

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JÁN MAZÁK

esitatud 11. septembril 2012(1)

Kohtuasi C-299/11

Staatssecretaris van Financiën

versus

Gemeente Vlaardingen

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

Käibemaks – Maksustatavad tehingud – Maksukohustuslase poolt sellise kauba majandustegevuse eesmärgil kasutamine, mis on „nimetatud majandustegevuse käigus” valmistatud

1. „Häid makse pole olemas,” olevat tabavalt öelnud Winston Churchill. Käesolevas asjas tõstatatakse küsimus, kas seoses „kaubatarnena käsitatava tehinguga” on Madalmaade maksuhalduri poolt maatüki maksustamine sellisena vähemalt maksukohustuslase seisukohast kui mitte „hea maks”, siis igatahes „õiguspärane maks” kuuenda käibemaksudirektiivi tähenduses.(2)
2. Madalmaades paistab olevat suur ebaselgus seoses sellega, kuidas tõlgendada ja kohaldada Madalmaade õigusnorme, mis rakendavad (teatavaid) sätteid kaubatarnete kohta, mida võib käsitada tarnena tasu eest. Tõepoolest, Hoge Raad der Nederlandeni (Madalmaade ülemkohus) käesolev eelotsusetaotlus võib viia tõdemuseni, et ettevõtjad on minevikus maksnud liiga palju käibemaksu, kuna kaubatarnena käsitatava tehingu puhul on maksustatava summa hulka arvestatud ka oma maatüki väärtus.(3) Seetõttu otsustaski Hoge Raad taotleda Euroopa Kohtult eelotsust kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tõlgendamise kohta. Eelotsusetaotlus on esitatud seoses kohtuasjaga Staatssecretaris van Financiëni (rahanduse riigisekretär) ja Gemeente Vlaardingeni (Vlaardingeni omavalitsus; edaspidi „omavalitsus”) vahel.
3. Konkreetselt on küsimus selles, kas kuues direktiiv lubab maksuhalduril käsitada teatavaid tehinguid tarnena tasu eest (kaubatarnena käsitatav tehing), lugedes kolmanda isiku poolt maksukohustuslase (omavalitsuse) enda maatükile püstitatud rajatise valmimise „kaubatarneks” ja nõudes käibemaksu tasumist maatüki väärtuse pealt, olgugi et maksukohustuslane kasutas seda maatükki käibemaksust vabastatud tegevuse tarbeks (rentides väljakuid spordiühingutele) ega ole selle pealt sisendkäibemaksu maha arvanud.(4)

I. Õiguslik raamistik

A. Euroopa Liidu õigus

4. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad tarnena tasu eest käsitada:

a) maksukohustuslase poolt sellise kauba oma majandustegevuse eesmärgil kasutamist, mis on nimetatud majandustegevuse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud, ostetud või imporditud, tingimusel et nimetatud kaubalt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui see oleks omandatud teiselt maksukohustuslaselt;”

5. Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis b on maksustatava summa osas sätestatud:

„A. Riigi territooriumil

1. Maksustatava summa moodustab:

b) artikli 5 lõigetes 6 ja 7 nimetatud tarnete puhul kauba või sarnase kauba ostuhind või ostuhinna puudumise korral omahind, mis määratakse kindlaks tarnimise ajal”.

6. Kuues direktiiv asendati nõukogu 1. jaanuaril 2007 jõustunud direktiiviga 2006/112/EÜ.(5) Direktiivi 2006/112 artikkel 18 vastab sisuliselt kuuenda direktiivi artikli 5 lõikele 7.

B. *Siseriiklik õigus*

7. 1968. aasta Wet op de omzetbelasting'i (käibemaksuseadus, edaspidi „Wet OB”) artikli 3 lõike 1 punkt h sätestas seaduse jõustumise ajal 1. jaanuaril 1969:

„1. „Kaubatarnetena käsitatakse:

[...]

h) oma ettevõttes majandustegevuse eesmärgil valmistatud kaupade kasutamist, tingimusel et nimetatud kaupadelt ei võiks maksu täielikult või osaliselt maha arvata juhul, kui need oleks soetatud teiselt ettevõtjalt; oma ettevõttes valmistatud kaupadega on võrdsustatud kaubad, mis valmistati materjali üleandmisel tellimuse alusel.”

8. Wet OB artikli 3 lõike 1 punkti h on hiljem täiendatud ja asjassepuutuval ajal sätestas see järgmist:(6)

„1. „Kaubatarnetena käsitatakse:

[...]

h) oma ettevõttes majandustegevuse eesmärgil valmistatud kaupade kasutamist, tingimusel et nimetatud kaupadelt ei võiks maksu täielikult või osaliselt maha arvata juhul, kui need oleks soetatud teiselt ettevõtjalt; oma ettevõttes valmistatud kaupadega on võrdsustatud kaubad, mis valmistati materjali, *sh maatüki*, üleandmisel tellimuse alusel; *selle lause kohaldamisalast on välja jäetud hoonestamata maa, mis ei ole ehitusmaa artikli 11 lõike 4 tähenduses.*”

9. Madalmaades tuntakse seda „integratsioonimaksuna”.

10. Wet OB artikli 8 lõikes 3 on sätestatud:

„Artikli 3 lõike 1 punktides g ja h ning artikli 3a lõikes 1 nimetatud tarnete puhul mõistetakse tasu

all summat (ilma käibemaksuta), mida oleks kaupade eest tulnud tasuda, kui kaubad oleksid tarnehetkel omandatud või valmistatud vastavas seisundis, milles nad sel hetkel on.”

II. Asjaolud ja eelotsuse küsimus

11. Omavalitsus on Wet OB tähenduses ettevõtja, kellele kuulub mitu spordikompleksi, sh mitu spordiväljakut. Juba aastaid on ta kõnealuseid muruväljakuid käibemaksuvabalt spordiühingutele välja rentinud.

12. 2003. aastal lasi omavalitsus kõnealuste muruväljakute asemele rajada kunstmurukattega korfballi- ja jalgpalliväljakud ning asfaltkattega käsipalliväljakud (edaspidi „väljakud”).

13. See töö lõppes 2004. aastal, pärast mida andis omavalitsus väljakud taas käibemaksuvabalt rendile ja nimelt samadele spordiühingutele, kes olid neid varemgi rentinud.

14. Töid teostanud ehitusettevõtjad esitasid omavalitsusele arve kogusummas 1 547 440 eurot, millest 293 993 eurot moodustas käibemaks. Omavalitsus ei arvanud nimetatud summat oma käibedeklaratsioonis kohe sisendkäibemaksuna maha.

15. Maksuhaldur käsitas omavalitsuse poolt väljakute rentimist – Wet OB artikli 11 lõike 1 punkti b kohaselt maksust vabastatud teenus – kui tellimuse alusel materjali, eelkõige kinnisasja „üleandmisel” valmistatud kaupade kasutamist majandustegevuse eesmärgil Wet OB artikli 3 lõike 1 punkti h tähenduses. Maksuhalduri sõnul tähendab see, et omavalitsust koheldakse nii, nagu oleks ta tegelenud väljakute tarnega, mille pealt tuleb tasuda käibemaks, millest arvatakse maha ehitusettevõtjate esitatud arvel kajastatud käibemaksusumma. Maksuhaldur esitas omavalitsusele maksuteate käibemaksu ümberarvutamise kohta ajavahemikul 1. jaanuarist 2004 kuni 31. detsembrini 2004. Omavalitsus esitas maksuteate kohta vaide, mis jäi aga maksuhalduri otsusega jõusse.

16. Rechtbank te's-Gravenhage (Haagi esimese astme kohus) jättis kõnealuse otsuse peale omavalitsuse poolt esitatud kaebuse põhjendamata tõttu rahuldamata. Omavalitsus kaebas selle otsuse omakorda edasi Gerechtshof te's-Gravenhage'sse (Haagi ringkonna apellatsioonikohus).

17. Gerechtshofi menetluses oli maksuhaldur seisukohal, et kõnealuses maksuteates oli ümber arvutatud summa liiga kõrge. Apellatsioonimenetluses leiti seetõttu, et on võimalik lähtuda maksuteatest, mille kohaselt on käibemaksu suuruseks 116 099 eurot, mis arvutati järgmiselt:

Väljakute rajamiskulud

Maatüki väärtus

Maksustatav summa

1 547 440 eurot

+ 610 940 eurot

2 158 380 eurot

19% käibemaksu 2 158 380 eurolt

Rajatise sisendkäibemaksu mahaarvamine

Tasumisele kuuluv käibemaks

410 092 eurot

– 293 993 eurot

116 099 eurot

18. Gerechtshof tühistas 26. juunil 2009 Rechtsbanki otsuse ja rahuldask maksuhalduri otsuse peale esitatud kaebuse, leides, et see on hästi põhjendatud, ning tühistas ka kõnealuse otsuse ja käibemaksu ümberarvutamise maksuteate. Gerechtshof otsustas eelkõige, et Wet OB artikli 3 lõike 1 punkt h on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktiga a, kuivõrd käibemaksuga maksustamisel tuleb selle sätte kohaselt kaubatarnena käsitada ka selliste kaupade kasutamist, mida ettevõtja materjali, sh maatüki, üleandmisel kolmandatel isikutel lasi valmistada. Seejärel esitas Staatssecretaris van Financiën kõnealuse otsuse peale Hoge Raad der Nederlandenile kassatsioonkaebuse.

19. Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a koostoimes [selle] artikli 5 lõikega 5 ja artikli 11 A osa lõike 1 punktiga b tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik võib kinnisasja puhul, mida maksukohustuslane kasutab käibemaksust vabastatud tegevuse tarbeks, nõuda käibemaksu tasumist, kui

– asjaomane kinnisasi hõlmab maksukohustuslase enda maatükile ja tema tellimuse alusel kolmanda isiku poolt tasu eest püstitatud rajatist, ning

– maksukohustuslane kasutas asjaomast maatükki varem (sama) maksust vabastatud tegevuse tarbeks ega saanud sellelt sisendkäibemaksu varem maha arvata,

mille tulemusel võetakse maksukohustuslase maatükki (ehk selle väärtust) tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamisel arvesse?”

III. Hinnang

A. Poolte põhiargumendid

20. Omavalitsus leiab, et eelotsuse küsimusele tuleks vastata eitavalt. Ta väidab, et kui maksukohustuslane – käesoleval juhul ehitusettevõtja – valmistab kauba kliendi (omavalitsuse) materjalist, tuleks kauba valmistamine lugeda toimunuks „[maksukohustuslase] majandustegevuse käigus”, mitte aga kliendi majandustegevuse käigus. Kuivõrd kauba valmistamine on kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 5 alusel käibemaksuga maksustatav – see säte on rakendatud Wet OB artikli 3 lõike 1 punktiga c – ei saa sama kaupa samal ajal käsitada(7) kliendi majandustegevuse käigus valmistatuna.

21. Omavalitsus väidab ka, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktiga a on tahetud tagada nende maksukohustuslaste võrdset maksualast kohtlemist, kes ostavad kaupu teiselt maksukohustuslaselt („omandatud kaup”) ja kes valmistavad kaupu oma majandustegevuse

käigus („valmistatud kaup”). Võrdse kohtlemise tagamiseks piisab mahaarvatud käibemaksu tagastamisest. Samas ei ole siiski vajalik, et maksukoormus oleks omandatud ja valmistatud kaupade puhul võrdselt jaotatud. Oma seisukoha toetuseks viitab omavalitsus ka seadusandlikele dokumentidele, mis valmistasid ette nõukogu teise direktiivi 67/228/EMÜ(8) ja kuuenda direktiivi vastuvõtmist.

22. Igal juhul on selge, et käibemaksu kohaldamine nii, nagu see on toimunud eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetletavas asjas, kus seda kohaldati vastavalt maksukohustuslasele kuuluvate väljakute all oleva maa väärtusele ja kus maksukohustuslane kasutas neid samu väljakuid käibemaksust vabastatud tegevuse tarbeks, suurendaks oluliselt maksukohustuslase maksukoormust ja oleks vastuolus käibemaksusüsteemile omase neutraalse maksustamise põhimõttega.

23. Madalmaade valitsus väidab, et Euroopa Liidu seadusandja on kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a fraasiga „valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud, ostetud või imporditud” otsustanud väga laia sõnastuse kasuks. Lisaks näitab väljend „nimetatud majandustegevuse käigus”, et on võimalik võrdsustada i) „kaubatarne” ja ii) kolmanda isiku poolt maksukohustuslase materjalist „kauba valmistamist”, kui on selge, et maksukohustuslane on tellinud kauba oma majandustegevuse käigus.

24. Madalmaade valitsus väidab, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a eelkäija on teise direktiivi artikli 5 lõike 3 punkt b, milles oli sätestatud, et „kaubatarneks tasu eest loetakse [...] maksukohustuslase poolt sellise kauba oma ettevõtte huvides kasutamine, mille tema ise või teine isik tema nimel on valmistanud või kaevandanud”. Väljend „tema ise või teine isik tema nimel on valmistanud või kaevandanud” asendati kuuendas direktiivis laiemal väljendiga. Seetõttu ei ole kahtlust, et kuues direktiiv lubab teatavaid tehinguid käsitada tarnena tasu eest, nagu seda on tehtud käesolevas asjas.

25. Lisaks on sellele vaatamata, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a ei sisalda erinevalt teise direktiivi artikli 5 lõike 3 punktist b fraasi „tema ise või teine isik tema nimel”, selge, et artikli 5 lõike 7 punkt a hõlmab kõiki olukordi, kus maksukohustuslane omandab kauba, st ka olukorda, kus töö, mis tehti maksukohustuslase tellimuse alusel tasu eest, leidis aset maksukohustuslasele kuuluvatel väljakutel. Nimetatud säte ei hõlma siiski olukorda, kus maksukohustuslasel on olemas olnud kaup, mille on valmistanud kolmas isik juba enda käsutuses olnud materjalist.

26. Madalmaade valitsus väidab järgmiseks, et sellises olukorras nagu käesolevas asjas on tehingu käsitsemine tarnena tasu eest kooskõlas käibemaksu neutraalsuse põhimõttega: kui kolmas isik valmistab maksukohustuslase tellimuse alusel tasu eest kauba viimasele kuuluvast materjalist, tagab selline lähenemisviis, et kauba(9) väärtus on käibemaksu arvutamisel arvesse võetud. Neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt on see vajalik, et maksukoormus oleks sama nii siis, kui maksukohustuslane valmistab kauba oma materjalist, kui ka siis, kui kolmas isik müüb maksukohustuslasele oma materjalist valmistatud kauba.

27. Lõpuks väidab Madalmaade valitsus, et käesolevas asjas kõne all oleva tehingu käsitsemine tarnena tasu eest on õige ka juhul, kui maksukohustuslase poolt kolmandale isikule tellimuse alusel tehtava töö läbiviimiseks antud maatükki kasutas maksukohustuslane varem käibemaksust vabastatud tegevuse tarbeks.

28. Seepärast väidab Madalmaade valitsus, et eelotsuse küsimusele tuleks vastata nii, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tõlgenduse kohaselt lubataks liikmesriigil kaubatarne käsitletavaks tehinguks lugeda ka kolmanda isiku poolt maksukohustuslase maatükil ja tema tellimuse alusel sellise kinnisasja valmimise ja tarnimise, mis hõlmab rajatise püstitamist, ning arvestada seda käibemaksu arvutamisel. Sellega seoses ei ole oluline, et maksukohustuslane

kasutas nimetatud kinnisasja varem käibemaksust vabastatud tegevuse tarbeks ega saanud sellelt sisendkäibemaksu varem maha arvata.

29. Komisjon väidab sisuliselt, et Euroopa Kohus peaks eelotsuse küsimusele vastama nii, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a ei luba liikmesriikidel tarnena tasu eest käsitleda maksukohustuslase poolt sellise kauba maksust vabastatud tegevuse tarbeks kasutamist, mille on valmistanud tema majandustegevuse käigus kolmas isik talle üle antud materjalist, kui maksukohustuslane on seda materjali varem kasutanud maksust vabastatud tegevuse tarbeks.

B. *Analüüs*

30. Oma eelotsuse küsimusega soovib Hoge Raad teada, kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a koostoimes sama direktiivi artikli 5 lõikega 5 ja artikli 11 A osa lõike 1 punktiga b tuleb tõlgendada nii, et juhul kui maksukohustuslane (omavalitsus) kasutab kinnisasja (spordiväljakuid) maksust vabastatud tegevuse tarbeks – rentides neid välja spordiühingutele –, võib Madalmaade maksuhaldur nõuda käibemaksu tasumist juhul, kui asjaomased spordiväljakud hõlmavad omavalitsuse maatükil ja tema tellimuse alusel tasu eest kolmanda isiku lõpetatud töid, olgugi et omavalitsus kasutas maatükki varem sama käibemaksust vabastatud tegevuse tarbeks ega ole selle pealt sisendkäibemaksu maha arvanud, mistõttu võetakse kinnisasja väärtust tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamisel arvesse.(10)

31. Oma märkuste sissejuhatuseks tahan meenutada, et kuuenda direktiiviga kehtestatud süsteemi loogika kohaselt on maksukohustuslase poolt maksustatavate tehingute jaoks kasutatavate kaupade või teenuste sisendkäibemaks mahaarvatav. Maksude mahaarvamine on seotud maksu kogumisega.(11) Kui maksukohustuslase poolt omandatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvates tehingutes, ei või maksu koguda ega maha arvata.(12)

32. Sellises olukorras on selge, et maksukohustuslane ei või tagasi saada käibemaksu, mille ta on maksnud kaupade ostmisel, mida ta ise kasutab.

33. Teisest küljest ei osta mõni maksukohustuslane oma majandustegevuses kasutatavaid kaupu teistelt maksukohustuslastelt (1. võimalus), selle asemel valmistatakse asjaomased kaubad ise (2. võimalus) või lastakse kolmandal isikul need valmistada oma valdustes (3. võimalus, mis on asjakohane käesolevas asjas).

34. Kaupu, mis on omandatud 3. võimalusega, kasutatakse mõnikord käibemaksust vabastatud tegevuse tarbeks. Täpselt sellise olukorraga on tegemist ka käesolevas asjas.

35. Siseriiklikku õigust analüüsides nähtub Wet OB artikli 3 lõike 1 punkti h ettevalmistavatest materjalidest, et Madalmaade seadusandja kavatses nimetatud artikli kehtestamisega 1969. aastal rakendada teise direktiivi artikli 5 lõike 3 punkti b.

36. Artikli 5 lõike 3 punkt b sätestas, et „kaubatarneks tasu eest loetakse: [...] b) maksukohustuslase poolt sellise kauba oma ettevõtte huvides kasutamine, mille tema ise või teine isik tema nimel on valmistanud või kaevandanud.”

37. Artikli 5 lõike 3 punkt b on üle võetud kuuendasse direktiivi. Tuleb aga märkida, et need kaks sätet ei ole päris ühtmoodi sõnastatud.

38. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a sätestab,(13) et „Liikmesriigid võivad tarnena tasu eest käsitada a) maksukohustuslase poolt sellise kauba oma majandustegevuse eesmärgil kasutamist, mis on nimetatud majandustegevuse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud,

töödeldud, ostetud või imporditud, tingimusel et nimetatud kaubalt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui see oleks omandatud teiselt maksukohustuslaselt”. Teisisõnu hõlmab artikli 5 lõike 7 punkt a ainult tehinguid, mida teostatakse „maksukohustuslase poolt majandustegevuse käigus”, ning välja on jäetud teise direktiivi artikli 5 lõike 3 punkti b lauseosa, mille kohaselt peab kauba olema valmistatud või kaevandanud „teine isik tema nimel”. Võib lisada, et artikli 5 lõike 7 punkt a on kohaldatav ka kaupadele, mis on maksukohustuslase poolt majandustegevuse käigus „valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud, ostetud või imporditud”.

39. Olgu vaid öeldud, et teatavale sõnastuslikule erinevusele vaatamata ei saa mina küll aru, miks ja kuidas võiks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a taotleda muud eesmärki võrreldes teise direktiivi artikli 5 lõike 3 punktiga b. Kuuendas direktiivis ei viita sellele küll mitte miski.

40. Euroopa Kohtule esitatud dokumentide põhjal käsitas maksuhaldur käesoleval juhul väljakute kasutamist (st rendile andmist) omavalitsuse poolt kaubatarbena Wet OB artikli 3 lõike 1 punkti h tähenduses, sest väljakuid, mis ehitati kolmandate isikute poolt omavalitsuse tellimuse alusel ja viimase looduslike muruväljakute üleandmisel, kasutati majandustegevuse eesmärgil. Wet OB artikli 3 lõike 1 punktis h kasutatud termin „valmistatud kaubad” hõlmab ka maaga ühendatud ehitisi.

41. Wet OB artikli 3 lõike 1 punkti h kohaldamisel tuleb valmistatud rajatist koos maaga käsitada kui tervikut (kinnisasja). Sel alusel arvestas maksuhaldur väljakute puhul kinnisasja väärtuse maksustatava summa hulka, mille tulemusena maksustatakse ka omavalitsusele kuulunud esialgsete looduslike muruväljakute väärtus käibemaksuga.

42. Seetõttu tekib küsimus, kas Wet OB artikli 3 lõike 1 punkt h, mida käesoleval juhul kohaldatakse, on kooskõlas pädevusega, mille annab liikmesriikidele kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a.

43. Nagu selgitab eelotsusetaotluse esitanud kohus, tekitab eelkõige küsimusi kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähendus ja selle kohaldamisala seoses käesolevas asjas kõne all oleva olukorraga.

44. Esmapilgul näib, et seni on Euroopa Kohtult eeskirja kohta, mis käsitleb teatavate tehingute käsitamist tarnena tasu eest kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a kohaselt, küsitud ainult üks kord: nimelt kohtuasjas Gemeente Leusden ja Holin Groep.(14) Selles asjas tehtud otsuses keskendus Euroopa Kohus siiski selgelt kuuenda direktiivi muudele eeskirjadele. Käesolevas asjas arutuse all oleva sätte puhul sedastas Euroopa Kohus ainult, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktil a nagu ka artikli 20 lõikel 2 on „majanduslik mõju”, mis kohustab maksukohustuslast tasuma summasid, mis vastavad mahaarvamistele, milleks tal õigust ei olnud (punkt 90).

45. Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a eesmärki, siis on sellel kaubatarbena käsitleval sätel minu arvates sama eesmärk kui iseendale osutatavaid teenuseid käsitleval sätel – artikli 6 lõikel 3(15) – nimelt ära hoida konkurentsi moonutamist.(16) Maksukohustuslane, kes tegeleb käibemaksust vabastatud tegevusega, võib selleks vajalikud kaubad osta kas kolmandalt isikult ja maksta neilt ostudelt käibemaksu, mida ei saa maha arvata, või valmistada need kaubad ise ning maksta neilt nende väärtuse alusel kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a kohaselt käibemaksu, mis samuti ei ole mahaarvatav. Nagu Madalmaade valitsus ja komisjon on õigesti märkinud, saaks maksukohustuslane, kes tegeleb käibemaksust vabastatud tegevusega ja kes seetõttu ei saa maha arvata varasemal perioodil makstud maksu kaupadelt, mis on hangitud nimetatud tegevuse tarbeks, neid kaupu oma majandustegevuse käigus ise valmistades majandusliku soodustuse ettevõtja ees, kes tegeleb sama käibemaksust vabastatud tegevusega, kuid kes ei saa – või ei taha – ise selleks otstarbeks vajalikke kaupu valmistada. Seetõttu nähti ette, et maksukohustuslane, kes valmistab asjaomased kaubad oma

majandustegevuse käigus ise, peab maksma käibemaksu.

46. Teise direktiivi lisa A punkt 7 selgitab, et artikli 5 lõike 3 punkti b (ja seega ka kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a) eesmärk on tagada, et maksustataks ühtmoodi nii neid kaupu, mis on ostetud majandustegevuse eesmärgil ja mis ei anna kohe ja täielikku mahaarvamise õigust, kui ka neid kaupu, mille on valmistanud või kaevandanud maksukohustuslane või tema nimel kolmas isik ning mida kasutatakse samuti sel eesmärgil (nagu on olukord käesolevas asjas).

47. Selline olukord ongi kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, mis on omane käibemaksusüsteemile,(17) olles ei rohkem ega vähem kui selle süsteemi aluspõhimõte.(18) Selle põhimõtte esmane eesmärk on maksukohustuslaste võrdse kohtlemise tagamine.(19)

48. Järgmiseks tahan märkida, et käesolev asi tõstatab küsimuse, kas kõnealuseid spordiväljakuid võib pärast kunstmuruga katmist või asfalteerimist pidada uueks „valmistatud” kaubaks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses – mis paistab olevat Madalmaade maksuhalduri ja valitsuse ning ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu seisukoht – või tuleb neid pidada samaks kaubaks, mida on lihtsalt täiustatud ja arendatud.

49. Minu arvates ei ole kaugeltki ilmselge, et need spordiväljakud on uus „valmistatud” kaup. Tegelikult ei ole ma selles üldse veendunud.

50. Sellega seoses tuletab Euroopa Kohus kohtuasjas V.O.F. Dressuurstal Jespers(20) tehtud määruses meelde oma otsust kohtuasjas Van Dijk's Boekhuis(21), kus – olles märkinud, et „tavakasutuses tähendab kauba valmistamine sellise kauba loomist, mida varem ei olnud” – ta otsustas, et kauba valmistamisega kliendi materjalist on tegemist üksnes siis, kui töövõtja valmistab kliendi antud materjalist uue kauba.

51. Lisaksin, et Euroopa Kohus selgitas otsuses Van Dijk's Boekhuis(22) ka seda, et uue kauba valmistamisega on tegemist juhul, kui töövõtja töö tulemuseks on kaup „mille funktsioon on üldiselt omaksvõetud seisukohast erinev antud materjali funktsioonist. Kas tegemist on uue valmistatud kaubaga või mitte, peab kauba võimalikku kasutust silmas pidades otsustama siseriiklik kohus”.

52. Esmapilgul tundub, et käesolevas asjas see nii ei ole, kuna on raske ette kujutada, kuidas spordiväljakud – kunstmuru või asfaldiga katmisel – saaks olla kaup, mida varem olemas ei olnud.

53. Tõsi, lisada tuleks, et otsuses Van Dijk's Boekhuis(23), selgitas Euroopa Kohus, et kui tahes põhjalik remont (mis oli kõnealuse kohtuasja ese), mis üksnes taastab töövõtja kätte usaldatud kauba varasema funktsiooni, ilma et selle käigus loodaks uut kaupa, ei tähenda kauba valmistamist kliendi materjalist.

54. Vaatamata sellele, et asjaomastel spordiväljakutel tehtud töö ei ole lihtsalt remont või täiustamine, ei muuda see minu arvates tõsiasja, et need on ikka spordiväljakud, mida renditakse välja samadele spordiühingutele ja mis seega on säilitanud sama funktsiooni eespool viidatud kohtupraktika tähenduses.(24)

55. Olgu sellega kuidas on, kuid selle konkreetse küsimuse süvitsi analüüsimine ei ole Euroopa Kohtu, vaid eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne, kes peaks arvesse võtma muu hulgas seda, missugune on uute väljakute kasutusala, ning tegema otsuse konkreetsete asjaolude põhjal. Seetõttu peab ka käesolev ettepanek jääma üksnes eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastatud ja eelotsusetaotluses esitatud asjaolude juurde.

56. Eelotsusetaotlusest ilmneb, et Hoge Raad on kõnealuseid väljakuid käsitanud uute valmistatud kaupadena.
57. Arvatavasti tuli eelotsusetaotluse esitanud kohus sellele järeldusele spordiväljakutel tehtud tööde ulatuse pärast. Sellega seoses tuleks mainida, et väljakute kunstmuru või asfaldiga katmise maksumus oli kinnisasja väärtusest kaks ja pool korda suurem.
58. Komisjonil on sellega seoses õigus, et võib-olla peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus konkreetset küsimust uuesti arutama – kas või sellepärast, et kui eelotsusetaotluse esitanud kohus ei loeks põhikohtuasjas arutuse all olevaid spordiväljakuid vaatamata kõigele uuteks kaupadeks, oleks igal juhul võimatu tugineda kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktile a.
59. Seega on järgmised kaalutlused asjakohased üksnes juhul, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et uued spordiväljakud on tõepoolest uus valmistatud kaup kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses.
60. Nagu komisjon on õigesti märkinud, on järgmine küsimus selles, kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a on kohaldatav ka kaupade suhtes, mida hõlmab Wet OB artikli 3 lõike 1 punkti h teine osa: „kaubad, mis valmistati materjali, *sh maatüki*, üleandmisel tellimuse alusel [...]”.(25)
61. Minu arvates tuleb sellele küsimusele põhimõtteliselt anda jaatav vastus. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a väljend „nimetatud majandustegevuse käigus” ei pruugi tingimata hõlmata ainult ettevõtja enda valmistatud kaupu. See väljend võib kahtlemata hõlmata ka kaupu, mille on maksukohustustlase materjalist valmistanud kolmas isik.
62. Võlgnetava summa arvutamisel on topeltmaksustamise vältimiseks vaja siiski arvesse võtta asjaolu, et maksukohustustlane on juba ära maksnud käibemaksu, mis on märgitud kolmanda isiku arvele tema kaupade valmistamise eest. Näib, et Madalmaade maksuhaldur ongi seda eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetletavas asjas teinud. Maksuhaldur võttis arvesse asjaolu, et arve oli koos käibemaksuga juba makstud.
63. Tõsi, teatavaid tehinguid käsitatakse kuuenda direktiivi artikli 5 lõigete 6 ja 7 tähenduses tarnena tasu eest siis, kui maksukohustustlane kasutab majandustegevuse käigus valmistatud kaupa (või osutatud teenust) oma käibemaksust vabastatud tegevuse tarvis.
64. Erinevalt Madalmaade valitsusest olen mina seisukohal, et sellises olukorras, nagu on kõne all käesolevas asjas, kus maksukohustustlane (omavalitsus) on materjali enne selle uueks kaubaks ümberkujundamist juba kasutanud oma käibemaksust vabastatud tegevuse tarbeks, peab maksuhaldur seda asjaolu kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a kohaldamisel arvesse võtma. Teisisõnu, selle materjali (maatüki kui sellise) väärtust ei või enam käibemaksu arvutamisel maksubaasi hulka arvata.

65. Kohtuistungil esitas komisjon selle kohta hea näite. Oletagem, et omavalitsus ei ole spordiväljakute omanik, aga ta sooviks olla omanik, et neid välja rentida. Sellisel juhul võib ette kujutada kahte olukorda: a) omavalitsus ostab kasutusvalmis spordiväljakud ja maksab käibemaksu ostusummalt, mis sisaldab kinnisasja väärtust ja spordiväljakute arendustööde maksumust, või b) tal on selleks sobiv kinnisasi (maa) olemas. Oletagem, et olukorras b) on omavalitsusel olemas metsamaa. Ta võib seda kinnisasja arendada ja muuta selle spordiväljakuteks. Kui spordiväljakud on välja renditud, st maksukohustuslane kasutab neid kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses oma majandustegevuse eesmärgil, tuleb käibemaksu maksta terviku eest, s.o nii väljakute kui ka maatüki enda väärtuse eest.
66. Minu arvates tähendab see ühesugust maksustamist mõlemas olukorras: valmis spordiväljakute ostmise ühelt poolt ja spordiväljakute rajamine oma maatükile teiselt poolt.
67. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetletavas asjas aga ei olnud maatükk spordiväljakutena kasutusel mitte ainult praegu, vaid ka minevikus. Asjaolu, et asjaomaseid spordiväljakuid on aastaid välja renditud (samadele) spordiühingutele, nähtub selgesti Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest.
68. Järelikult on omavalitsus neid juba oma majandustegevuse eesmärgil kasutanud. Oluline on, et kui maksukohustuslane kasutab maatükki oma majandustegevuse eesmärgil, saab seda lugeda tarneks tasu eest vaid üks kord.
69. Vastasel korral tekiks topeltmaksustamise ja neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumise oht. Komisjon märkis kohtuistungil õigesti, et kui omavalitsus oleks oma metsas kõigepealt puud langetanud ning seejärel maa üles harinud ja selle loodusliku muruga katnud, et rajada spordiväljakud, ning hiljem, mõne aasta pärast need väljakud kunstmuruga katnud, siis Madalmaade valitsuse tõlgenduse kohaselt oleks ta pidanud käibemaksu maksma mõlemalt tegevuselt. Sellest järeldub, et Madalmaade valitsuse seisukohast tuleks käibemaksu kinnisasja väärtuselt maksta kaks korda.
70. Seetõttu olen mina seisukohal, et liikmesriigid ei tohiks kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a kohaldamisel arvesse võtta materjali väärtust, kui maksukohustuslane on varem seda juba oma majandustegevuse eesmärgil kasutanud.
71. Kohtuistungil väitis Madalmaade valitsus, et käibemaksusüsteem ei saa kunagi olla ideaalne.(26) Minu (ja ka komisjoni) arvates peaks siiski olema nii, et kahtluste, s.o eri tõlgenduste korral tuleks eelistada tõlgendust, mis kõige paremini võimaldab vältida topeltmaksustamist.
72. Samuti väitis Madalmaade valitsus kohtuistungil, et käsitusviis, mida mina siin esindan, ei ole käesolevas asjas asjakohane, kuivõrd eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetletavas asjas ei olnud tegemist topeltmaksustamisega, sest spordiväljakutelt polnud käibemaksu kunagi makstud.
73. Omavalitsus püüdis seda väidet ümber lükata. Ta väitis, et kuigi spordiväljakud olid rajatud pikka aega tagasi, on selge, et tollase maksukorralduse kohaselt pidi omavalitsus olema maksnud integratsioonimaksu. Olgugi et Wet OB artikli 3 lõike 1 punkt h oma praegu kehtivas redaktsioonis näeb ette erandi maale, mis ei ole ehitusmaa, ei kehtinud see erand põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal. Seepärast jäi omavalitsus järjekindlalt selle juurde, et ta on maksnud käibemaksu nii kinnisasjalt kui ka selle arendamiselt algseteks spordiväljakuteks.

74. Minu arvates aga on määrav hoopis muu kriteerium. Määrav ei ole see, kas asjaomastelt väljakutelt on käibemaks juba makstud või mitte, vaid kas maksukohustuslane on kõnealuseid väljakuid (materjali) minevikus oma majandustegevuse eesmärgil juba kasutanud.
75. Kui asjaomaseid spordiväljakuid on juba „aastaid” enne nende täiustamist välja renditud, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevas asjas olukord majanduslikus mõttes täiesti erinev olukorrast, kus omavalitsus peaks praegu kolmandalt isikult ostma uued väljakud. Seepärast olen arvamisel, et põhikohtuasjas arutuse all olevat olukorda ei saa käsitada tarnena tasu eest. Nagu komisjon õigesti märkis, on see järeldus täielikult kooskõlas käibemaksusüsteemiga.
76. Tõepoolest, ainus majandustegevus, mis toimus, oli väljakute katmine kunstmuru ja asfaldiga omavalitsuse käsundi alusel. See tegevus maksustati käibemaksuga, mida omavalitsus ei saanud maha arvata, sest tema enda tegevus – väljakute rentimine spordiühingutele – on käibemaksust vabastatud. Seega ei valmistatud ühtegi muud kaupa ega osutatud ühtegi muud teenust, mis oleks käibemaksuga maksustatav.
77. Enne, kui ma oma ettepanekuni jõuan, tahan esiteks märkida, et eelnimetatud järeldust ei sea kahtluse alla kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 5, millele eelotsusetaotluses samuti viidatakse. See säte näeb ette: „Tarnena lõike 1 tähenduses võivad liikmesriigid käsitada teatavate ehitusobjektide üleandmist.”
78. Minu arvates on komisjonil siiski õigus, et artikli 5 lõikel 5 ei ole käesolevas asjas tähendust. Lisaksin, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole igatahes selgitanud, miks ta nimetatud sättele viitas.
79. Teiseks ei sea minu järeldust kahtluse alla ka kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt b, millele on eelotsusetaotluses samuti viidatud. See säte määratleb üksnes maksustatava summa kuuenda direktiivi tähenduses. Nimelt sätestab see, et artikli 5 lõigetes 6 ja 7 nimetatud tarnete puhul moodustab maksustatava summa kauba või sarnase kauba ostuhind või ostuhinna puudumise korral omahind, mis määratakse kindlaks tarnimise ajal.
80. Lisaksin vaid, et kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt b on kohaldatav artikli 5 lõike 7 punktis a nimetatud olukorras.
81. Kõigist eeltoodud kaalutlustest järeldub, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tuleks tõlgendada nii, et liikmesriik võib kinnisasja pealt, mida maksukohustuslane kasutab käibemaksust vabastatud tegevuse tarbeks, käibemaksu tasumist nõuda juhul, kui asjaomaseks kinnisasjaks on maksukohustuslase maatükile tema tellimuse alusel kolmanda isiku poolt tasu eest püstitatud rajatis, mille tulemusel võetakse maksukohustuslase maatükki (ehk selle väärtust) tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamisel arvesse, välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane on kasutanud nimetatud kinnisasja juba varem sama, käibemaksust vabastatud tegevuse eesmärgil.

IV. Ettepanek

82. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raad der Nederlandeni esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 5 lõike 7 punkti a tuleks tõlgendada nii, et liikmesriik võib kinnisasja puhul, mida maksukohustuslane kasutab käibemaksust vabastatud tegevuse tarbeks, nõuda käibemaksu

tasumist, kui

- asjaomane kinnisasi hõlmab maksukohustuslase enda maatükile ja tema tellimuse alusel kolmanda isiku poolt tasu eest püstitatud rajatist,
- mille tulemusel võetakse maksukohustuslase maatükki (ehk selle väärtust) tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamisel arvesse;

välja arvatud juhul, kui maksukohustuslane on kasutanud nimetatud kinnisasja juba varem sama, käibemaksust vabastatud tegevuse eesmärgil.

1 – Algkeel: inglise.

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

3 – Vt PricewaterhouseCoopers, *Should own land be included in the taxable amount?*, 20. oktoober 2011.

4 – Vt kohtuasja faktilist tausta ja eelotsuse küsimuse täpset sõnastust allpool punktis 11 jj.

5 – 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1). Alates 1. jaanuarist 2007 asendab direktiiv 2006/112 Euroopa Liidu käibemaksu käsitlevad õigusnormid, sh kuuenda direktiivi.

6 – Muudatused kursiivis.

7 – Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktile a, mis on rakendatud Wet OB artikli 3 lõike 1 punktiga h.

8 – 11. aprilli 1967. aasta direktiiv käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (EÜT 1967, L 71, lk 1303).

9 – Siin: maatüki/spordiväljakute väärtus kinnisasjana.

10 – Siseriiklikest kohtuasjadest, mis käsitlevad artikli 5 lõike 7 punkti a, on mulle teadaolevatest sisuliselt kõige lähedasem Ühendkuningriigi House of Lords'i kohtuotsus: *Robert Gordon's College vs. Customs and Excise Commissioners* [1996] 1 W.L.R. 201 (HL) [VAT – Supply of goods or services – Taxpayer supplying exempt educational services – Development of land for use as school playing fields – Contractors' charges for development – Taxpayer granting lease to wholly owned subsidiary company – Grant of non-exclusive licence for use of playing fields by taxpayer – Whether self-supply by taxpayer – Whether development charges deductible as input tax – The Sixth Directive Arts. 5(7)(a), 6(3)]. Sellega seoses vt ka McKay, H., „Back to College”, *British Tax Review* B.T.R. 321, 1996, kättesaadav Westlaw UK kaudu: nagu on öelnud Lord Hoffmann, võimaldavad artikli 5 lõike 7 punkt a ja artikli 6 lõige 3 maksustatava tehinguna käsitada oma kaupade ja teenuste iseendale tarnimist, tingimusel et nimetatud kaubalt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, *kui need kaubad või teenused oleks omandatud kolmandalt isikult*. Kursiivis hüpotees saab kehtida üksnes juhul, kui kaubad ja teenused ei ole tegelikult omandatud kolmandalt isikult, vaid maksukohustuslane on need ise loonud (näiteks oma kinnisasjale hoone ehitanud). Kui kaubad või teenused on omandatud kolmandalt isikult, siis tuleb küsimus, kas neilt makstavat sisendkäibemaksu saab maha arvata või mitte, otsustada tavapäraselt ehk vastavalt sellele, kas seda saab kohaldada tarnele endale. Seejuures ei ole midagi hüpoteetilist selles, missugune oleks olukord siis, kui kaubad ja teenused oleksid omandatud kolmandalt isikult. Artikli

5 lõike 7 punkti a ja artikli 6 lõike 3 eesmärk on lubada liikmesriikide õigusaktides hoiduda moonutustest, mis võiksid turul tekkida juhul, kui maksukohustuslane saab mingil viisil kaupu või teenuseid hankides maksusoodustusi ehk kui tal on soodsam tarnida neid endale ise kui osta kolmandalt isikult. Robert Gordon's College'i kohtuasjas kasutas kolledž uusi spordiväljakuid kolmandalt isikult (Countesswells) saadud teenusena (litsentsi alusel). Lord Hoffmanni arvamuse kohaselt ei saa seepärast kuuenda direktiivi tähenduses juttugi olla iseendale osutatava teenuse maksustamisest. Seega ei saa kursiivis esitatud hüpotees kehtida.

11 – Lühidalt: käibemaksu makstakse kaupadelt ja teenustelt, mida isik tarnib majandustegevuse käigus, ning sisendkäibemaksu kaupadelt ja teenustelt, mis on tarnitud sellele isikule sama majandustegevuse eesmärgil.

12 – Vt 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04: Uudenkaupungin kaupunki (EKL 2006, lk I-3039, punkt 24) ja 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-72/05: Wollny (EKL 2006, lk I-8297, punkt 20). Vt ka 8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-435/05: Investrand (EKL 2007, lk I-1315).

13 – Nüüd direktiivi 2006/112 artikli 18 punkt a.

14 – 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02 (EKL 2004, lk I-5337). Vt ka 17. mai 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-322/99 ja C-323/99: Fischer ja Brandenstein (EKL 2001, lk I-4049, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika (kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 6 kohta), ning 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki, punkt 30 (kuuenda direktiivi artikli 20 ning artiklite 5 ja 6 kohta).

15 – Kuuenda direktiivi asjaomane säte on sõnastatud järgmiselt: „Konkurentsi moonutamise vältimiseks ning arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võivad liikmesriigid teenuste osutamisenä tasu eest käsitada maksukohustuslase teenusetarnet oma ettevõtja huvides, tingimusel et selliselt teenuselt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui selle osutaks teine maksukohustuslane.”

16 – Konkurentsi moonutamise vältimise kohta vt muu hulgas 16. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-288/07: Isle of Wight Council jt (EKL 2008, lk I-7203).

17 – Vt muu hulgas 11. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-283/95: Fischer (EKL 1998, lk I-3369, punkt 27) ja 7. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-216/97: Gregg (EKL 1999, lk I-4947, punkt 19).

18 – Vt 29. oktoobri 2009. aasta otsus C-29/08: SKF (EKL 2009, lk I-10413, punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 – Vt muu hulgas 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark (EKL 2009, lk I-10567, punkt 41); 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-262/08: CopyGene A/S (EKL 2010, lk I-5053, punkt 64) ning 10. novembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-259/10 ja C-260/10: Rank Group (EKL 2011, lk I-10947, punkt 61). Vt ka 7. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-240/05: Eurodental (EKL 2006, lk I-11479, punkt 55).

20 – 1. juuni 2006. aasta määrus kohtuasjas C-233/05, punkt 27.

21 – 14. mai 1985. aasta otsus kohtuasjas 139/84 (EKL 1985, lk 1405, punktid 20 ja 21).

22 – Viidatud eespool 21. joonealuses märkuses, punkt 22.

23 – Viidatud eespool 21. joonealuses märkuses, punkt 23.

24 – Vt 20. ja 21. joonealune märkus.

25 – Kohtujuristi kursiiv.

26 – Madalmaade valitsus lisab, et käibemaksusüsteem ei ole ideaalne peamiselt vabastuste tõttu ja võib mõnikord viia omahinna teatud elementide topeltmaksustamiseni.