

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 8. detsembril 2011(1)

Kohtuasi C-594/10

T. G. van Laarhoven

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

Käibemaks – Kuues direktiiv – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Piirang – Varasemate õigusnormide jätkuva kohaldamise lubamine üleminekuperioodil – Olemasoleva piirangu muutmine, mis toob kaasa piirangu laienemise mahaarvatava maksusumma vähenemise näol – Nii majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks kasutatav sõiduk – Isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamine

I. Sissejuhatus

1. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei või põhimõtteliselt piirata. Kuues käibemaksudirektiiv(2) ja sellele järgnenud käibemaksudirektiiv(3) lubavad siiski jätkuvalt kohaldada mahaarvamisõigust piiravaid varasemaid siseriiklikke õigusnorme, mis kehtisid juba kuuenda käibemaksudirektiivi jõustumise ajal. Ent kuidas suhtuda sellises õigusnormis hiljem tehtud muudatustesse, millega sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ainuüksi mahaarvatava maksusumma vähenemisest tulenevalt veelgi piiratakse? See on küsimus, mida palutakse Euroopa Kohtul käesolevas asjas tõlgendada. Sellega seoses on aga vaja ka selgitada, kas käesolevas asjas vaidlusaluse Madalmaade õigusnormi hindamisel tuleb aluseks võtta liidu õigusnormid, mis reguleerivad sisendkäibemaksu mahaarvamist, või hoopiski õigusnormid, mis reguleerivad omatarbeks kasutamise maksustamist. Seda seetõttu, et kõnealune Madalmaade õigusnorm lubab tasumisele kuuluva käibemaksu nii sõiduki majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks kasutamise korral sisendkäibemaksuna kohe ja täies ulatuses maha arvata ning näeb ette, et üksnes omatarbeks kasutamisega seoses peab ettevõtja igal aastal tagantjärele tasuma kindla protsendimäära alusel arvutatava maksusumma.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

2. Kuuenda direktiivi artikkel 6 „Teenuste osutamine” sätestab:

„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;

[...]

Liikmesriigid võivad käesoleva lõike sätetest erandeid teha, kui see ei too kaasa konkurentsi moonutamist.”

3. Kuuenda direktiivi VIII jaotis („Maksustatav summa”) sisaldab artiklit 11, mis näeb ette – kuivõrd see on käesolevas asjas asjakohane:

„A. Riigi territooriumil

1. Maksustatava summa moodustab:

[...]

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

[...]”.

4. Kuuenda direktiivi artikkel 17 „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala” direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis on sõnastatud järgmiselt:

„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;

[...]

6. Hiljemalt neli aastat pärast käesoleva direktiivi jõustumist otsustab nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

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

[...]”

5. Kuuenda direktiivi artikkel 20 „Mahaarvamise korrigeerimine” näeb ette:

„1. Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras eelkõige järgmistel juhtudel:

a) mahaarvamine oli suurem või väiksem, kui maksukohustuslasele lubatud;

b) pärast tagasimakse tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostudest loobumise või hinnaalanduste saamise korral; korrigeerimist ei teostata siiski tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artikli 5 lõikes 6 nimetatud

väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral. Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.

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

Erandina eelmisest lõigust võivad liikmesriigid korrigeerimise aluseks võtta perioodi, mis hõlmab kauba esmasele kasutuselevõtule järgnevat viis täisaastat.

[...]"

B. *Madalmaade õigus*

6. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel jätsid Madalmaad kuuenda direktiivi ülevõtmisel jõusse siseriikliku õigusnormi, mis piirab sisendkäibemaksu mahaarvamist sõiduautode puhul, mida ettevõtja ei kasuta mitte ainult majandustegevuse eesmärgil, vaid ka isiklikuks tarbeks.⁽⁴⁾ Kõnealuse õigusnormi kohaselt arvatakse käibemaks, mille tasumise kohustus lasub ettevõtjal seoses sõiduki valdusega, kaasa arvatud selle soetamisega, esmalt maha, nagu kasutaks ettevõtja sõidukit üksnes oma majandustegevuse eesmärgil. Ent iga aasta lõpus peab ettevõtja tasuma tagantjärele teatava käibemaksusumma. Tagantjärele tasumisele kuuluv summa on kindel protsent selliste kulude kogusummast, mida tulumaksu kehtestamisel loetakse seotuks kasutamisega omatarbeks. See kogusumma arvutatakse omakorda protsendi alusel sõiduki hinnakirjajärgsest hinnast või väärtusest.

7. Aja jooksul muudeti kõnealust õigusnormi korduvalt ning eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul muutus lõplik mahaarvatav summa selle tagajärjel enamikul juhtudel väiksemaks.

8. Esiteks muudeti korduvalt nimetatud kindlat protsendimäära. Kuuenda direktiivi jõustumise ajal oli see 12%, seejärel muudeti seda järk-järgult, kehtestades 12,5%, 13,5% ja 13%; alates 1. jaanuarist 1992 kehtib taas 12%. Teiseks tõsteti vahepeal omatarbe summat, millele kõnealust kindlat protsendimäära kohaldati. Esialgu oli see vähemalt 20% sõiduki hinnakirjajärgsest hinnast, kuid hiljem oli teatavatel juhtudel – eeskätt siis, kui sõiduki omatarbeks kasutamise läbisõit oli teatavast piirmäärast suurem – kohaldatav kõrgem protsendimäär, kõigepealt 24% ja seejärel 25%. Alates 1. jaanuarist 2004 kuni käesolevas asjas vaatlusaluse maksustamisperioodini oli omatarbe summa vähemalt 22%, välja arvatud juhul, kui sõiduki aastane läbisõit seoses isiklikuks tarbeks kasutamisega oli väiksem kui 500 km. Eri aegadel oli erinev ka tööle ja töölt koju sõitmise kulude liigitus, kord loeti kõnealused kulud majandustegevusega seotud kuludeks, kord omatarbega seotud kuludeks, ning omatarbe summa võis ka seetõttu teatavatel perioodidel suurened.

III. Asjaolud ja eelotsuse küsimused

9. T. G. van Laarhoven peab üksinda maksunõustamisbürood. Tema ettevõtte vara hulka kuulusid 2006. aastal järjestikku kaks sõiduauto, mida ta kasutas nii majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks. Neljanda kvartali kohta esitatud käibedeklaratsioonis märkis asjaomane isik, et ta on sõitnud kõnealuste sõidukitega isiklikul otstarbel üle 500 km ning deklareeris tasumisele kuuluvaks käibemaksusummaks 538 eurot, kuid esitas hiljem selle summa peale vaide ja palus käibemaks tagastada. Kuna nii tema vaie kui ka esimese astme kohtule esitatud kaebus jäeti rahuldamata, esitas ta kassatsioonkaebuse Hoge Raad der Nederlandenile. Kassatsioonkaebuses väidab ta muu hulgas, et aluseks olevad Madalmaade maksuõigusnormid on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud *standstill*-klausliga.

10. Kõnealuseid asjaolusid arvestades esitas Hoge Raad Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõiguga on vastuolus selline mahaarvamist piirav õigusnorm nagu käesolevas asjas, millega liikmesriik soovis kasutada nimetatud sättes ette nähtud mahaarvamise erandi (säilitamise) võimalust teatavate kaupade ja teenuste osas, kui summa, mida ei saa maha arvata, muutus muudatuste tagajärjel enamasti suuremaks, kuid piirava õigusnormi põhisisu ja struktuur ei muutunud?

2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, peab siseriiklik kohus jätma mahaarvamist piirava õigusnormi täies ulatuses kohaldamata või piisab sellest, kui jätta õigusnorm kohaldamata ainult osas, milles see laiendab kuuenda direktiivi jõustumise ajal kehtinud erandeid ja piiranguid?”

11. Euroopa Kohtu menetluses osalesid T. G. van Laarhoven, Madalmaade valitsus, Ühendkuningriigi valitsus ja Euroopa Komisjon, kusjuures Ühendkuningriigi valitsus esitas vaid kirjalikud märkused.

IV. Õiguslik hinnang

A. Sissejuhatavad märkused

12. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 selgelt sätestatud mahaarvamisõigus(5) on vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa.(6) Selle eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast,(7) seda saab kasutada kohe(8) ja see tagab kõnealuse maksu neutraalsuse.(9) Seetõttu ei või mahaarvamisõigust põhimõtteliselt piirata.(10)

13. Mahaarvamisõigusele on aga kohaldatav kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6, eeskätt selle teises lõigus sätestatud erandnorm.(11) Selle sätte kohaselt võivad liikmesriigid säilitada mahaarvamist välistavad erandid, mis sisaldasid kuuenda direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides, kuni nõukogu on vastu võtnud viidatud artiklis ette nähtud sätteid.(12) Kuna seda ei ole senini veel tehtud,(13) võisid liikmesriigid käesolevas asjas vaatlusalusel ajavahemikul säilitada kõik mahaarvamisõigust välistavad kehtivad õigusnormid.(14)

14. Hoge Raad palub Euroopa Kohtul tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teist lõiku, arvestades Madalmaade õigusnormi, mis reguleerib nii majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavate sõidukite maksustamist käibemaksuga. Hoge Raadi arvates toob kõnealune õigusnorm, mis kehtis juba direktiivi jõustumise ajal, kaasa mahaarvamisõiguse piiramise. Hoge Raad kahtleb kõnealuse õigusnormi kooskõlas kuuenda direktiiviga eeskätt seetõttu, et õigusnormi on pärast direktiivi jõustumist korduvalt muudetud ja mahaarvamisõigust on mahaarvatava maksusumma vähenemisest tulenevalt veelgi piiratud.

15. Siiski tekib küsimus, kas Madalmaade õigusnormis saab üldse näha mahaarvamisõiguse sellist piiramist, mida tuleks hinnata kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 alusel.

16. Madalmaade õigusnorm annab maksukohustuslasele tõepoolest õiguse arvata sisendkäibemaks, mis kuulub tasumisele nii majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks kasutatava sõiduki soetamisel, maha kohe ja täies ulatuses, ning seda on möönnud ka komisjon. Seega vastab kõnealune õigusnorm väljakujunenud kohtupraktikale, mille kohaselt võib maksukohustuslane juhul, kui kapitalikaupa kasutatakse nii majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks, arvata selle kauba täies ulatuses oma ettevõtte vara hulka⁽¹⁵⁾ ja sellisel juhul on kõnealuse kauba soetamisel tasutud sisendkäibemaks vastavalt direktiivi artiklitele 17 ja 18 põhimõtteliselt täies ulatuses ja kohe mahaarvatav.⁽¹⁶⁾

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et mahaarvamisõigust on siiski piiratud seeläbi, et Madalmaade õigusnorm näeb sõiduki isiklikuks tarbeks kasutamise osas ette käibemaksu tagantjärele tasumise. Nimelt nõutakse iga aasta lõpus sõiduki isiklikuks tarbeks kasutamisega seoses sisse käibemaks, kusjuures tasumisele kuuluv summa on kindel protsent kulude kogusummast, mis omakorda arvutatakse protsendi alusel sõiduki hinnakirjajärgsest hinnast või väärtusest.

18. Kuuenda direktiivi ülesehituse kohaselt ei saa sellist omatarbeks kasutamise tagantjärele maksustamist pidada mahaarvamisõiguse piiranguks direktiivi artikli 17 lõike 6 tähenduses, mis oleks lubatav vaid erandkorras ja pealegi vaid üleminekuperioodil. Pigem vastab käibemaksu hilisem sissenõudmine sellise täielikult ettevõtte põhivahendite hulka kuuluva kauba omatarbeks kasutamiselt, millelt võib sisendkäibemaksu kohe ja täies ulatuses maha arvata, direktiiviga loodud süsteemi loogikale.⁽¹⁷⁾

19. Nimelt näeb direktiiv ise ette, et sellisel juhul vastanduvad ühelt poolt õigus arvata sisendkäibemaks maha täies ulatuses ja kohe ning teiselt poolt kohustus tasuda ettevõtte varana käsitatava kauba omatarbeks kasutamiselt käibemaksu.⁽¹⁸⁾ Seetõttu käsitab direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamist isiklikuks tarbeks tasu eest teenuse osutamisenä, mistõttu peab maksukohustuslane direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c kohaselt tasuma kõnealuse kasutamisega seotud kuludelt käibemaksu.⁽¹⁹⁾

20. Sama eesmärki järgib kuuenda direktiivi artikkel 20, mis sisaldab esialgse mahaarvamise korrigeerimise eeskirju ja mis käsitleb samamoodi nagu direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a – olenemata sellest, et nimetatud artiklite kohaldamisalad täielikult ei kattu – olukordi, kus kaupa kasutatakse üheaegselt nii majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks.⁽²⁰⁾

21. Direktiivi mõlemad sätted peavad esiteks ära hoidma selle, et maksukohustuslasele, kes kasutab ettevõtte põhivahendite hulka liigitatud kaupa ka isiklikuks tarbeks, antakse lõpptarbijaga võrreldes põhjendamatult majanduslik eelis. Teiseks on mõlema sätte eesmärk tagada mahaarvatava sisendkäibemaksu ja tasumisele kuuluva käibemaksu vastavus.⁽²¹⁾

22. Hoge Raad märgib eelotsusetaotluses, et Madalmaade õigusnormid, mis reguleerivad

ettevõtte vara hulka kuuluva kauba kasutamist isiklikuks tarbeks, ei näinud kuni 1. jaanuarini 2007 ette maksustamist kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punktis a sätestatud isiklikuks tarbeks kasutamise puhul. Sellest olenemata tuleb siiski tõdeda, et käesolevas asjas kõnealune Madalmaade õigusnorm reguleerib maksustamist, mis puudutab nii majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavaid sõidukeid, millelt võib sisendkäibemaksu kohe ja täies ulatuses maha arvata. Selleks et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilikke juhiseid selle kohta, kuidas hinnata kõnealuse õigusnormi kooskõla kuuenda direktiiviga, tuleb seega tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artiklit 20, mitte sama direktiivi artikli 17 lõiget 6.

23. Allpool käsitlen teise võimalusena juhuks, kui Euroopa Kohus minu seisukohaga ei nõustu, direktiivi artikli 17 lõike 6 tõlgendamist, mida palus teha Hoge Raad.

B. *Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artikli 20 tõlgendamine*

24. Nagu juba mainitud, nähtub kohtupraktikast, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja artikli 20 kohaldamisalad võivad osaliselt kattuda. Sellega on tegemist eelkõige siis, kui ettevõtte vara hulka liigitatud kaubalt võib sisendkäibemaksu kohe ja täies ulatuses maha arvata ja kõnealust kaupa kasutatakse seejärel nii majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks.(22) Teadaolevalt ei nähtu väljakujunenud kohtupraktikast, kas ja millistel asjaoludel tuleb ühte nimetatud kahest sättest uurida sellises olukorras esmajoones.

25. Ülesehituse põhjal otsustades näib, et direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a on erinorm, sest see puudutab vaid kasutamist omatarbeks või muul kui majandustegevuse eesmärgil, ent ei puuduta näiteks kasutamist maksust vabastatud tegevuse eesmärgil.(23) Lisaks tuleb kõnealuse sätte kohaldamise tagajärjel teha järeldus, et omatarbeks kasutamine on maksustatav tehing kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 tähenduses.(24) Selle õigusliku fiktsiooni tulemusel võib maksukohustuslane arvata nüüd ja edaspidi maha sisendkäibemaksu kaubalt, mis on liigitatud täies ulatuses tema ettevõtte põhivahendite hulka,(25) mistõttu ei ole korrigeerimine direktiivi artikli 20 alusel vajalik ning pealegi näib, et selle kohaldamise tingimused ei ole täidetud. Peale selle pakub direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkt a paindlikuma käsitlemise võimalust kui direktiivi artikli 20 lõige 2, mis näeb ette vaid iga-aastast korrigeerimist.

26. Madalmaade õigusnorm, mis reguleerib eri otstarbel kasutatavate sõidukite maksustamist isiklikuks tarbeks kasutamise puhul, on osas, milles see näeb ette teatava maksusumma iga-aastase tagantjärele tasumise, teatavas mõttes sarnane kuuenda direktiivi artikli 20 lõikega 2, mis näeb samuti ette mahaarvamise iga-aastase korrigeerimise. Ent nagu nähtub kohtuotsusest Wollny(26), võivad liikmesriigid, tuginedes kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a alusel isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamisel antud kaalutlusruumile, näha maksustatava summa kindlaksmääramiseks ette artiklis 20 sisalduvate mahaarvamise korrigeerimise eeskirjade kohaldamise.

27. Käesoleva uurimise eesmärgil ei ole aga kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punkti a ja sama direktiivi artikli 20 vahelist täpset suhet vaja välja selgitada ammendavalt. Pigem on nende ühist eesmärki(27) ja sama majanduslikku mõju(28) silmas pidades piisav tõdeda, et mõlemad sätted nagu ka mahaarvamiseõigus ise peavad lõpuks tagama maksukoormuse neutraalsuse.(29) Ent see on tagatud üksnes juhul, kui ühele nimetatud sättele tuginedes tehtav tasaarveldus ei oleks väiksem ega läheks kaugemale sellest, mis vastab tegelikule isiklikuks tarbeks kasutamisele. Käibemaks tuleb tagantjärele sisse nõuda niivõrd, kuivõrd maksukohustuslane oleks alusetult rikastunud, kasutades kaupa, millelt ta sai sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata, isiklikuks tarbeks.(30)

28. Seoses kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktiga a koosmõjus artikli 11 A

osa lõike 1 punktiga c on Euroopa Kohus märkinud, et kuigi mõiste „maksukohustuslase kogukulu teenuste osutamisele” on iseenesest liidu õiguse mõiste, on liikmesriikidel kõnealuse kogukulu kindlaksmääramise põhimõtete osas teatav kaalutlusruum. Ka kuuenda direktiivi artikli 20 lõiked 1 ja 4 annavad liikmesriikidele teatava kaalutlusõiguse, nähes ette, et esialgset mahaarvamist „korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras” ja et liikmesriigid võivad muu hulgas lõike 2 kohaldamisel kehtestada korrigeerimisel arvessevõetava maksusumma ning lubada lihtsustada halduskorda.

29. Kuigi kõnealune kaalutlusruum lubab kindlasti teatavas ulatuses kasutada kindlatel määradel põhinevaid arvutusmeetodeid, tuleb ikkagi tagada, et kindlatest määradest lähtumine kuuendas direktiivis tagantjärele tehtavale tasaarveldusele seatud nõuetele põhimõtteliselt vastab. Kindlatel määradel põhinev arvutamine peab seetõttu olema proportsionaalne isiklikuks tarbeks kasutamise ulatusega.

30. See on aga käesolevas asjas kõne all oleva Madalmaade õigusnormi puhul vähemalt küsitav. Vaidlusalusel maksustamisaastal 2006 arvutati tagantjärele sissenõutav käibemaksusumma järgmiselt: kui sõiduki läbisõit seoses isiklikuks tarbeks kasutamisega oli vähemalt 500 km aastas, määrati omatarbe summaks vähemalt 22% sõiduki väärtusest. Kõnealusele omatarbe summale kohaldati 12% maksumäära. Komisjon on arvamusel, et selline kindlatel määradel põhinev arvutamine ei ole direktiiviga kooskõlas, kuna edasise diferentseerimise puudumise tõttu ei hoia see juhul, kui sõiduki läbisõit seoses isiklikuks tarbeks kasutamisega on üle 500 km aastas, ära maksukohustuslase alusetut rikastumist ning sõiduki väärtuse võimaliku vähenemise arvesse võtmata jätmise tõttu ei välista see maksukohustuslase liiga suurt maksukoormust.

31. Minu arvates peab seda hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus. Eelotsusetaotlusest ei nähtu nimelt selgelt, kas 2006. aastal arvutati omatarbe summa sõiduki hinnakirjajärgse hinna või sõiduki tegeliku väärtuse alusel. Peale selle on eelotsusetaotluses seoses omatarbe summa arvutamisega 2006. aastal juttu *vähemalt 22%* määrast, mistõttu ei saa välistada, et olenevalt isiklikuks tarbeks kasutamise ulatusest on ette nähtud edasine diferentseerimine.

32. Kui Hoge Raad peaks põhikohtuasjas jõudma järeldusele, et käesolevas asjas kõne all olevate Madalmaade õigusnormide alusel on sõiduki tegelikku omatarbeks kasutamist tagantjärele liiga kõrgelt(31) maksustatud, peab ta, arvestades liidu õiguse ülimuslikkust ja oma kohustust kaitsta üksikisikule liidu õigusest tekkivaid õigusi, jätma siseriikliku õigusnormi kohaldamata ulatuses, milles see läheb kaugemale isiklikuks tarbeks kasutamise asjakohasest maksustamisest.(32)

33. Hoge Raadile tuleks seetõttu vastata, et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktiga a ja artikliga 20 on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis lubab nii majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavate sõidukite puhul arvata sisendkäibemaksu maha kohe ja täies ulatuses, kuid isiklikuks tarbeks kasutamise osas näeb ette tagantjärele maksustamise kindla protsendimäära alusel, mis ei ole proportsionaalne isiklikuks tarbeks kasutamise tegeliku ulatusega. Siseriiklik kohus, kes uurib sellist õigusnormi, mis on kaasa toonud sõiduki tegeliku isiklikuks tarbeks kasutamise liiga kõrge maksustamise, peab jätma kõnealuse õigusnormi kohaldamata osas, milles see läheb kaugemale isiklikuks tarbeks kasutamise asjakohasest maksustamisest.

C. *Teise võimalusena: esimene eelotsuse küsimus*

34. Juhuks kui Euroopa Kohus peab, olenemata asjaolust, et käesolevas asjas kõne all olev Madalmaade õigusnorm lubab sisendkäibemaksu kohe ja täies ulatuses maha arvata ja näeb käibemaksu tagantjärele sissenõudmise ette üksnes isiklikuks tarbimiseks kasutamisel, vastavalt

eelotsuse küsimuse sõnastusele vajalikuks tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6, käsitlen järgnevalt kõnealust sätet teise võimalusena. Seejuures lähtun nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus eeldusest – mis minu hinnangul ei pea paika –, et Madalmaade õigusnorm piirab mahaarvamisõigust.

35. Nagu juba märgitud, võivad liikmesriigid kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu kohaselt säilitada mahaarvamist välistavad erandid, mis sisaldasid kõnealuse direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides.(33)

36. Euroopa Kohus on selles osas täpsustanud, et ükski sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust piirav liikmesriigi õigusakt, mis on vastu võetud pärast kuuenda direktiivi jõustumist, ei jää ainuüksi selle asjaolu tõttu direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud erandi kohaldamisalast välja. Pigem tuleb lähtuda sellest, et siseriiklikule sättele, mis on eelnevalt kehtinud õigusnormiga sisuliselt identne või leevendab selles ette nähtud piirangut, laieneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud erand.(34)

37. Seevastu ei vasta siseriiklikud õigusnormid ühelegi mahaarvamisõiguse lubatud piirangule kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu tähenduses ja rikuvad nimetatud direktiivi artikli 17 lõiget 2, kui nad toovad pärast kuuenda direktiivi jõustumist kaasa olemasolevate erandite kohaldamisala laiendamise ja kaugenevad seetõttu direktiivi eesmärgist.(35)

38. Sellega seoses sedastas Euroopa Kohus kohtuotsuses Puffer(36), et kuuenda direktiivi jõustumise ajal kehtinud õigusnormidega ei saa samastada neid õigusnorme, mis on vastu võetud eelnevaga võrreldes uutel alustel ja mis kehtestavad uue korra.

39. Erinevalt Madalmaade valitsusest ei ole mina arvamisel, et kohtuotsust Puffer tuleb tõlgendada nii, et muudatusega, millele ei laiene kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud erand, on alati tegemist siis, kui uus õigusnorm on vastu võetud uutel alustel ja kehtestab uue korra. Pigem on seejuures tegemist vaid ühe võimaliku juhtumiga, mil siseriiklik õigusnorm olemasolevate erandite kohaldamisala laiendab ja seetõttu direktiivi eesmärgist kaugeneb.

40. Seda tõendavad eeskätt kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa(37), millest sai alguse lubamatuid laiendamisi käsitlev kohtupraktika, ja kohtuotsus X Holding(38), mis tehti pärast kohtuotsust Puffer. Uute aluste ja uue korra kriteeriumid ei olnud olulised kummaski kohtuotsuses. Pigem näitavad kõnealused kohtuotsused, et juba mahaarvamisõiguse olemasoleva piirangu selline laiendamine, mis avaldub mahaarvatava maksusumma vähenemises, toob põhimõtteliselt kaasa olukorra, kus õigusnormile ei laiene enam kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik.

41. Seoses käesolevas asjas kõne all oleva Madalmaade õigusnormiga tuleb tõdeda, et see nägi juba kuuenda direktiivi jõustumise ajal ette, et nii majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavate sõidukite puhul on *lõplik* mahaarvamine isiklikuks tarbeks kasutamise puhul välistatud. Sellisele varasemale õigusnormile võib niivõrd, kuivõrd selles nähakse kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud mahaarvamisõiguse piiramist, põhimõtteliselt laieneda sama direktiivi artikli 17 lõikes 6 ette nähtud erand. Küsitav on vaid, kas vahepeal tehtud muudatuste tõttu tuleb asja hinnata teisiti. Muudatuste tegemine ei ole direktiivi artikli 17 lõikega 6 põhimõtteliselt vastuolus. Pigem on otsustav muudatuste ulatus.

42. Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtu järelduste kohaselt ei ole Madalmaade õigusnormi põhisisu ja struktuur pärast kuuenda direktiivi jõustumist muutunud ning teistsuguse hinnangu andmiseks puudub teadaolevalt alus, tuleb uurimisel keskenduda sellele, et muudatused on toonud kaasa mahaarvatava maksusumma vähenemise ning sisendkäibemaksu lõplikku mahaarvamist seeläbi enamikul juhtudel täiendavalt piiranud.

43. Nagu eespool näidatud, on mahaarvatava maksusumma vähenemises avalduv mahaarvamisõiguse täiendav piiramine, mis ei puuduta mitte ainult erandjuhtumeid, piisav, et eeldada olemasolevate erandite laiendamist.(39)

44. Sellest hoolimata ei tohiks selle põhjal teha etteruttavalt järeldust, et Madalmaade valitsus on sellega kuuenda direktiivi eesmärkidest veelgi rohkem kaugenenud.

45. Pigem tuleb arvesse võtta käesolevas asjas vaidlusaluse piiramismehhanismi eripära. Nagu nägime, seisneb see selles, et eri otstarbel kasutatavate sõidukite puhul võib sisendkäibemaksu esmalt kohe ja täies ulatuses maha arvata, kuid isiklikuks tarbeks kasutatud osas nõutakse käibemaks sisse tagantjärele, millest tulenevalt võib väita, et mahaarvamine ei olnud selles osas lõplik.

46. Nagu juba märgitud, vastab selline mehhanism igati direktiivi eesmärkidele, kui sellega tasaarveldatakse algselt kasutatud mahaarvamine hiljem osas, milles sõidukit isiklikuks tarbeks tegelikult kasutati. Kui esialgne piirav norm ei vastanud nõudele maksustada omatarbeks kasutamine käibemaksuga asjakohases ulatuses, kuid asub seda nõuet järgima hilisemate muudatustega, läheneb kõnealune õigusnorm kuuenda direktiivi eesmärkidele tervikuna, ja seda isegi juhul, kui lõplikku mahaarvamist võrreldes eelnevaga täiendavalt piiratakse.

47. Vaid sellisel juhul, kui täiendava piiranguga ei taheta sõiduki isiklikuks tarbeks kasutamist, mis sisendkäibemaksu kohesest mahaarvamisest tulenevalt on käibemaksukoormusest esialgu vaba, maksustada käibemaksuga vajalikus ulatuses tagantjärele, et vältida eeskätt maksukohustuslase alusetut rikastumist, tuleks teha järeldus, et täiendav piirang kaugeneb veelgi direktiivi eesmärgist ning seetõttu ei laiene sellele enam kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab hindama, milline on olukord käesolevas asjas kõne all oleva Madalmaade õigusnormi puhul.

48. Teise võimalusena teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele järgmiselt: muudatused, mis on tehtud juba kuuenda direktiivi jõustumise ajal kehtinud siseriiklikus õigusnormis,

– mis piirab sisendkäibemaksu mahaarvamist teatavatelt eri otstarbel kasutatavatelt ettevõttele põhivahendite hulka kuuluvatelt kaupadelt, lubades sisendkäibemaksu esmalt maha arvata kohe ja täies ulatuses, ent võimaldades lõplikku mahaarvamist siiski vaid osaliselt, kuna isiklikuks tarbeks kasutamisega seoses nõutakse käibemaks sisse tagantjärele,

– kusjuures summa, mille lõplik mahaarvamine on välistatud, on muudatuste tõttu enamikul juhtudel suurenenud, ent õigusnormi põhisisu ja struktuur on jäänud samaks,

on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõiguga vastuolus vaid siis (ja vaid niivõrd), kui täiendav piirang läheb kaugemale sellest, mis on vajalik isiklikuks tarbeks kasutamise asjakohaseks maksustamiseks käibemaksuga.

D. *Samuti teise võimalusena: teine eelotsuse küsimus*

49. Juhuks kui Euroopa Kohus peaks esimesele eelotsuse küsimusele kui sellisele vastama,

käsitlen järgnevalt teise võimalusena ka teist eelotsuse küsimust.

50. Teise eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas siseriiklik kohus peab juhul, kui muudatuste tõttu ei laiene siseriiklikule õigusnormile enam kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik ja seetõttu on siseriiklik õigusnorm vastuolus sama direktiivi artikli 17 lõikega 2, jätma kõnealuse õigusnormi kohaldamata täies ulatuses või ainult osas, milles see laiendas kuuenda direktiivi jõustumise ajal kehtinud erandeid või piiranguid.

51. Nagu Madalmaade valitsus õigesti märgib, tooks Madalmaade õigusnormi täies ulatuses kohaldamata jätmine osas, milles see välistab eri otstarbel kasutatavate sõidukite puhul sisendkäibemaksu lõpliku mahaarvamise seoses isiklikuks tarbeks kasutamisega, kaasa tagajärje, mis ei oleks kuuenda direktiiviga kooskõlas, kuna sellisel juhul jääks isiklikuks tarbeks kasutamine käibemaksuga maksustamata. Täies ulatuses kohaldamata jätmine ei tule seetõttu liidu õigust arvestades kõne alla.

52. Kuna muudetud siseriiklikule õigusnormile jääks kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik nagunii laienemata vaid osas, milles õigusnormis ette nähtud täiendav piirang läheb kaugemale sellest, mis on vajalik isiklikuks tarbeks kasutamise asjakohaseks maksustamiseks käibemaksuga, peab siseriiklik kohus liidu õigusest tulenevalt kohaldama uut õigusnormi vaid kõnealuse maksustamise jaoks vajalikus ulatuses. Tuginemine varasemale õigusnormile ei ole sellistel juhtudel vajalik.

53. Kui lõpliku mahaarvamise täiendav piirang, mis kehtestati muudatusega, läheb tervikuna kaugemale sellest, mis on vajalik isiklikuks tarbeks kasutamise maksustamiseks, ja toob seega kaasa piirangu tervikuna lubamatu laiendamise, siis peab siseriiklik kohus tema käsutuses olevatele siseriikliku õiguse võimalustele tuginedes otsustama, kas ta saab muudetud õigusnormi kohaldada sellises ulatuses, mis hõlmab varem kehtinud piirangut, või jätab ta muudetud õigusnormi kohaldamata(40) ning kohaldab varasemat õigusnormi.

54. Üldiselt tuleb seejuures tähele panna, et määrav ei ole tingimata selle piirangu ulatus, mis kehtis siseriiklikus õiguses kuuenda direktiivi jõustumise ajal. Nimelt kui seda piirangut pärast direktiivi jõustumist, kuid enne konkreetselt hinnatava muudatuse tegemist leevendati, siis ei saa liikmesriik hiljem kehtinud siseriikliku õiguse juurest pöörduda tagasi varem kehtinud õiguse juurde.(41)

55. Teise võimalusena teen Euroopa Kohtule seetõttu ettepaneku vastata teisele eelotsuse küsimusele järgmiselt: kui siseriiklikus õigusnormis tehtud muudatustest tulenev mahaarvamise täiendav piirang läheb kaugemale sellest, mis on vajalik isiklikuks tarbeks kasutamise asjakohaseks maksustamiseks käibemaksuga, mille tagajärjel ei laiene muudetud õigusnormile selles osas enam kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik, peab siseriiklik kohus kohaldama kõnealust õigusnormi üksnes sellises ulatuses, mis on vajalik kõnealuseks maksustamiseks. Uue ja/või varasema õigusnormi täies ulatuses kohaldamata jätmine, mille tagajärjel jääb isiklikuks tarbeks kasutamine käibemaksuga maksustamata, ei ole kuuenda direktiiviga kooskõlas.

V. Ettepanek

56. Eespool esitatud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raadile järgmiselt:

Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 esimese lõigu punktiga a ja artikliga 20 on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis lubab nii majandustegevuse eesmärgil kui ka isiklikuks tarbeks kasutatavate sõidukite puhul arvata sisendkäibemaksu maha kohe ja täies ulatuses, kuid isiklikuks tarbeks kasutamise osas näeb ette tagantjärele maksustamise kindla protsendimäära alusel, mis ei ole

proportsionaalne isiklikuks tarbeks kasutamise tegeliku ulatusega. Siseriiklik kohus, kes uurib sellist õigusnormi, mis on kaasa toonud sõiduki tegeliku isiklikuks tarbeks kasutamise liiga kõrge maksustamise, peab jätma kõnealuse õigusnormi kohaldamata osas, milles see läheb kaugemale isiklikuks tarbeks kasutamise asjakohasest maksustamisest.

57. Teise võimalusena teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raadi mõlemale eelotsuse küsimusele järgmiselt:

1. Muudatused, mis on tehtud juba kuuenda direktiivi jõustumise ajal kehtinud siseriiklikus õigusnormis,

– mis piirab sisendkäibemaksu mahaarvamist teatavatelt eri otstarbel kasutatavatelt ettevõtete põhivahendite hulka kuuluvatelt kaupadelt, lubades sisendkäibemaksu esmalt maha arvata kohe ja täies ulatuses, ent võimaldades lõplikku mahaarvamist siiski vaid osaliselt, kuna isiklikuks tarbeks kasutamisega seoses nõutakse käibemaks sisse tagantjärele,

– kusjuures summa, mille lõplik mahaarvamine on välistatud, on muudatuste tõttu enamikul juhtudel suurenenud, ent õigusnormi põhisisu ja struktuur on jäänud samaks,

on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõiguga vastuolus vaid siis (ja vaid niivõrd), kui täiendav piirang läheb kaugemale sellest, mis on vajalik isiklikuks tarbeks kasutamise asjakohaseks maksustamiseks käibemaksuga.

2. Kui siseriiklikus õigusnormis tehtud muudatustest tulenev mahaarvamise täiendav piirang läheb kaugemale sellest, mis on vajalik isiklikuks tarbeks kasutamise asjakohaseks maksustamiseks käibemaksuga, mille tagajärjel ei laiene muudetud õigusnormile selles osas enam kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik, peab siseriiklik kohus kohaldama kõnealust õigusnormi üksnes sellises ulatuses, mis on vajalik kõnealuseks maksustamiseks. Uue ja/või varasema õigusnormi täies ulatuses kohaldamata jätmine, mille tagajärjel jääb isiklikuks tarbeks kasutamine käibemaksuga maksustamata, ei ole kuuenda direktiiviga kooskõlas.

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 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1). Kuna põhikohtuasja asjaolud puudutavad 2006. aastat ja vastavalt artiklile 413 jõustus viidatud direktiiv alles 1. jaanuaril 2007, tuleb käesolevat kohtuasja hinnata kuuenda direktiivi alusel.

4 – Wet op de omzetbelasting 1968 (1968. aasta käibemaksuseadus) artikli 15 lõige 6 koosmõjus Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (1968. aasta käibemaksuseaduse rakendusmäärus) artikliga 15.

5 – 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C-345/99: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-4493, punkt 18); 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-460/07: Puffer (EKL 2009, lk I-3251, punkt 82) ja 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-74/08: PARAT Automotive Cabrio (EKL 2009, lk I-3459, punkt 17).

6 – 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 18); 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/07: Magoora (EKL 2008, lk I-10921, punkt 28) ja 28. juuli 2011. aasta otsus kohtuasjas C-274/10: komisjon vs. Ungari (EKL 2011, lk I-7289,

punkt 43).

7 – 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal (EKL 1998, lk I-1, punkt 15); 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-90/02: Bockemühl (EKL 2004, lk I-3303, punkt 39) ja 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark (EKL 2009, lk I-10567, punkt 27).

8 – 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt (EKL 2000, lk I-1577, punkt 43); 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-152/02: Terra Baubedarf-Handel (EKL 2004, lk I-5583, punkt 35) ja 15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-368/09: Pannon Gép Centrum (EKL 2010, lk I-7467, punkt 37).

9 – 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99: Metropol ja Stadler (EKL 2002, lk I-81, punkt 59); 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-371/07: Danfoss ja AstraZeneca (EKL 2008, lk I-9549, punkt 26) ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Magoora, punkt 28.

10 – Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Magoora, punkt 28; eespool 8. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Pannon Gép Centrum, punkt 37, ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. Ungari, punkt 43.

11 – Eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 19, ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Magoora, punkt 29.

12 – Eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 19; eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca, punkt 28, ja 15. aprilli 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-538/08 ja C-33/09: X Holding (EKL 2010, lk I-3129, punkt 38).

13 – Eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punkt 83; eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X Holding, punkt 39, ja 30. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-395/09: Oasis East (EKL 2010, lk I-8811, punkt 20). Ka direktiiv 2006/112 sisaldab artiklis 176 kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 6 vastavat erandnormi.

14 – Eeldusel et piisava täpsusega on määratletud nende kaupade ja teenuste laad või eesmärk, mille puhul mahaarvamine ei ole lubatud, ja et tegemist ei ole üldiste eranditega (vt eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus X Holding, punktid 40–45).

15 – 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: HE (EKL 2005, lk I-3123, punkt 46); 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-72/05: Wollny (EKL 2006, lk I-8297, punkt 21) ja eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punkt 39.

16 – 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens (EKL 2005, lk I-7037, punkt 24); eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wollny, punkt 22, ja eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punkt 40.

17 – Eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wollny, punkt 33.

18 – Eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Charles ja Charles-Tijmens, punkt 30, ja eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wollny, punktid 24, 31 ja 33.

19 – Vt 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C?269/00: Seeling (EKL 2003, lk I?4101, punkt 42 jj); eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Charles ja Charles-Tijmens, punkt 25, ja eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punkt 41 jj.

20 – Eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wollny, punkt 34.

21 – Eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wollny, punkt 35 jj.

22 – Vt eespool punkt 20.

23 – Vt 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C?184/04: Uudenkaupungin kaupunki (EKL 2006, lk I?3039, punkt 33).

24 – Eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punkt 41.

25 – Vt eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punkt 42.

26 – Viidatud eespool 15. joonealuses märkuses, punkt 37.

27 – Eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wollny, punkt 37.

28 – Eespool 23. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, punkt 30.

29 – Vt eespool 23. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, punkt 26, seoses direktiivi artikliga 20.

30 – Vt eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Wollny, punktid 32–36.

31 – Võimalik liiga madal tagantjärele maksustamine on iseenesest samuti problemaatiline, kuid põhikohtuasjas ei paku see huvi, kuna maksukohustuslane taotleb maksu tagantjärele sissenõudmise teadete vaidlustamisega üksnes maksu tühistamist või vähemalt maksusumma vähendamist.

32 – Vt minu 13. detsembri 2007. aasta ettepanek kohtuasjas C?309/06: Marks & Spencer (EKL 2008, lk I?2283, punkt 72), milles tehti otsus 10. aprillil 2008. Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses Magoora, punkt 44, otsustas Euroopa Kohus seevastu tõlgendada siseriiklike õigusnorme viisil, mis on kooskõlas liidu õigusega.

33 – Vt eespool punkt 13.

34 – Eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punktid 85 ja 87. Vt seoses EÜ artikli 57 lõikes 1 või ELTL artikli 64 lõikes 1 sätestatud *standstill*-klausliga, mis puudutab kaupade vaba liikumist kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest, 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C?157/05: Holböck (EKL 2007, lk I?4051, punkt 41) ja 11. veebruari 2010. aasta otsus kohtuasjas C?541/08: Fokus Invest (EKL 2010, lk I?1025, punkt 42).

35 – 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C?40/00: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I?4539, punkt 17); eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 46; 11. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?155/01: Cookies World (EKL 2003, lk I?8785, punkt 66); eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Magoora, punkt 37; eespool 9. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca, punkt 28, ja eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Puffer, punkt 86.

36 – Viidatud eespool 5. joonealuses märkuses, punkt 87. Vt ka eespool 35. joonealuses

märkuses viidatud kohtuotsus *Cookies World*, punkt 63, ja seoses EÜ artikli 57 lõikes 1 või ELTL's sätestatud *standstill*-klausliga, mis puudutab kaupade vaba liikumist kolmandatesse riikidesse või kolmandatest riikidest, eespool 34. joonealuses märkuses viidatud kohtotsus *Holböck*, punkt 41, ja eespool 34. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Fokus Invest*, punkt 42.

37 – Viidatud eespool 35. joonealuses märkuses, punkt 17.

38 – Viidatud eespool 12. joonealuses märkuses, punkt 62 jj.

39 – Vt eespool punkt 40.

40 – Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Magoora*, punkt 44. Vt ka Kokott ja Henze, „Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands”, teoses *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, lk 279, 290.

41 – Eespool 35. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon vs. *Prantsusmaa*, punkt 17 jj ja punkt 24.