

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 10. aprillil 2014(1)

Kohtuasi C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

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

Käibemaks – Maksustatavad tehingud – Tasu eest sooritatud tarne – Kohalikule omavalitsusele kuuluvale maale ehitatud ruumide kasutuselevõtt selle omavalitsuse poolt – Tegevus ametivõimuna ja tegevus maksukohustuslasena

1. Kohalik omavalitsus (mida ei peeta kuuenda käibemaksudirektiivi(2) artikli 4 lõike 5 kohaselt maksukohustuslaseks, kui ta tegutseb või sooritab tehinguid ametivõimuna) tellis talle kuuluvale maatükile büroohoone ehitamise. Ehitustöödelt maksis ta käibemaksu. Hoonet kasutatakse peamiselt tema kui ametiasutuse tegevuseks, kuid samuti nii maksustatava kui ka maksust vabastatud majandustegevuse tarbeks. Põhjustel, mis on, nagu ilmneb, seotud siseriikliku käibemaksuhüvitusfondi sisseseadmisega, mille kaudu ta võib vabaneda sisendkäibemaksu maksmise koormusest, soovib kohalik omavalitsus, et hoone kasutuselevõttu tema poolt käsitataks kui maksustatavat tarnet iseendale (edaspidi „omatarne”). Maksuhaldur sellega ei nõustu. Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaade kõrgeim kohus) tahab teada, kas käsitamine maksustatava omatarnena on kuuenda direktiiviga kooskõlas.

Seadusandlik taust

Kuuend direktiiv

2. Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.

3. Sama direktiivi artikli 4 lõigetes 1 ja 2 on määratletud maksukohustuslane kui iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata selle eesmärgist või tulemustest. Niisuguse tegevuse hulka kuulub kõiksugune tootjate, kauplejate ja teenuseosutajate tegevus ja „materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil”.

4. Artikli 4 lõike 5 kohaselt ei käsitata riike, regionaalsete ega kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone harilikult maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid. Küll aga tuleb neid pidada maksukohustuslasteks niisugustes tegevuses ja tehingutes, mille korral nende pidamine mittemaksukohustuslasteks põhjustaks olulist konkurentsi moonutamist. Neid tuleb pidada

maksukohustuslasteks ka kuuenda direktiivi D lisas loetletud mis tahes tegevuses (kõik seal loetletud tegevused on kaubandus- või majandustegevuse laadi).

5. Artikli 5 lõikes 1 on määratletud kaubatarne kui „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”. Artikli 5 lõike 5 kohaselt võivad liikmesriigid pidada sellisteks tarneteks teatavate ehitusobjektide üleandmist. Vastavalt artikli 5 lõikele 6 tuleb „[m]aksukohustustlase poolt tema põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine tema enda [...] isiklikuks tarbeks või [...] üldiselt kasutamine muuks kui majandustegevuse eesmärgil” samuti lugeda tarneks tasu eest, kui sisendkäibemaksu võis täielikult või osaliselt maha arvata.

6. Artikli 5 lõike 7 punktis a on sätestatud, et liikmesriigid võivad tarneks tasu eest lugeda ka „maksukohustustlase 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 maksukohustustlaselt”.

7. Artikli 6 lõikes 1 on määratletud teenuste osutamine kui „mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses”. Artikli 6 lõike 2 punkti a kohaselt on sellega hõlmatud „põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine maksukohustustlase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil, kui sellelt kaubalt võib käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata”. Artikli 6 lõige 3 lubab liikmesriikidel teatavatel asjaoludel käsitada teenuste osutamisenä tasu eest maksukohustustlase teenusetarnet oma ettevõtja huvides, tingimusel et selliselt teenuselt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui selle osutaks teine maksukohustustlane.

8. Artikli 5 lõigetes 6 ja 7 ning artikli 6 lõigetes 2 ja 3 käsitletud (kujutletavaid) tehinguid nimetatakse mõnikord ka „omatarneks”.

9. Vastavalt artikli 11 A osa lõike 1 punktidele b ja c peab maksustatavaks summaks artikli 5 lõigetes 6 ja 7 nimetatud tarnete puhul olema kauba või sarnase kauba ostuhind või ostuhinna puududes omahind, mis määratakse kindlaks tarnimise ajal, ning artikli 6 lõikes 2 nimetatud tarnete puhul maksukohustustlase kogukulu teenuste osutamisele.

10. Artikli 17 lõike 1 kohaselt tekib mahaarvamisoõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Artikli 17 lõikes 2 on ette nähtud, et kui kaupa ja teenuseid kasutatakse seoses maksukohustustlase maksustatavate tehingutega, on tal õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata muu hulgas käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustustlasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt (artikli 17 lõike 2 punkt a) ja artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 6 lõike 3 kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks (artikli 17 lõike 2 punkt c).

11. Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustustlane kasutab ühtaegu seoses nii tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingutega, mille puhul ei või käibemaksu maha arvata, võib artikli 17 lõike 5 kohaselt „maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest” (sellekohased üksikasjalikud reeglid on sätestatud artiklis 19). Nimetatud osa määratakse kindlaks kõikide maksukohustustlase tehingute kohta. Artiklis 20 on ette nähtud, et vajaduse korral korrigeeritakse mahaarvamisi, sealhulgas siis, kui mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustustlasele lubatud või kui mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid muutuvad. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale. Kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.

12. Kohtuasjas *Gemeente Vlaardingen*,⁽³⁾ kus munitsipaalasutus oli kaasanud väljastpoolt lepingulise teenuseosutaja, et vahetada talle kuuluvate spordiväljakute murukate kunstkatte vastu, märkis Euroopa Kohus muu hulgas:

„25 Viidatud artikli 5 lõike 7 punkt a käsitles olukordi, kus kuuenda direktiiviga kehtestatud mahaarvamise mehhanismi ei saanud üldjuhul kohaldada. Kui kaupu või teenuseid kasutatakse maksustatavates tehingutes, võib neile kehtestatud maksu topeltmaksustamise vältimiseks maha arvata. Seevastu juhul, kui maksukohustuslase poolt soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse tehingutes, mis on maksust vabastatud, ei või maksu maha arvata (vt eelkõige 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-184/04: *Uudenkaupungin kaupunki*, EKL 2006, lk I-3039, punkt 24; 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-515/07: *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, EKL 2009, lk I-839, punkt 28, ja 16. veebruari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-118/11: *Eon Aset Menidjmont*, punkt 44). Nagu märkisid nii Madalmaade valitsus kui ka komisjon, puudutas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a eeskätt olukorda, kus mis tahes tasutud sisendkäibemaksusumma mahaarvamine on välistatud juhul, kui majandustegevus on käibemaksust vabastatud.

26 [N]imetatud säte [võimaldab] liikmesriikidel kohandada oma maksualaseid õigusnorme nii, et ettevõtjad, kellel on võimatu arvata maha oma ettevõttes kasutatava kauba ostmisel tasutud sisendkäibemaksu asjaolu tõttu, et nende tegevus on käibemaksuvaba, ei oleks ebasoodsamas olukorras võrreldes oma konkurentidega, kes tegelevad sama alaga, kasutades selleks kaupu, mille nad on omandanud käibemaksuvabalt kas valmistades need ise või üldisemalt omandades need „oma majandustegevuse käigus”. Selleks et konkurentidel oleks samasugune maksukoormus, nagu on ettevõtjatel, kes omandavad oma kauba kolmandatelt isikutelt, annab kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a liikmesriikidele võimaluse käsitada oma majandustegevuse käigus omandatud kaupade kasutamist majandustegevuse eesmärgil kauba tarnimisena tasu eest selle direktiivi artikli 2 lõike 1 ja artikli 5 lõike 1 mõttes ning maksustada selline kasutamine käibemaksuga.

27 Selleks et märgitud võimalust [...] võiks rakendada viisil, mis kõrvaldaks tõhusalt igasuguse ebavõrdsuse seoses käibemaksu tasumisega nende maksukohustuslaste, kes on omandanud oma kauba teiselt maksukohustuslaselt, ja nende maksukohustuslaste vahel, kes on omandanud kauba oma majandustegevuse käigus, tuleb [...] termineid „majandustegevuse käigus valmistatud, ehitatud, kaevandatud, töödeldud [...]” mõista nii, et need hõlmavad mitte üksnes sellist kaupa, mille asjaomane ettevõtja on ise täielikult valmistanud, ehitanud, kaevandanud või töödelnud, vaid ka tooteid, mille on valmistanud, ehitanud, kaevandanud või töödelnud kolmas isik materjalidest, mille nimetatud ettevõtja tema käsutusse on andnud.”

13. Euroopa Kohus otsustas, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a ja artikli 11 A osa lõike 1 punkti b tuleb nende omavahelises koostoimes tõlgendada nii, et „kui maksukohustuslane kasutab käibemaksuvaba majandustegevuse tarbeks talle kuuluvaid väljakuid, mille ta on lasknud ümber ehitada kolmandatel isikutel, võib sellist kasutamist maksustada käibemaksuga, võttes maksustatava summa määramisel arvesse nende väljakute aluse maa väärtust ja väljakute ümberkujundamise kulusid, tingimusel et nimetatud maksukohustuslane ei ole veel selle väärtuse ja nende kuludega seoses käibemaksu tasunud ja et kõnealused väljakud ei kuulu nimetatud direktiivi artikli 13 B osa punkti h kohaldamisalasse” (mis puudutab hoonestamata maa, v.a ehitusmaa võõrandamist).

14. Varem oli Euroopa Kohus oma otsuse *Uudenkaupungin kaupunki*⁽⁴⁾ punktis 33 märkinud seoses kohaliku omavalitsuse tegevusega, mis *ei ole* vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 5

käibemaksu kohaldamisalast välja arvatud, et „artikli 5 lõiget 6 ja artikli 6 lõiget 2 võib kohaldada üksnes kõnealuse kauba isiklikuks tarbeks kasutusele võtmisel, mitte selle kauba kasutusele võtmisel maksust vabastatud tegevuse eesmärgil”.

Kohtupraktika segakasutuses oleva vara jaotamise kohta

15. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika segakasutuses oleva vara jaotamise kohta ettevõtte või isikliku vara vahel on viimati kokku võetud kohtuotsuses Van Laarhoven:(5)

„25 [H]uvitatud isikul [on] kapitalikauba kasutamise puhul nii kutsetegevuse 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 (14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C?434/03: Charles ja Charles?Tijmens, EKL 2005, lk I?7037, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?72/05: Wollny, EKL 2006, lk I?8297, punkt 21).

26 Kui maksukohustuslane käsitab kapitalikaupu, mida ta kasutab nii kutsetegevuseks kui ka isiklikul eesmärgil, ettevõtte varana, siis nende kaupade omandamisel tasutud sisendkäibemaks on põhimõtteliselt kogu ulatuses ja kohe mahaarvatav (eespool viidatud kohtuotsused Charles ja Charles?Tijmens, punkt 24, ning Wollny, punkt 22).[(6)]

27 Sellisel juhul toob omandamisel tasutud käibemaksu täielik ja kohene mahaarvamisoõigus kaasa kohustuse tasuda käibemaksu ettevõttele kuuluva kauba kasutamisel isiklikuks tarbeks (vt eespool viidatud kohtuotsused Charles ja Charles?Tijmens, punkt 30, ning Wollny, punkt 24). Selleks käsitab kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkt a kauba kasutamist isiklikuks tarbeks tasu eest teenuste osutamisenä nii, et maksukohustuslane peab direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti c kohaselt tasuma sellise kasutamisega seotud kogukulult käibemaksu (vt 8. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C?269/00: Seeling, EKL 2003, lk I?4101, punktid 42 ja 43).”

16. Sellise toimimise eelist maksukohustuslasele selgitas kohtujurist Jacobs kohtuasjas Charles ja Charles-Tijmens oma ettepaneku punktis 74 järgmiselt:

„[...] maksukohustuslane, isegi kui tema isiklik tarbimine kuulub käibemaksuga maksustamisele, nagu iga teise eraisikust tarbija puhul, [võib] saada mõnel juhul artikli 5 lõike 6 ja artikli 6 lõike 2 kohaldamisest teatavaid maksusoodustusi, sest muu hulgas:

- on mahaarvamine kohene, samas kui maksustamist ajatatakse ja jaotatakse isiklikuks tarbeks kasutamise perioodile, millest võib tuleneda kasu rahavoogude arvelt;
- nõutakse käibemaks sisse kasutatavate kaupade või teenuste maksumuselt, mis on tõenäoliselt väiksem hinnast, millega oleks saanud need soetada eraisikuna teiselt ettevõtjalt;
- võib kapitalikaupade, sealhulgas kinnisasjade maksumus (ja seega ka käibemaks) olla kauba või kinnisasja kasutamise „teenust” osutava maksukohustuslase jaoks võrreldes soetusmaksumusega (ja seega mahaarvatava sisendkäibemaksuga) eriti väike, mistõttu isiklikuks tarbeks kasutamine toob kaasa vähendatud maksukoormuse ning see kasu oleks tõenäoliselt seda suurem, mida suurem on isiklikuks tarbeks kasutamise osa.”

17. Kohtuasjas Vereniging Noordelijke Land? en Tuinbouw Organisatie (edaspidi „VNLTO”)(7) aga asus Euroopa Kohus sisuliselt seisukohale, et põhimõtteid, mis reguleerivad võimalust jaotada kapitalikaupu ettevõtte ja isikliku vara koosseisu (s.o jaotada neid maksukohustuslasena kasutatava ja isiklikuks tarbeks kasutatava vara vahel), ei saa võtta üle olukorda, kus

maksukohustustlase tegutsemine on osalt majandustegevus, mis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse ja osalt mittemajanduslik tegevus, mis sinna ei kuulu. Sellest tulenevalt ei ole kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkt a ega artikli 17 lõige 2 kohaldatavad ettevõtte tarbeks määratud kaupade ja teenuste kasutamisele muudes maksukohustustlase tehingutes peale maksustatavate tehingute, sest nende kaupade ja teenuste soetamiselt makstavat ja selliste tehingutega seotud käibemaksu ei saa maha arvata.

18. Erinevalt olukorrast kohtuasjas Charles ja Charles-Tijmens, mis käsitles „ettevõtte vara hulka kuuluvat kinnisvara, mida hiljem kasutati osaliselt isiklikuks tarbeks ja millel ei olnud sisuliselt mingit seost maksukohustustlase ettevõttega”, puudutas olukord kohtuasjas VNLTO „muid tehinguid kui VNLTO maksustatavad tehingud, st tema liikmete üldiste huvide kaitset, mida ei saa käesoleval juhul pidada muul kui majandustegevuse eesmärgil teostatud tehinguteks, kuna selline tegevus on nimetatud ühingu peamine tegevusala”.(8)

Madalmaade õigus

19. Vastavalt Wet op de Omzetbelastingi (käibemaksuseadus 2002. aastal kohaldatavas redaktsioonis) artikli 3 lõikele 1 kuuluvad kaubatarnete hulka:

„c) hoonestamata maa, v.a ehitusmaa võõrandamine selle rajanud isiku poolt [...];

[...]

h) enda toodetud kaupade kasutamine majandustegevuse tarbeks, kui neid kaupu teiselt ettevõtjalt soetades ei oleks saanud nendelt maksu maha arvata või täielikult maha arvata; tellimisel toodetud kaubad, mille tarvis anti materjalid, sealhulgas maa, loetakse enda toodetud kaupadeks; käesoleva punkti kohaldamisalasse ei kuulu hoonestamata maa, v.a ehitusmaa [...]”.(9)

20. Sama seaduse artikli 11 lõike 1 punkti a alapunkti 1 kohaselt on käibemaksust vabastatud ühelt poolt kinnisasja ja selle suhtes kehtivate õiguste, välja arvatud ehitiste või ehitiseosade ja nendealuse maa võõrandamine kahe aasta jooksul alates kasutuselevõtmisest, ning teiselt poolt ehitusmaa võõrandamine.

21. Uitvoeringsbeschikking Omzetbelastingi (käibemaksu rakendusmäärus 2002. aastal kohaldatud redaktsioonis) artikli 3 lõike 1 punkti a kohaselt loetakse ametiasutused kinnisasjade võõrandamise osas maksukohustustlasteks.(10)

22. Wet op het BTW-compensatiefonds (käibemaksuhüvitusfondi seadus) jõustus 1. jaanuaril 2003. Selle artikliga 2 on ette nähtud rahandusministeeriumi juures tegutsev käibemaksuhüvitusfond. Artikli 3 kohaselt on avalik-õiguslikel isikutel õigus saada sellest fondist hüvitist käibemaksu eest, mille nad on maksnud muuks kui majandustegevuse tarbeks kasutatavatelt kaupadelt ja teenustelt. Artikli 13 lõike 1 punkt a välistab õiguse hüvitisele tarnete eest, mis eelnesid seaduse jõustumisele.

Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimus

23. Gemeente 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenboschi omavalitsus; edaspidi „Gemeente”) on kohalik omavalitsus, keda ei tule kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 kohaselt pidada maksukohustustlaseks, kui ta tegutseb või sooritab tehinguid ametivõimuna. Siiski on tal ka teatav, osalt maksustatav ja osalt käibemaksuvaba majandustegevus ja ?tehingud.

24. Seega on tal põhimõtteliselt õigus arvata maha käibemaks kaupadelt ja teenustelt, mis on soetatud tema maksustatava majandustegevuse tarbeks, ent mitte kaupadelt ja teenustelt, mis on

soetatud tema kui ametivõimu tegevuse tarbeks või tema käibemaksuvaba majandustegevuse tarbeks.

25. Gemeente tellis 2000. aastal büroohoone ehitamise talle kuuluvale maale.(11) Tema 2002. aasta juuli käibedeklaratsioonis (enne käibemaksuhüvitusfondi sisseseadmist) on näidatud ehitustöödelt makstud käibemaks summas 287 999 eurot. Gemeente võttis hoone kasutusele 1. aprillil 2003 (pärast käibemaksuhüvitusfondi sisseseadmist).

26. Gemeente kasutas hoonet 94% osas tegevuseks ametivõimuna (mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse ja millelt seega ei saa makstud käibemaksu maha arvata), 5% osas maksustatavaks majandustegevuseks (mis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse ja millelt seega saab makstud käibemaksu maha arvata) ja 1% osas käibemaksuvabaks majandustegevuseks (mis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse ja millelt ei saa makstud käibemaksu maha arvata).(12)

27. Gemeente seisukohtadest ilmneb, et algul otsustas ta kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga vara segakasutuse jaotamise kohta(13) paigutada hoone oma ettevõtte varade hulka, et sellelt saaks ehituse ajal käibemaksu täies ulatuses maha arvata. Hiljem aga järeldas ta kohtuotsusest VNLTO,(14) et niisugune paigutamine ei ole tema olukorras võimalik, ja loobus sellest eesmärgist.

28. Gemeente soovib jätkuvalt maha arvata kogu 2002. aasta tarnetelt makstud käibemaksu summas 287 999 eurot, kuid nüüd sisuliselt selle alusel, et hoone kasutuselevõtmine 2003. aastal kujutas endast maksustatavat omatarnet vastavalt Wet op de Omzetbelastingi artikli 3 lõike 1 punktile h ja kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktile a; tema väitel soetati 2002. aasta sisendtarned, selleks et toota maksustatav väljundtarne ning seega tekkis õigus käibemaks kohe täies ulatuses maha arvata.

29. Maksuamet selle analüüsiga ei nõustu. Ta on seisukohal, et maha arvata võib ainult 6% 2002. aastal makstud käibemaksust, mis vastab käibemaksu kohaldamisalasse kuuluvale osale Gemeente tegevusest.

30. Seda vaidlust kassatsiooniastmes menetlev Hoge Raad näeb nelja võimalikku kuuenda direktiivi tõlgendust,(15) kuid ei ole kindel, milline neist on õige. Sellepärast küsib ta Euroopa Kohtult:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kui omavalitsusüksus võtab kasutusele hoone, mille ta on lasknud ehitada oma maatükile ning mida ta kasutab 94% osas tegevuseks ametivõimuna ja 6% osas tegevuseks maksukohustuslasena – millest 1% moodustavad maksust vabastatud tehinguid, mis ei anna käibemaksu mahaarvamise õigust –, tuleb see lugeda tarneks tasu eest?”

Eri vaatenurgad

31. Peale Hoge Raadi enda analüüsi, mis on esitatud eelotsusetaotluses, on esitanud kirjalikult oma seisukohad ka Gemeente, Kreeka ja Madalmaade valitsus ning komisjon, kes kõik esitasid 22. jaanuaril 2014 kohtuistungil seisukohti ka suuliselt.

32. Sisuliselt pakutakse Euroopa Kohtule välja kaks üldjoonelist lähenemisviisi.

33. Neist esimene (mida ma nimetan „omatarnel põhinevaks lähenemisviisiks” ja mis hõlmab kolme Hoge Raadi nähtud võimalikku lähenemisviisi) eeldab, et olukord põhikohtuasjas kuulub kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a kohaldamisalasse. Sellel eeldusel, millega nõustuvad Kreeka ja Madalmaade valitsus, rajanevad ka Gemeente praegused seisukohad.

34. Teine lähenemisviis (mida ma nimetan „jaotusel põhinevaks lähenemisviisiks”) eeldab, et 2002. aastal jaotas Gemeente hoone oma ettevõtte varade ja isiklike varade vahel, seega määrares kindlaks hilisema olukorra käibemaksuga maksustamisel, ja et artikli 5 lõike 7 punkt a ei ole kohaldatav. See lähenemisviis, mida tugevalt toetab komisjon, näib olevat olnud see, mida Gemeente algselt kasutas. Siiski ei pruugi see olla täiesti sõltumatu omatarnel põhinevast lähenemisviisist; mõningatel asjaoludel võib olla võimalik need kaks ühendada (vt käesoleva ettepaneku punkt 39).

35. *Omatarnel põhineva lähenemisviisi* kohaselt tuleb asuda kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a kohaselt seisukohale, et Gemeente „tootis” hoone 2002. aastal ise (sest tema poolt oli maatükk ja lõpuks valminud ehitise algne fassaad, soetades ülejäänud kaubad ja teenused mujalt) ja seejärel „tarnis” selle hoone iseendale 2003. aastal, mil ta selle kasutusele võttis.

36. Hoge Raadi pakutud esimeses selle lähenemisviisi variandis peaks saama maha arvata 6% 2002. aastal makstud käibemaksust, mis vastab sellele, mil määral hoonet lõpuks majandustegevuse tarbeks kasutati. Omatarne 2003. aastal tuleb sel juhul käibemaksuga maksustamisel ja käibemaksu mahaarvamisel arvestamata jätta, sest see puudutas kõigest sedasama (väheolulist) osa, milles hoonet kasutati majandustegevuse tarbeks. Seda varianti ei ole pooldatud üheski Euroopa Kohtule esitatud seisukohas.

37. Hoge Raadi nähtud kolmest variandist teises peaks 2002. aasta tarnetelt makstud käibemaks olema täies ulatuses mahaarvatav, sest neid tarneid kasutati maksustataval eesmärgil, nimelt 2003. aasta omatarne jaoks, millelt samuti peaks saama käibemaksu täies ulatuses maha arvata. Siis peaks omatarnelt saama maha arvata 5% käibemaksust (sest 5% moodustas maksustatav majandustegevus) ja mitte saama maha arvata 95% käibemaksust (sest 94% moodustas tegevus ametivõimuna ja 1% maksust vabastatud majandustegevus). See vastab Gemeente praegusele seisukohale. Komisjon nõustub, et see võib olla üks võimalik analüüs, kuid ei poolda seda. Komisjon on siiski seisukohal, et kui omatarnel põhineva lähenemisviisi see variant loetakse õigeks, tuleb see ühendada jaotusel põhineva lähenemisviisiga, käsitades Gemeente edaspidist hoone kasutamist enda tegevuse tarbeks ametivõimuna kui kasutamist muul otstarbel peale Gemeente „majandustegevuse” kuuenda direktiivi tähenduses ning seega kui maksustatavat tasu eest teenuste osutamist direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a tähenduses.

38. Hoge Raadi kolmanda variandi kohaselt tuleks 2003. aasta omatarnet pidada maksustatavaks tarneks ainult niivõrd, kui hoonet kasutati majandustegevuse tarbeks, ehk 6% ulatuses; sellest tulenevalt peaks saama maha arvata üksnes sama suure osa 2002. aasta tarnetelt makstud käibemaksust. See variant vastab üldjoones Kreeka ja Madalmaade valitsuse seisukohtadele.

39. *Jaotusel põhineva lähenemisviisi* kohaselt tuleb asuda kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkti a kohaselt seisukohale, et Gemeente soetas 2002. aasta tärned teistelt isikutelt ning kuna ta paigutas need (ja neid sisaldava hoone) oma majandustegevuse varade hulka, saab ta makstud käibemaksu täies ulatuses maha arvata. Olles seejärel kasutanud hoonet 94% ulatuses tegevuse tarbeks, mille osas ta ei tegutsenud maksukohustuslasena ja seega tegutses lõpptarbijana, peaks hoone selleks otstarbeks kasutada andmise maksumuselt Gemeente võtma endalt käibemaksu, mida ei saa maha arvata. Ülejäänud 6% algsest mahaarvatavast osast peaks jaotuma nii, et 1% kasutamisest omistatakse maksust vabastatud äritehingutele ja 5% kasutamisest omistatakse

maksustatavatele tehingutele. Komisjon on teise võimalusena seisukohal, et seda lähenemisviisi tuleks kohaldada 2003. aasta omatarne järgselt vastavalt artikli 5 lõike 7 punktile a, kui tuvastatakse, et selline tarne on olnud (vt käesoleva ettepaneku punkt 37).

40. Hoge Raad ise jaotusel põhinevat lähenemisviisi sellisena ei näe, pidades siiski võimalikuks, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a ei saa üldse kohaldada, sest ametivõimudele ei ole ette nähtud ühtegi selle artikliga seotud mahaarvamissüsteemi; kui see nii on, oleks tee jaotusel põhinevale lähenemisviisile muidugi vaba. Seda lähenemisviisi aga pooldab komisjon ja see näib vastavalt Gemeente algsele põhiargumendile. Probleem – mida eriti toonitab Madalmaade valitsus, kuid tunnistab ka Gemeente – seisneb selles, kas niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on pärast kohtuotsust VNLTO võimalik kohaldada Euroopa Kohtu praktikat, mis käsitleb jaotust ettevõtte vara ja isikliku vara vahel. Komisjoni arvates sellist probleemi ei ole.(16)

Hinnang

Käibemaksuhüvitusfondi olulisus

41. Käesolevas asjas esitatud seisukohtade põhjal näib, et põhjused, miks Gemeente kaitseb oma praegust analüüsi, on seotud käibemaksuhüvitusfondi sisseseadmisega 1. jaanuaril 2003. aastal. 2003. aastal tekkinud kohustus tasuda käibemaks, mida ei saa maha arvata, kvalifitseerus sellest fondist hüvitise saamiseks, samasugune 2002. aastal tekkinud kohustus aga mitte. Sellegipoolest näib olevat Gemeente huvides, et 2002. aasta tarnetelt makstud käibemaksu saaks täielikult maha arvata ja et selline käibemaks, mida maha arvata ei saa, oleks makstud alles 2003. aastal.

42. Kohtutoimikus oleva teabe põhjal ei olnud algul siiski selge, mil määral võib käibemaksuhüvitusfondi olemasolu olla oluline eelotsuse küsimuse analüüsis. Näis võimalik, et sellest fondist saadav hüvitis on mahaarvatava osaga samaväärne ja seega moonutab ühise käibemaksusüsteemi toimimist.

43. Kohtuistungil see kahtlus suuresti hajutati. Saan nüüd aru nii, et Madalmaade keskvalitsus rahastab kohalikke omavalitsusi sisuliselt Gemeentefondsi (edaspidi „kohalike omavalitsuste fond”) kaudu, millest kohalikel omavalitsustel on õigus oma kulutuste katteks raha saada vastavalt piirangutele, mille määravad teatavad kriteeriumid, sealhulgas omavalitsusüksuse suurus ja rahvaarv. Kuni 2002. aasta lõpuni said kohalikud omavalitsused sellest fondist oma kulude katteks kindlasummalisi hüvitisi, mis vajadusel sisaldasid käibemaksu. 2003. aastal eraldati käibemaksuhüvitusfond kohalike omavalitsuste fondist – mistõttu käsitletakse nüüd käibemaksu ja käibemaksuta kulutusi teineteisest eraldi – tagamaks, et niisugusele hüvitamisele kvalifitseerub üksnes ja ainult kogu käibemaks ametivõimuna tegutsemise eesmärgil soetatud tarnetelt, mis seega üldse käibemaksu kohaldamisalasse ei kuulu. See süsteem, nagu selgitas kohtuistungil Madalmaade valitsus ja kinnitas komisjon, on mitte fiskaalmeede, vaid eelarvemeede, mis on ette nähtud lihtsalt selleks, et tagada kohalike omavalitsuste kulude kohane hüvitamine ja kõrvaldada kulumoonutused enda osutatud ja väljast tellitud teenuste vahel.

44. Mulle näib, et kui mu arusaam paika peab, tõenäoliselt ei teki ilmseid käibemaksusüsteemi moonutusi, kui võrrelda olukorda, kus Gemeente sai lugeda 2002. aasta tarned maksustatava 2003. aasta omatarne sisenditeks, olukorraga, kus ta seda ei saanud. Esimesel juhul saaks nendelt sisenditelt maksta tuleva käibemaksu maha arvata 2002. aastal ja niisiis ei võetaks seda sel aastal kohalike omavalitsuste fondist hüvitise andmisel arvesse, omatarnelt maksta tulev käibemaks aga kvalifitseeruks 2003. aastal käibemaksuhüvitusfondist hüvitamisele. Viimati nimetatud juhul võetaks käibemaksu sisaldavat maksumust arvesse 2002. aastal käibemaksuhüvitusfondist antava hüvitise arvutamisel ning 2003. aastal maksmisele kuuluvat

käibemaksu ei oleks.

45. Nendel asjaoludel ei käsitle ma rohkem käibemaksuhüvitusfondi olulisust ja pakun, et ka Euroopa Kohtul ei ole vaja seda teha. Kui aga siseriiklik kohus tuvastab, et käibemaksuhüvitusfondi kasutamisel võib olla käibemaksusüsteemi moonutav mõju, peaks ta seda mõju arvesse võtma ja kui selles suhtes tekib küsimusi, esitama vajadusel Euroopa Kohtule uue eelotsuse küsimuse.

Lõpptulemus

46. Gemeente maksis 2002. aastal sisendkäibemaksu tarnetelt, mille soetamise lõppeesmärk oli kasutada büroohoonet 94% osas tegevuseks ametivõimuna (mis ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse ja millelt seega ei saa makstud käibemaksu maha arvata), 5% osas maksustatavaks tegevuseks (mis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse ja millelt saab makstud käibemaksu maha arvata) ja 1% osas maksuvabaks tegevuseks (mis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse ja millelt ei saa makstud maksu maha arvata).

47. Seega peab kuuenda direktiivi süsteemile vastav tulemus olema lõpuks niisugune, mille korral tekib mahaarvamisõigus seoses 5%-ga hoone kasutamisest, mis vastab maksustatavale otstarbele, kuid mitte seoses ülejäänud osaga.(17)

48. Hoge Raad ja kõik, kes on esitanud Euroopa Kohtule oma seisukohad, näivad olevat sellise lõpptulemusega nõus.

49. Raskus tekib tuvastamisel, kuidas on õige see tulemus saavutada vastavalt kuuenda direktiivi eri sätetele ning neid tõlgendavale Euroopa Kohtu praktikale, ja selles küsimuses niisugust nõusolekut ei ole.

Kohtuotsuse VNLTO olulisus

50. Minu arvates tuleb kõigepealt küsida, kas Euroopa Kohtu otsus VNLTO välistab jaotusel põhineva lähenemisviisi.(18) Jaatava vastuse korral ei ole vaja seda lähenemisviisi enam kaaluda. Eitava vastuse korral on ikkagi vaja kindlaks teha, kas omatarnel põhinevat lähenemisviisi saab kohaldada, ja kui saab, uurida, mil määral need kaks lähenemisviisi võivad olla teineteisega kooskõlas.

51. Kohtuotsust VNLTO lugedes näib mulle raske mitte nõustuda Gemeentega ja Madalmaade valitsusega, et sisuliselt otsustas Euroopa Kohus nii, et kui maksukohustuslase majandustegevus sisaldab nii käibemaksu kohaldamisalasse kuuluvaid (olgu maksustatavaid või maksust vabastatud) kui ka sellesse mitte kuuluvaid tehinguid, ei saa kasutada võimalusi ja mehhanisme, mis on kohtupraktikas ette nähtud segakasutuses oleva kapitali jaotuse kohta. Ehkki nimetatud kohtuotsus võinuks sisaldada täielikumat ja selgemat põhjendust, näib mulle, et see tulenes mõnetigi põhjalikumast analüüsist, mille pakkus kohtujurist Mengozzi samas kohtuasjas esitatud ettepaneku punktides 20-57. Ja ma saan täielikult nõustuda, et muidugi mõista ei hõlma kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punktis a kasutatud sõnastus „kasutamine [...] isiklikuks tarbeks või [...] muul kui majandustegevuse eesmärgil” kasutamist niisugustel eesmärkidel, mis ei ole majandustegevuse eesmärgid, vaid on väljaspool käibemaksu kohaldamisala.

52. Kohtuasi VNLTO puudutas liikmemaksudest rahastatavat põllumajandusettevõtjate ühendust, mis edendas teatavates Madalmaade osades põllumajandussektori huve. See tegevus, mida üldiselt rahastati liikmemaksudest, mitte konkreetsetest tasudest, ei olnud tegevus tasu eest ega kuulunud seega käibemaksu kohaldamisalasse. Siiski osutas VNLTO enda liikmetele ja kolmandatele isikutele ka teenuseid, mille eest ta esitas arveid ja mis kujutasid endast käibemaksu

kohaldamisalas tasu eest osutatavaid teenuseid. Küsimus, millega Euroopa Kohus tegeles, seisnes selles, kas kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkt a saab kohaldada VNLTO poolt väljaspool käibemaksu kohaldamisala olevate tehingute tarbeks soetatud kaupade ja teenuste kasutamise suhtes, mille VNLTO omistas oma majandustegevusele. Vastus oli eitav. Kõnesolevaid tehinguid ei saanud pidada muul kui majandustegevuse eesmärgil sooritatud tehinguteks, „kuna selline tegevus o[li] nimetatud ühingu peamine tegevusala”.(19)

53. Käesolev juhtum puudutab kohalikku omavalitsust, mida ei saa pidada maksukohustuslaseks tegevuses või tehingutes, mida ta sooritab ametivõimuna ja mis seega ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse. See tegevus näib moodustavat tema „peamise tegevusala”. Peale selle osutab ta nii maksustatavaid kui ka maksust vabastatud teenuseid, mis aga kuuluvad käibemaksu kohaldamisalasse ja mille osas tuleb teda pidada maksukohustuslaseks.

54. Mulle näib, et mõlemas asjas peaks kohalduma üks ja seesama põhimõte.

55. Mind ei veena seda seisukohta muutma komisjoni argumendid, et kohtuasi VNLTO puudutas teenuseid, käesolev aga kapitalikaupu; et kohtuasjas VNLTO ei kuulunud asjassepuutuv tegevus või tehingud käibemaksu kohaldamisalasse konkreetse tasu puudumise tõttu, käesolevas asjas aga seetõttu, et Gemeentet ei loeta maksukohustuslaseks; ja et kohtuotsuses Uudenkaupungin kaupunki(20) nõustus Euroopa Kohus, et ametiasutustel oli võimalus paigutada segakasutuses olevad kapitalikaubad ettevõtte varade hulka.

56. Esiteks viitasid Euroopa Kohtu põhjenduskäik ja resolutiivosa kohtuotsuses VNLTO selgelt „kaupadele ja teenustele” ning ma ei leia põhjust arvata, et „kaubad” pidid tähendama üksnes „neid kaupu, mis ei ole kapitalikaubad”, samas kui kohtujurist Mengozzi jõudis oma analüüsis selgele seisukohale,(21) et kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 2 punkt a ei ole selle kohtuasja asjaoludel kohaldatav ka siis, kui küsimus on kapitalikaupades. Teiseks arvan, et selle tuvastamisel, kas tegevus või tehingud on sooritatud „muul kui majandustegevuse eesmärgil”, ei ole oluline, miks see tegevus või need tehingud käibemaksu kohaldamisalasse ei kuulu; vastavalt kohtuotsusele VNLTO loeb see, kas need on asjaomase üksuse „peamine tegevusala”. Lõpuks ei näe ma kohtuotsuses Uudenkaupungin kaupunki ühtki märki sellest, nagu oleks Euroopa Kohus kiitnud seal heaks seisukoha, et ametiasutused saavad kasutada võimalust paigutada segakasutuses olevad kapitalikaubad ettevõtte varade hulka. Nimetatud kohtuotsuse punkt 34, millele komisjon viitab, on üldsõnaline ja käsitleb Soome valitsuse esitatud üldist vastuväidet, samas kui punktis 33 märkis Euroopa Kohus selgelt, et „artikli 5 lõiget 6 ja artikli 6 lõiget 2 võib kohaldada üksnes kõnealuse kauba isiklikuks tarbeks kasutusele võtmisel, mitte selle kauba kasutusele võtmisel maksust vabastatud tegevuse eesmärgil”.

57. Sellepärast olen seisukohal, et käesoleva asja asjaoludel ei olnud Gemeentel õigust seostada büroohoonet oma tegevusega maksukohustuslasena ja seejärel lugeda selle kasutamine enda kui ametivõimu tegevuses maksustatavaks tasu eest teenuste osutamiseks.

Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a

58. Järgmiseks on vaja kaaluda, kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkt a on kohaldatav ja kui on, siis millise tagajärjega.

59. Nimetatud säte pakub liikmesriikidele valikuvõimaluse. Nõustun siiski Madalmaade valitsusega, et kui liikmesriik on seda võimalust kasutanud – nagu Madalmaad on teinud –, tuleb kõnealust käibemaksuga maksustamise viisi kohaldada igas olukorras, mis vastab selles sättes ette nähtud kriteeriumidele, vastavalt sellele, kuidas need on siseriiklikku õigusesse inkorporeeritud. Seevastu ei tohi seda muidugi mõista kohaldada asjaoludel, mis nendele kriteeriumidele ei vasta.

60. Arvestades Wet op de Omzetbelastingi artikli 3 lõike 1 punkti h tõlgendamisel kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a ja asjakohast kohtupraktikat, olen seisukohal, et kui maksukohustuslane 1) toodab oma majandustegevuse käigus kaupu (või annab tellimusel toodetavate kaupade tarvis materjali, sealhulgas maad) ja 2) kasutab toodetud kaupu oma majandustegevuse tarbeks ja kui 3) nendelt kaupadelt ei võiks käibemaksu täielikult maha arvata, kui need oleksid tervikuna omandatud teiselt maksukohustuslaselt, tuleb nende kasutamine majandustegevuses lugeda maksustatavaks tarneks.

61. Need kolm tingimust on kumuleeruvad: kui need on kõik täidetud, tuleb majandustegevuses kasutamist pidada maksustatavaks tarneks; kui need ei ole täidetud, ei tohi seda pidada maksustatavaks tarneks.

62. Mulle näib esmapilgul, et Gemeente puhul on need tingimused täidetud. Büroohoone ehitati tellimusel, kasutades (muu hulgas) Gemeente antud maad ja fassaadi – see on võrreldav olukorraga kohtuasjas Gemeente Vlaardingen. Samuti olen seisukohal, et büroohoonet tuleb pidada ehitatuks Gemeente majandustegevuse käigus ja selles majandustegevuses kasutatuks; mõiste „majandustegevus” peab tähendama kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 7 sama mis artikli 6 lõikes 2, paralleelses omatarnete kontekstis. Ja kuna hoonet kasutati ka muuks kui maksustatavate tehingute tarbeks, ei oleks makstud käibemaksu saanud täies mahus maha arvata, kui see oleks tervikuna omandatud teiselt maksukohustuslaselt.

63. Siis tekib küsimus, kas esmapilgulise analüüsi muudab kehtetuks see, et hoonet kasutati ainult 6% osas Gemeente kui maksukohustuslase majandustegevuse tarbeks.

64. Minu arvates ei muuda. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a eesmärk oli kaotada konkurentsimoonutused, mis tekivad sellest, et kui sisendkäibemaksu ei saa täielikult maha arvata, saaksid iseendale sisendite tootjad eelise nende ees, kes peaksid omandama samad sisendid teistelt, kui kumbagi sisendite kogumit ei maksustata ühtmoodi. See eesmärk ei olene konkreetsetest väärtustest. Eelise ulatus ei ole seega määrav tegur. Igal juhul ei saaks seda hinnata proportsionaalse osa kaudu: eelis, mille annab 6% suurune osa suurest käibemaksusummast, võib olla suurem kui see, mille annab 94% suurune osa väiksemast summast.

65. Sellepärast näib mulle, et büroohoone Gemeente valdusse võtmist (olenemata sellest, millal see täpselt juhtus) pärast seda, kui see oli Gemeente antud vahendeid kasutades valmis ehitatud, tuleb pidada maksustatavaks omatarneks, mida on silmas peetud kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a.

66. Siiski on väga oluline meele pidada, et niisugune käsitus ei puutu asjasse, kui vajalikud kaubad või teenused lihtsalt soetatakse tervikuna teiselt maksukohustuslaselt ja neid seejärel ühel või teisel otstarbel kasutatakse. Ühises käibemaksusüsteemis ei saa olla mingit mõeldavat põhjust lugeda üks ja sama tarne kõigepealt soetamiseks (mis maksustatakse täielikult käibemaksuga ja millelt saab makstud käibemaksu täielikult maha arvata) ning seejärel omatarneks (mis maksustatakse täielikult ja millelt saab käibemaksu vastavalt olukorrale maha arvata osaliselt või üldse mitte), mitte aga üheks tehinguks, mis maksustatakse täielikult käibemaksuga ja millelt saab

käibemaksu vastavalt olukorrale maha arvata osaliselt või üldse mitte. Niisiis, kui põhikohtuasjas vaidluse all olev käibemaksuga maksustamine peaks puudutama üksnes kaupade ja teenuste tarnimist Gemeente välistelt lepingupartneri(te)lt, olenemata Gemeente enda antud valmishoone osadest, ei kuuluks see olukord kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a kohaldamisalasse.(22)

67. Selline käsitus on kohane (ja kohustuslik) üksnes juhul ja niivõrd, kui kõik kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a sätestatud tingimused on täielikult täidetud. Seetõttu ei saa see olla kohaldatav üksnes kauba- ja teenusetarnetele Gemeente väliselt lepingupartnerilt või välistelt lepingupartneritelt. Omatarne peab seostuma kogu tarnega, igal juhul hõlmates maad ja olemasolevat fassaadi. Kui see nii ei oleks, puuduks Gemeente panus ja kogu tehingut tuleks käsitleda tavapärase reeglite kohaselt. Seega tuleb Gemeente käibemaksukohustuse summa arvutamisel selle omatarne osas võtta vastavalt kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktile b aluseks iga maaosa ja hooneosa ostuhinna kogusumma (või selle puududes omahind tarnimise ajal) – tingimusel, et neid osi ei ole juba käibemaksuga maksustatud.(23)

68. Eeldusel, et hoone kui terviku tarnele saab ja tuleb kohaldada kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a, nõustun Gemeentega, et tegelikult peab peale jääma Hoge Raadi pakutud teine selle lähenemisviisi variant (vt käesoleva ettepaneku punkt 37), mida komisjon samuti aktsepteerib, kuigi ei poolda.

69. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktis a on mainitud sisuliselt enda toodetud kauba kasutamist „maksukohustuslase poolt [...] oma majandustegevuse eesmärgil”. Niisugusel juhul võib (ja võimalust kasutanud liikmesriigis tuleb) lugeda selline kasutamine kauba tarnimiseks või teenuse osutamiseks tasu eest sama direktiivi artikli 2 lõike 1 tähenduses ning seega käibemaksu kohaldamisalasse kuuluvaks. Nimetatud sättes ei ole käsitletud selliste kaupade kasutamist otstarbel, mis kuulub osalt maksukohustuslase majandustegevuse alla ja osalt väljapoole käibemaksusüsteemi kohaldamisala, ega ka niisuguse kasutamise lugemist tarneks, mis on sooritatud osaliselt tasu eest ja osaliselt mitte tasu eest. Õieti ei olegi tarne kasutamise eesmärgid põhimõtteliselt olulised küsimuses, kas tarne on maksustatav või mitte (ehkki need on olulised küsimuses, kas võib tekkida õigus tarnelt makstud käibemaks maha arvata).

70. Seega, kui on tegu artikli 5 lõike 7 punktis a ette nähtud laadi omatarnega, on see tarne igal juhul tervikuna maksustatav tehing, kui see ei ole täielikult või osaliselt käibemaksust vabastatud.

71. Käesolevas asjas ei ole ühtegi märki maksuvabastusest, mis võiks olla kohaldatav büroohoone omatarnele.

72. Nii tuleb see lugeda tervikuna maksustatavaks väljundtehinguks, mille on sooritanud Gemeente. Sellepärast peab käibemaksu, mis on makstud selle maksustatava tehingu eesmärgil Gemeente poolt soetatud kaupadelt ja teenustelt, saama maha arvata vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 2.

73. Omatarne enda suhtes aga peab Gemeente maksma käibemaksu kogu tehingu väärtuselt. Seejärel võib ta vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetele 2 ja 5 niivõrd, kui hoonet kasutatakse Gemeente maksustatavate tehingute tarbeks (käesoleval juhul 5% ulatuses), arvata makstud käibemaksu maha maksusummast, mis tal tuleb maksuhaldurile tasuda. Ülejäänud 95% osas, s.o seoses kasutamisega teiste tehingute tarbeks, ei ole mahaarvamine võimalik.

74. Kokkuvõttes annaks minu pakutav tõlgendus käesolevas asjas järgmise tulemuse. Hoone kasutuselevõtt Gemeente poolt 2003. aastal tuleb lugeda tasu eest sooritatud tarneks ning maksustatav summa tuleb arvutada sama direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti b kohaselt kogu tarne, sealhulgas maa väärtuse suhtes, kui seda ei ole juba käibemaksuga maksustatud. Gemeente võib arvata maha käibemaksu kõikidelt sel otstarbel soetatud kaupadelt ja teenustelt,

sealhulgas vajaduse korral maalt, kui ta arvestab oma käibemaksukohustust seoses selle tarnega, mida peetakse tasu eest sooritatuks. Kui ta kasutab hoonet oma tegevuse käigus edaspidisteks tarneteks, võib ta nende tarnete osas vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetele 2 ja 5 maha arvata üksnes selle osa käibemaksust, mille ta peab tasuma artikli 5 lõike 7 punkti a tähenduses tasu eest sooritatuks peetavalt tarnelt, mis vastab hoone kasutamisele maksustatavate tehingute tarbeks – põhikohtuasjas nimelt 5%.

Ettepanek

75. Kõiki esitatud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raadi küsimusele 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 tuleb tõlgendada nii, et see on kohaldatav olukorrale, kus omavalitsusüksus võtab kasutusele hoone, mille ta on lasknud ehitada oma maatükile ning mida ta kasutab 94% osas tegevuseks ametivõimuna ja 6% ulatuses tegevuseks maksukohustuslasena – millest 1% moodustavad maksust vabastatud tehinguid, mis ei anna käibemaksu mahaarvamise õigust.

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 L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“). Kuues direktiiv oli jõus põhikohtuasjas asjassepuutuval ajal, kuid nüüdseks on see ilma oluliste muudatusteta asendatud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1).

3 – 8. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-299/11: Gemeente Vlaardingen (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata).

4 – Eespool punktis 12 viidatud kohtuotsus Gemeente Vlaardingen, punkt 25.

5 – 16. veebruari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-594/10: Van Laarhoven (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata). Vt samuti 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-460/07: Puffer (EKL 2009, lk I-3251, punkt 39 jj).

6 – Seda olukorda muutis direktiivi 2006/112 artikli 168a lõige 1, mis kehtestati alates 1. jaanuarist 2011 nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) teatavaid sätteid (ELT L 10, lk 14), kus on muu hulgas ette nähtud: „Maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluva kinnisasja kasutamisel nii maksukohustuslase ettevõtte tegevuse eesmärgil kui ka maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil tohib [...] kõnealuse kinnisasjaga seotud käibemaksu maha arvata üksnes selles ulatuses, milles kinnisasja kasutatakse maksukohustuslase ettevõtte tegevuse eesmärgil.“ Artikli 168a lõike 2 kohaselt võivad liikmesriigid kohaldada sedasama reeglit teistelegi kaupadele. Põhikohtuasjas aga ei ole see uus õigusakt *ratione temporis* kohaldatav.

7 – Viidatud kohtuotsuse Gemeente Vlaardingen (käesoleva ettepaneku punkt 12) punktis 25, punktid 26-40. Vt samuti 13. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-437/06: Securenta (EKL 2008, lk I-1597, punktid 26-31).

8 – Kohtuotsuse punkt 39.

9 – Artikli 3 lõike 1 punkt h põhineb kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punktil a.

10 – Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 5 teisele lõigule.

11 – Gemeente sõnul hõlmas see olemasoleva hoone, v.a fassaadi lammutamist, millele järgnes fassaaditagune uusehitus.

12 – Sellise jaotusega näivad Gemeente ja maksuhaldur vastastikku nõus olevat.

13 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 15.

14 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 17.

15 – Vt käesoleva ettepaneku punktid 35?38.

16 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 55 jj.

17 – Vt samuti eespool 7. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Securenta*, punkt 37.

18 – Vt käesoleva ettepaneku punktid 17 ja 18.

19 – Eespool punktis 12 viidatud kohtuotsuse Gemeente Vlaardingen punktis 25 viidatud kohtuotsus *VNLTO*, punkt 39.

20 – Eespool punktis 12 viidatud kohtuotsus Gemeente Vlaardingen, punkt 25.

21 – 22. detsembril 2008 esitatud ettepanek, punkt 57.

22 – Vt ka kohtujurist Mazáki 11. septembri 2012. aasta ettepanek eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Gemeente Vlaardingen, 10. joonealune märkus, ning *a contrario* samas kohtuasjas tehtud otsus, punkt 27.

23 – Vt ka eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Gemeente Vlaardingen, punkt 30 jj.