapitalikauba tervikuna arvata ettevõtte vara hulka.

65. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et sisseehitatud eluruumi tuleb tervikuna käsitada eraldiseisva kapitalikaubana, tuleks kõnealune liigitamine ettevõtte vara hulka kõne alla. Nimelt näib põhikohtuasjas olevat tuvastatud, et sisseehitatud eluruumi osi – nimelt vannituba ja tualetti – on algusest peale kasutatud ka majandustegevuse eesmärgil.(35) Põhikohtuasjas vaidlusalused ümberkorraldused katusekorruse magamistubade ja esiku sissehitamiseks oleksid sellisel juhul osa sellise kauba valmistamisest, mida kasutatakse nii isiklikuks tarbeks kui ka majandustegevuseks. Sellisel juhul tuleks sisseehitatud eluruumi käsitada segaotstarbeliseks kasutuseks rajatud isikliku hoonena. Seejuures oleks ebaoluline, millisel eesmärgil ehitati välja katusekorruse magamistoad ja esik eraldi võetuna, sest määrav on kapitalkauba segakasutus tervikuna.(36)

66. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab eelotsuse küsimustega silmas aga üksnes sellise sisendkäibemaksu mahaarvamist, mis tasuti ümberkorralduste eest, mida tehti vaid isiklikuks tarbeks kasutamise eesmärgil. Arvestades minu seniseid järeldusi, on kõnealune küsimus õigustatud niivõrd, kuivõrd katusekorruse magamistoad ja esik on eraldiseisev kapitalikaup. Et vastata eelotsuse küsimusele juhiks, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks kõnealusele järeldusele jõudma asjaolude hindamise käigus, jätkan uurimist eeldusel, et katusekorruse magamistoad ja esik on eraldiseisev kapitalikaup.

67. Sellisel juhul ilmneb käesoleva asja eripära võrreldes senise kohtupraktikaga, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist. Seda seetõttu, et katusekorruse magamistube ja esikut kasutati ajalises järgnevuses eri eesmärkidel: vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud asjaoludele kasutas abielupaar oma isikliku eluruumi hulka kuuluvaid katusekorruse magamistube ja esikut esmalt ainult isiklikuks tarbeks ja hiljem pärast katusekorruse ümberkujundamist büroo ja koolitusruumina ainult majandustegevuse eesmärgil. Seetõttu tuleb järgnevalt lähemalt uurida, kas sellisel juhul saab eeldada segakasutust kohtupraktika tähenduses, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist.

i) Kohtuotsus Lennartz

68. Kõnealuses seoses juhtis Madalmaade valitsus õigusega tähelepanu vajadusele kontrollida, kas abielupaar tegutses ümberkorraldustega seotud teenuste saamisel üldse maksukohustuslasena. Nimelt on üksnes isikul, kes on maksukohustuslane ning kes tegutseb sellena ostutehingu tegemise hetkel, õigus arvata maha selle kauba või teenuse eest tasutud sisendkäibemaksu.(37) Vastavalt kohtupraktikale tegutseb aga maksukohustuslane, kes omandab kauba üksnes isiklikuks tarbeks, eraisikuna ja mitte maksukohustuslasena kuuenda direktiivi tähenduses.(38)

69. Kui lähtuda üksnes esialgest kasutamisest, siis oleks abielupaar omandanud ümberkorraldustega seotud teenused vaid isikliku kasutamise eesmärgil, järelikult ei oleks ta tegutsenud maksukohustuslasena ja seetõttu ei oleks tal õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

70. Kui lähtuda üksnes esialgsest kasutamisest, siis ei oleks kohaldatav ka kohtupraktika, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist. Sellisel juhul ei oleks tegemist segakasutusega ega – isiklikuks tarbeks kasutatava – kapitalikauba maksustatava kasutamisega majandustegevuse eesmärgil.

71. Vastates küsimusele, kas algselt üksnes isiklikuks tarbeks, seejärel üksnes majandustegevuse eesmärgil kasutamist tuleb algusest peale käsitada osaliselt majandustegevuse eesmärgil kasutamisenä, on minu arvates otstarbekas pöörduda tagasi sinna, kust kõik alguse sai – kohtuotsuse Lennartz juurde.

72. Viidatud otsuses töötas Euroopa Kohus välja alused väljakujunenud kohtupraktikale, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist. Samas otsuses asus Euroopa Kohus seisukohale ka küsimustes, mis puudutavad alles hiljem algavat kasutamist majandustegevuse eesmärgil. Euroopa Kohus sedastas kõnealuses otsuses, et mahaarvamisoiguse olemasolu sõltub üksnes sellest, kellena isik ostutehingute tegemise hetkel tegutses.(39) Isik, kes omandab kaupu majandustegevuse eesmärgil, teeb seda maksukohustuslasena ka siis, kui ta ei kasuta kaupu kohe sellel eesmärgil.(40)

73. Kas ostutehingud on tehtud hilisemat majandustegevuse eesmärgil kasutamist silmas

pidades, on seega faktiküsimus, mida tuleb hinnata kõiki asjaolusid arvesse võttes. Kõnealuste asjaolude hulka kuuluvad asjaomaste kaupade liik ning kaupade omandamise ja nende majandustegevuse eesmärgil kasutamise vahele jääv ajavahemik.(41)

74. Kuigi kõnealune otsus on esimene kohtupraktikas, mis käsitleb segakasutusega kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist, sisaldab see juba määravaid põhimõtteid.

75. Nagu juba näidatud, tulenes kohtupraktika, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist, asjaolust, et maksukohustuslasel puudus korrigeerimisvõimalus isikliku vara koosseisu kuuluva kauba hilisemal kasutamisel majandustegevuseks. Kui maksukohustuslane soetab kaubad isikliku varana, siis on sisendkäibemaksu mahaarvamine lõplikult välistatud, seda isegi juhul, kui kõnealust kaupa kasutatakse hiljem majandustegevuseks.(42)

76. Seda arvestades ei oleks õigustatud jätta maksukohustuslane selliste kapitalikaupade soetamisel, mille puhul on selge, et neid kasutatakse – küll mitte kohe, kuid hiljem – täies ulatuses majandustegevuseks, tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest täiesti ilma. Esmalt üksnes isiklikuks tarbeks, seejärel üksnes majandustegevuseks kasutamine kujutab endast pigem juhtumit, mil maksukohustuslane satub maksustamise seisukohast kõige ebasoodsamasse olukorda, näiteks kui ta võtab kauba kasutusele muul eesmärgil, ja selle ärahoidmiseks töötati välja kohtupraktika, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist.

77. Kohtupraktika väljakujunemise põhjal tehtud järeldused on minu meelest kooskõlas ka kõnealuses valdkonnas viimati tehtud otsusega kohtuasjas Puffer.

78. Euroopa Kohus sedastas küll viidatud otsuses, et osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu ei saa maha arvata maksukohustuslased, kes teevad üksnes maksuvabasid tehinguid. Ent viidatud otsuses käsitletud juhul ei olnud maksukohustuslane, kelle tegevus on maksuvaba, teinud mitte ühtegi maksustatavat tehingut ega tee neid ka edaspidi. Vastavalt selle kohtupraktika mõttele ja eesmärgile, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ei ole maksuvaba tegevuse puhul ka üldse alust seda kohtupraktikat kohaldada, sest kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 kohaselt ei saa kapitalikauba kasutamine majandustegevuseks anda ühelgi hetkel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

79. Käesolevas asjas ei ole aga tegemist sellise juhtumiga. Autovärvide hulgimüük, millega maksukohustuslane tegeles, ei ole maksuvaba tegevus.

ii) Hilisema majandustegevuseks kasutamise tõendamine

80. On ilmselge, et õigus arvata kapitalikaup tervikuna ettevõtte vara hulka, kuigi algselt kasutati seda üksnes isiklikuks tarbeks, toob kaasa teatava kuritarvitamise ohu.

81. See on nii, arvestades eeskätt asjaolu, et kohtupraktika kohaselt ei tulene ostutehingu tegemisega seotud eesmärk mitte ostutehinguga soetatud kauba hilisemast tegelikust kasutamisest, vaid üksnes sellest, millisel eesmärgil kavatses maksukohustuslane kasutada tehingu eset tehingu tegemise hetkel, kusjuures kõnealune kavatsus peab olema objektiivselt tõendatud. Selle sõnaselge järelduse tegi Euroopa Kohus asjas, mis käsitles maksukohustuslase esimesi kapitalikuluseid enne majandustegevuse tegelikku algust.(43) Minu arvates ei ole alust käsitada seda hiljem jooksva majandustegevuse käigus tekkivate kapitalikulude puhul teisiti.

82. Ent tuleb rõhutada, et ka viidatud kohtupraktika kohaselt peab maksukohustuslase kavatsus kasutada algselt üksnes isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupa hiljem majandustegevuseks olema objektiivselt tõendatud. Objektiivsete tõendite hulka arvati juba kohtuotsuses Lennartz kauba laad ning kavatsed majandustegevuseks kasutamiseni jääv ajavahemik.(44)
83. Selle põhjal tuleb teha järeldus, et leidub kapitalikaupu, näiteks autovärvide hulgimüüja laohoonesse hiljem ehitatud saun, mis oma laadilt võivad tegutsevas majandusüksuses olla kasutatavad üksnes isiklikuks tarbeks. Samuti on kavatsust kasutada kaupa hiljem majandustegevuseks seda raskem objektiivselt tõendada, mida hilisemal ajal seda teha kavatsetakse.
84. Peale selle tuleb rõhutada, et mingil juhul ei piisa pelgast võimalusest kasutada kaupa hiljem majandustegevuseks. Selline eeldus lubaks maksukohustuslasel maha arvata kõikide ostutehingutega soetatud kaupade eest tasutud sisendkäibemaksu. Kavatsus kasutada kaupa hiljem majandustegevuseks peab olema konkreetne ja tõendatav. Lähtuda tuleb sellest, et algselt isiklikuks tarbeks kasutamine annab esmalt alust eeldada kavatsust kasutada kaupa üksnes isiklikuks tarbeks. Maksukohustuslane peab sellise eelduse objektiivsete tõenditega kummutama.
85. Käesolevas asjas on tuvastatud, et ümberkorraldusi tehti esmalt üksnes isiklikuks tarbeks, nimelt eluruumi osade väljaehitamiseks. Hiljem lisandus ruumi kasutamine büroona ja koolitusruumina majandustegevuse eesmärgil. Kuna nii esik kui ka katusekorruse magamistoad jäid pärast ruumide äriotstarbelist ümberkujundamist alles, kasutati ümberehitatud osa hiljem majandustegevuseks.
86. Põhikohtuasja asjaolude kirjeldusest ei ilmne minu hinnangul siiski selgelt, kas hilisem kasutamine majandustegevuseks oli kavas juba ümberkorralduste teostamisel, seega ostutehingute tegemisel, ja kas see oli objektiivselt tõendatud.
87. Eelotsuse küsimus räägib ühelt poolt ümberkorraldustest, mida tehti üksnes isiklikuks tarbeks kasutamist silmas pidades. Kui mõista seda nii, et kõnealuste ostutehingutega seoses ei olnud kasutamist majandustegevuse eesmärgil ümberkorralduste teostamise hetkel kavas, siis oleks selles osas sisendkäibemaksu mahaarvamine algusest peale välistatud. Ostutehingute tegemise hetkel ei oleks abielupaar tegutsenud maksukohustuslasena, kuna ta oleks teenuse otnud üksnes isiklikuks tarbeks kasutamise eesmärgil. Sellisel juhul puuduks õigus ümberkorralduste eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.
88. Teiselt poolt oli abielupaaril eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel algusest peale kavas kasutada laohoone ühte osa eluruumina vaid ajutiselt. Abielupaaril võis olla välja töötatud kava, kuidas kasutada ümberehitatud osa pärast eluruumina kasutamise lõpetamist. Lisaks võiks madalama astme kohtu otsust, mis esitati koos eelotsusetaotlusega, mõista nii, et hilisem äriotstarbeline kasutamine oli kavas algusest peale.(45)
89. Kas kavatsus kasutada katusekorruse magamistube ja esikut hiljem majandustegevuseks oli olemas algusest peale ja kas see oli objektiivselt tõendatud, on faktiküsimus, mille peab lõplikult välja selgitama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

2. Kasutamine maksustatud müügitehinguteks

90. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et kavatsus võtta katusekorruse magamistoad ja esik segakasutusse oli olemas juba ostutehingute tegemise hetkel, või eeldab, et sisseehitatud eluruum oli tervikuna asjas tähtsust omav kapitalikaup, siis oleks maksukohustuslikul

äriühingul vastavalt kohtupraktikale, mis käsitleb osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatud kapitalikaupadelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist, olnud õigus arvata kõnealused kaubad täielikult ettevõtte vara hulka.

91. Selleks et saada ka sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigust, oleks maksukohustuslasel pidanud olema kavatsus kasutada ümberkorraldusi kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktiga a täies ulatuses seoses maksustatavate müügitehingutega. Käesolevas asjas sõltub see ehitatud kapitalikauba kavandatud kasutamisest.

92. Osas, milles kapitalikaupa oli kavas kasutada majandustegevuseks – sisseehitatud eluruumi puhul vannitoa ja tualeti osaline kasutamine majandustegevuseks, katusekorruse magamistubade ja esiku puhul nende hilisem kasutamine büroo ja koolitusruumi osana –, maksustatakse müügitehingud kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksukohustuslase majandustegevuse raames.

93. Osas, milles kapitalikaupa oli kavas kasutada isiklikuks tarbeks, tuleb müügitehingute maksustamine kõne alla vastavalt normi koosseisule kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimesele lõigu järgi koosmõjus artikli 2 punktiga 1.

a) Kauba kasutamine vastavalt kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktile a

94. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a kohaselt tuleb ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustuslase isiklikuks tarbeks maksustada.

95. Kui sisseehitatud eluruum või katusekorruse magamistoad ja esik on eraldiseisev kapitalikaup, mida võib täies ulatuses arvata ettevõtte vara hulka, tuleb seega nende kasutamine abielupaari isiklikuks tarbeks eraldi maksustada.

96. Kõnealusest eraldiseisvusest tulenevalt on ka ebaoluline, kas kapitalikaup, millega sisseehitatud eluruum või katusekorruse magamistoad ja esik on tegelikult seotud, annab õiguse sisendkäibemaksu täielikuks või osaliseks mahaarvamiseks. Seetõttu tuleb Hoge Raadi teisele eelotsuse küsimusele vastata, et esimesele eelotsuse küsimusele vastamise puhul ei ole vahet, kas maksukohustuslasele põhivara soetamisel esitatud arvele märgiti käibemaks, mille ta maha arvas.

97. Sisseehitatud eluruumi või katusekorruse magamistubade ja esiku kasutamine isiklikuks tarbeks ei ole käesolevas asjas ka käibemaksust vabastatud.

98. On tõsi, et Euroopa Kohus peab kohtuasjas C-436/10: BLM tegema otsuse küsimuses, kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt b, mis näeb ette kinnisasjade üürileandmise vabastamise käibemaksust, on kohaldatav hoone ühe osa kasutamisele isiklikuks tarbeks, mille maksustamise näeb põhimõtteliselt ette kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a. Ent viidatud kohtuasjas kerkib küsimus olukorras, mis on seotud hoone osa kasutajaga, keda tuleb maksukohustuslikust äriühingust õiguslikult eristada.

99. Käesolevas asjas ei ole maksukohustuslik äriühing esiteks õigussubjekt. Teiseks lähtuvad eelotsuse küsimused sellest, et maksukohustuslane kasutab kapitalikaupa iseenda ja mitte mõne muu isiku tarbeks. Sellises asjas on juba otsustatud, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis b ettenähtud maksuvabastus ei ole kohaldatav kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a kohasele maksustatavale teokoosseisule.(46)

100. Lõppkokkuvõttes maksustatakse seega ka asjaomase kapitalikauba kavatsetav kasutamine

isiklikuks tarbeks vastavalt kuuenda direktiivi artikli 2 punktile 1 koosmõjus artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktiga a.

b) Tasuta teenuste osutamine maksukohustuslase poolt vastavalt kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktile b

101. Seevastu kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktis b ette nähtud teokoosseisu ei saa käesolevas asjas kohaldada.

102. Ümberkorraldustega seotud teenuste kasutamist abielupaari poolt ei saa käsitada müügitehingutena, nagu osalt väideti. Kõnealused teenused peavad olema maksukohustuslikule äriühingule osutatud, et tekiks õigus sisendkäibemaks maha arvata. Seetõttu on nende puhul tegemist ostutehingutega.

103. Müügitehingud seisnevad pigem ostutehingute tulemusel valmistatud kaupade, seega sisseehitatud eluruumi või katusekorruse magamistubade ja esiku kasutamises. Kuna järelilikult on tegemist ettevõtte vara hulka arvatud kauba kasutamisega, on sellele kohaldatav üksnes kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a.

V. Ettepanek

104. Eespool toodud kaalutlustele tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raadi eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Maksukohustuslasel, kes kasutab tema ettevõtte põhivara hulka arvatud kapitalikauba ühte osa ajutiselt isiklikuks tarbeks, on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 kohaselt mahaarvamiseõigus kulutuste eest, mis tehti seoses püsivate ümberkorraldustega, mis viidi läbi üksnes eraotstarbelise kasutamise eesmärgil ja mille tulemusel tekib eraldiseisev kapitalikaup, kui maksukohustuslasel oli ümberkorralduste tegemise hetkel objektiivselt tõendatud kavatsus kasutada ümberkorralduste tulemusel valminud kapitalikaupa oma maksustatavate majandustehingutega seoses, kuigi kõnealune kasutamine leiab aset alles pärast eraotstarbelist kasutamist. Kõnealune sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on olemas olenemata sellest, kas maksukohustuslasele kapitalikauba soetamisel esitatud arvele märgiti käibemaks, mille ta maha arvas.

1 – Algkeel: saksa.

2 – Esimest korda 11. juuli 1991. aasta otsuses kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk I-3795), viimati 16. veebruari 2012. aasta otsuses kohtuasjas C-118/11: Eon Aset Menidjmont.

3 – Vt selle kohta üksikasjalikult käesoleva ettepaneku punkt 23 jj.

4 – ELT L 145, lk 1.

5 – 2000. aasta suhtes tuleb kuuenda direktiivi artiklit 17 kohaldada nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiivi 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160), artikli 28f redaktsioonis, mida on käesolevas asjas olulises osas muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes – teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274). Käesolevas asjas on määrav kõnealune redaktsioon, sest ümberehitustööd, mille eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on käesoleva vaidluse ese, tehti 2000. aastal.

6 – Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lennartz, punkt 35.

7 – 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrecht (EKL 1995, lk I-2775, punkt 20); 8. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-415/98: Bakcsi (EKL 2001, lk I-1831, punkt 25); 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-269/00: Seeling (EKL 2003, lk I-4101, punkt 40); 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE (EKL 2005, lk I-3123, punkt 46); 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens (EKL 2005, lk I-7037, punkt 23); 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04: Uudenkaupungin kaupunki (EKL 2006, lk I-3039, punkt 34); 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-72/05: Wollny (EKL 2006, lk I-8297, punkt 21); 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-515/07: Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (EKL 2009, lk I-839, punkt 32); 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-460/07: Puffer (EKL 2009, lk I-3251, punkt 39) ja eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Eon Aset Menidjmont, punkt 53.

8 – Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punkt 40, ja seal viidatud kohtupraktika; vt ka eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lennartz, punkt 35.

9 – Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused Seeling, punktid 43 ja 47; Wollny, punkt 24, ja Puffer, punkt 42.

10 – Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punkt 41, ja seal viidatud kohtupraktika.

11 – Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused Wollny, punkt 32, ja Puffer, punkt 54; selle kohta juba 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler (EKL 1996, lk I-4517, punkt 33).

12 – Vt 27. juuni 1989. aasta otsus kohtuasjas 50/88: Kühne (EKL 1989, lk 1925, punkt 29).

13 – Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punkt 41, ja seal viidatud kohtupraktika.

14 – Selle kohta eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, punktid 38–40; mille kohaselt ei ole sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigust, kui kapitalikaupa kasutatakse tehinguteks, mis ei kuulu käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse, kuid mis ei ole käsitatavad tehtuna „muul kui majandustegevuse eesmärgil” kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a tähenduses.

15 – Selle kohta eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punkt 49.

16 – Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused Charles ja Charles-Tijmens ja Puffer; kinnisasjadega seoses vt eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Seeling.

17 – Vt kohtujurist Jacobs'i 10. novembri 1992. aasta ettepanek kohtuasjas C-193/91: Mohsche (EKL 1993, lk I-2615, ettepaneku punkt 18) ja 6. aprilli 1995. aasta ettepanek kohtuasjas C-291/92: Armbrecht (EKL 1995, lk I-2775, ettepaneku punktid 39 ja 49).

- 18 – Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punkt 44. Seda arvestades tuleb leppida ka võimalike rahaliste (likviidsus-)eelistega, mille saab maksukohustuslane kõnealuse korra alusel võrreldes lõpptarbijaga: selle kohta eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punktid 55–57; vt ka eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wollny, punkt 38.
- 19 – ELT L 10, lk 14.
- 20 – Direktiiv 2009/162/EL tuli vastavalt direktiivi artiklile 2 üle võtta 1. jaanuariks 2011.
- 21 – ELT L 347, lk 1.
- 22 – Vt eespool punkt 25.
- 23 – Vt eespool punkt 25.
- 24 – Vt eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bakcsi, punkt 33.
- 25 – Eelotsusetaotlus, punkt 3.4.6.
- 26 – 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-461/08: Don Bosco Onroerend Goed (EKL 2009, lk I-11079, punkt 35) ja seal viidatud kohtupraktika; vt teenuste kohta ka 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C-349/96: CPP (EKL 1999, lk I-973, punkt 29).
- 27 – Selle kohta eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lennartz, punkt 8, ja 2. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-378/02: Waterschap Zeeuws Vlaanderen (EKL 2005, lk I-4685, punkt 32).
- 28 – 6. mai 1992. aasta otsus kohtuasjas C-20/91: de Jong (EKL 1992, lk I-2847, punkt 17).
- 29 – Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus HE, punkt 48.
- 30 – Vt eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsused Seeling, punktid 43 ja 47; Wollny, punkt 24, ja Puffer, punkt 42.
- 31 – Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Armbrecht, punktid 19 ja 20.
- 32 – Kohtujurist Mengozzi 22. detsembri 2008. aasta ettepanek kohtuasjas C-515/07: Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (EKL 2009, lk I-839, ettepaneku punkt 67).
- 33 – Vt eespool 32. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, ettepaneku punkt 73.
- 34 – Vt selle kohta eespool 32. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, ettepaneku punkt 59 ja sellele järgnevad punktid.
- 35 – Vt selle kohta Gerechtshof te Leeuwarden'i 7. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas BK 1024/04, punkt 2.5, mis oli koos eelotsusetaotlusega esitatud madalama astme kohtu otsus.
- 36 – Vt eespool punktid 42 ja 43.
- 37 – Selle kohta eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lennartz, punkt 8, ja eespool 27. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Waterschap Zeeuws Vlaanderen, punkt

32.

38 – Eespool 28. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus de Jong, punkt 17.

39 – Selle kohta eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lennartz, punkt 8; samuti eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, punkt 38.

40 – Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lennartz, punkt 14.

41 – Selle kohta eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lennartz, punkt 21; eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bakcsi, punkt 29, ja eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Eon Aset Menidjmont, punkt 58.

42 – Kohtujurist Jacobs'i 20. jaanuari 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens (EKL 2005, lk I-7037, ettepaneku punkt 75).

43 – 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl (EKL 2000, lk I-4321, punktid 34 ja 35); vt ka 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa jt (EKL 2000, lk I-1577, punkt 45) ja seal viidatud kohtupraktika.

44 – Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Lennartz, punkt 21.

45 – Vt Gerechtshof te Leeuwardeni 7. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas BK 1024/04, punkt 2.3.

46 – Eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Seeling.