

*Kohtuasi 268/83*

[...]

Käibemaksu ühtlustamine – Kuues direktiiv – Maksukohustuslase mõiste

[...]

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

14. veebruar 1985\*

[...]

*Kohtuasjas 268/83,*

mille esemeks on Euroopa Kohtule EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Hollandi ülemkohus) poolt esitatud taotlus, millega soovitakse saada nimetatud kohtus pooleliolevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

**D. A. Rompelman ja E. A. Rompelman-Van Deelen, Amsterdam,**

ja

**Minister van Financiën (rahandusminister),**

eelotsust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi (77/388/EMÜ) kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, 13.6.1977, lk 1) tõlgendamise kohta,

*EUROOPA KOHUS (teine koda),*

*koosseisus: koja esimees O. Due, kohtunikud P. Pescatore ja K. Bahlmann,*

*kohtujurist: Sir Gordon Slynn,*

*kohtusekretär: vanemametnik A. Rühl,*

†\*

*on teinud järgmise*

---

\* Kohtumenetluse keel: hollandi.

† olles kaalunud tähelepanekuid, mis on esitatud:

hageja Rompelmani nimel hr L. Wolfsbergeni poolt,

Hollandi valitsuse nimel esindaja hr I. Verkade poolt,

Euroopa Ühenduste Komisjoni nimel esindaja J. F. Buhli poolt, keda abistas hr F. W. G. M. van Brunschot,

olles ära kuulunud kohtujuristi arvamuse, mis esitati 15. novembril 1984. aasta istungil,

## *otsuse*

1. Oma 30. novembri 1983. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. detsembril 1983. aastal, esitas Hoge Raad der Nederlanden (Hollandi ülemkohus) EMÜ asutamislepingu artikli 177 alusel eelotsuse küsimuse, mis puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) (EÜT L 145, 13.6.1977, lk 1, EÜT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 4 lõike 2 teise lause tõlgendamist.

2. Küsimus tõstatati kohtumenetluse käigus, mis on pooleli Hoge Raadis Amsterdamis elava hr ja pr Rompelmani ning Minister van Financiën'i (rahandusminister) vahel ning mis käsitleb õigust saada tagasi käibemaks, mis on tasutud 1979. aasta esimese kolme kvartali eest.

3. Kahe kirjaliku kokkuleppega, mis on dateeritud kuupäevaga 25. november 1978, omandasid hr ja pr Rompelman, kaebuse esitajad põhikohtuasjas, tulevase õiguse kahele üksusele alates 1. septembrist 1978. aastast ehitamisel olnud ruumidest koos kasutusvaldusega nende üksuste juurde kuuluvale maale. Hoone joonisel tähistati nimetatud kaks ostetud üksust „väljapanekusaalina”.

4. Kirjaga, mis on dateeritud 26. juuni 1979. aastaga ja mis saadeti maksuametnikule, teatasid hr ja pr Rompelman, et väljapanekusaalid üüritakse välja ettevõtjatele ning et üürileandja ja üürilevõtja esitavad õigeaegselt taotluse 28. detsembri 1978. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de Omzetbelasting) (Staatsblad 677) artikli 11 lõike 1 punkti 5 alusel rentimise suhtes ette nähtud käibemaksuvabastusest erandi saamiseks. Samuti taotlesid nad ehituse edenedes käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 3 alusel makstava müügihinna sissemaksete osas sisendilt makstava maksu mahaarvamist.

5. 18. oktoobril 1979 esitasid kaebuse esitajad põhikohtuasjas käibemaksudeklaratsiooni, taotledes NLG 14 186.46 suuruse sisendkäibemaksu tagasimaksmist. Kuna omandi üleandmise notariaalakti ei täidetud enne 31. oktoobrit 1979, ei olnud kõnealused ruumid tagasimakse tegemise ajal veel välja üüritud.

6. Maksuametnik lükkas nende nõude tagasi kaalutlusel, et ostetud üksuste tegelik kasutamine ei olnud veel alanud. Kaebuse esitajad kaebasid selle otsuse edasi Amsterdami Gerechtshof'i (piirkondlik apellatsioonikohus).

7. Pärast seda, kui Gerechtshof kinnitas maksuametniku otsust, kaebasid nad selle otsuse edasi Hoge Raad'i, esitades sellele õigusküsimusega piirduva kaebuse.

8. Vastavalt otsusele, millega asi suunati eelotsuse tegemiseks edasi Euroopa Kohtule, väidetakse põhikohtuasja kaebuse esitajate nimel, et käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 1 alusel võib ettevõtja arvata maha käibemaksusumma, mis teised ettevõtjad on temalt maksudeklaratsiooniga hõlmatud ajavahemiku jooksul sisse nõudnud, ja et isik, kes hakkab ettevõtjaks pärast seda ajavahemikku, ei saa käibemaksuseaduse alusel arvata maha seda käibemaksusummat, mis on temalt sisse nõutud siis, kui ta veel ei olnud ettevõtja. Seega ei välista käibemaksuseadus antud juhul sisendkäibemaksu mahaarvamist

juhul, kui kauplemistegevus loetakse alanuks esimesest omandi kasutamiseks teostatud tegevusest.

9. Oma eespool nimetatud otsuses märgib Hoge Raad, et Gerechtshof otsustas, et kaebuse esitajad ei olnud ettevõtjad selle pärast, et kuigi vara kasutamine kujutab endast kaubandustegevust, tuleb seda käibemaksuseaduse artikli 7 lõike 2 punkti b kohaldamisel käsitada vara tegeliku kasutamisenä ühiskonnas, mille eelduseks on see, et vara on olemas; antud juhul olid kaebuse esitajad lihtsalt omandanud täitmisele pööratava nõude ja mitte asjaõiguse.

10. Võttes arvesse, et küsimus käibemaksuseaduse artikli 7 lõike 2 punktis b esineva väljendi "vara kasutamine" tähenduse kohta sõltub kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 teise lause tõlgendamisest, otsustas Hoge Raad menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule eelotsuse tegemiseks alljärgneva küsimuse:

„Kas „kasutamine” kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 teise lause tähenduses algab sellest hetkest, mil isik ostab tulevase vara eesmärgiga see edaspidi välja üürida?”

11. Kaebuse esitajad põhikohtuasjas on seisukohal, et vara kasutatakse alates sellest hetkest, mil omandatakse vastav omandiõigus. Sellist ettevalmistavat toimingut tuleb käsitada majandustegevuse osana, kuna see on vajalik selleks, et majandustegevus oleks võimalik.

12. Hollandi valitsus on seisukohal, et majandustegevuse alguseks tuleb pidada hetke, mis eelneb kuupäevale, millal vara hakkab korrapäraselt tulu teenima. Antud juhul tähendab see seda, et isik, kes üürib välja kinnisomandit, hakkas seda kasutama alates sellest hetkest, mil ta selle tulevase varana ostis. Kuna investering võib päädida, kuid ei pea ilmtingimata siiski päädima vara kasutamisega, ei tohi vara kasutamist lugeda eksisteerivaks enne, kui investori kavatsuste kohta on objektiivsemad tõendid. Tahteavaldust tuleb kinnitada muude faktide ja asjaoludega.

13. Euroopa Komisjoni sõnul tuleneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 1, et kinnisomandi kasutamine algab tavaliselt esimese ettevalmistava toiminguga, s.t esimese tehinguga, millelt võib sisse nõuda käibemaksu. Esimeseks majandustegevuse käigus lõpetatud tehinguks on varade omandamine ja seega vara ostmine. Muud seisukohad oleksid vastuolus käibemaksusüsteemi eesmärgiga, kuna ajavahemikul, mis jääb esimese tehingu eest makstava käibemaksu maksmise ja käibemaksu tagasimakse vahele, tekivad varaga seotud rahalised kulutused; ometi on käibemaksusüsteemi alusel eesmärgiks just ettevõtja täielik vabastamine sellest koormast.

14. Liikmesriigi kohtu poolt esitatud küsimus on oma olemuselt esitatud kinnituse saamiseks selle kohta, kas tulevase omandi üleminekmist käsitleva õiguse omandamine veel ehitamata hoone osa suhtes võib käsitada majandustegevusena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses, kui eesmärgiks on anda kõnealused ruumid edaspidi rendile.

15. Enne küsimusele vastamist tuleks lühidalt käsitleda käibemaksusüsteemi neid osasid ja eripärasid, mis on käesoleva asja seisukohast asjakohased, eelkõige süsteemi põhimõtteid, mahaarvamist reguleerivaid eeskirju ja maksukohustuslase mõistet.

16. Nagu Euroopa Kohus oma 5. mai 1982. aasta otsuses kohtuasjas 15/81: *Schul versus Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (EKL 1982, lk 1409) osutas, on käibemaksusüsteemi põhielemendiks see, et käibemaksuga maksustatakse iga tehing alles pärast seda, kui maha on arvatud see käibemaksusumma, mis on tulenenud otseselt kaupade ja teenuste erinevate hinnakomponentide kulist, ning et mahaarvamise kord on kavandatud selliselt, et ainult maksukohustuslased võivad käibemaksust, mida nad peavad tasuma, maha arvata selle käibemaksu, millega on kaupu ja teenuseid juba varem maksustatud.

17. Direktiivi artikli 4 lõiget 1 tuleb vaadelda seda üldist tausta arvesse võttes. Nimetatud sättes määratletakse maksukohustuslast kui „iga isikut, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.” Artikli 4 lõikega 2 nähakse ette, et “lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus...”. Eelkõige käsitletakse majandustegevusena “materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil”.

18. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 1 nähakse ette, et “mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal”. Artikli 17 lõikega 2 nähakse ette, et “kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt”.

19. Eespool kirjeldatud sätete põhjal võib järeldada, et mahaarvamissüsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult majandustegevuse käigus makstavast või makstud käibemaksukoormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega, et igasugust majandustegevust, olenemata selle eesmärgist või tulemustest, kuid tingimusel, et selle suhtes kohaldatakse käibemaksu, tuleb maksustada täiesti neutraalselt.

20. Võttes arvesse neid ühise käibemaksusüsteemi aspekte, on vaja kaaluda küsimust, kas ehituse edenemise käigus õiguse omandamine ehitatava hoone tulevasele omandile ostuhinna maksmise eest osamaksetena tuleb iseenesest käsitada materiaalse vara kasutamise algusena ning seega kaupade või teenustena, mida kasutatakse maksustatavate tehingute teostamise eesmärgil, antud juhul üürimiseks.

21. Kinnisomandi rentimise puhul nähakse kuuenda direktiivi artikli 13 punkti B alapunktiga b ette, et kinnisomandi rentimine on põhimõtteliselt käibemaksust vabastatud. Kuna kaebuse esitajad põhikohtuasjas on siiski ilmselt kasutanud artikli 13 punktiga C ettenähtud võimalust olla maksustatud kinnisvara rentimise osas, tuleb rentimist antud juhul käsitleda maksustatava tehinguna.

22. Küsimuse puhul kinnisvara kasutamise algamise aja kohta tuleb kõigepealt märkida, et artikli 4 lõikes 1 osutatud majandustegevus võib koosneda mitmest järjestikustest tehingust, nagu nähtub tõesti ka artikli 4 lõike 2 sõnastusest, milles viidatakse „tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevusele”. Ettevalmistavaid toiminguid, nagu näiteks vara omandamine ja seega ka kinnisvara ostmine, mis

moodustavad osa nendest tehingutest, tuleb seetõttu iseenesest käsitada majandustegevusena.

23. Seoses sellega ei ole vaja teha vahet erinevate juriidiliste vormide vahel, milles sellised ettevalmistavad toimingud võivad esineda, eriti vara tulevase omandi ülemineamiseks õiguse omandamise ja vara enda omandamise vahel. Lisaks sellele eeldab põhimõtte, et käibemaks peaks ettevõtete maksukoorma osas olema neutraalne, seda, et esimest investeerimiskulu, mis tehakse selleks, et alustada tegevust, tuleb käsitada majandustegevusena. Selle põhimõttega oleks vastuolus see, kui selline tegevus ei algaks enne hetke, mil vara tegelikult kasutama hakatakse, s.t enne, kui see hakkab teenima maksustatavat tulu. Kuuenda direktiivi artikli 4 muud tõlgendusviisid koormaksid ettevõtja käibemaksukuluga majandustegevuse käigus ilma, et võimaldaksid tal seda kooskõlas artikliga 17 maha arvata, ning looksid suvalise eritlemise enne kinnisvara tegelikku kasutamist tekkinud investeerimiskulutuste ja kasutamise ajal tekkinud kulutuste vahel. Isegi, kui ettevalmistavate toimingute osas makstud sisendkäibemaks makstakse tagasi pärast kinnisvara tegeliku kasutamise algust, koormavad vara rahalised kulutused ajavahemikul esimestest investeerimiskulutustest kuni vara kasutamise alguseni, mis võib vahel olla märkimisväärselt pikk. Kõiki, kes teevad investeerimistehinguid, mis on tihedalt seotud kinnisvara tulevase kasutamisega ja selleks vajalikud, tuleb seetõttu käsitada maksukohustuslastena artikli 4 tähenduses.

24. Mis puutub küsimusse, kas artiklit 4 tuleb tõlgendada tähendavat, et teatatud kavatsus rentida tulevast vara välja on piisav alus selleks, et eeldada, et omandatud vara tuleb kasutada maksustatava tegevuse jaoks, ja et seetõttu tuleb selle põhjal investorit käsitada kui maksukohustuslast, tuleb kõigepealt märkida, et see isik, kes taotleb käibemaksu mahaarvestamist, peab näitama, et mahaarvamise tingimused on täidetud ja eelkõige seda, et ta on maksukohustuslane. Seega ei takista artikkel 4 maksuasutustel nõuda, et teatatud kavatsust tõendataks objektiivsete tõenditega, nagu näiteks tõend selle kohta, et ruumid, mida kavatakse ehitada, on spetsiaalselt sobivad ärieesmärgil kasutamiseks.

25. Vastus Euroopa Kohtule esitatud küsimusele peab seega olema järgmine: tulevase omandi üleminemist käsitleva õiguse omandamine veel ehitamata hoone osa suhtes eesmärgiga anda need ruumid edaspidi rendile võib käsitada majandustegevusena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses. Siiski ei takista nimetatud säte maksuasutustel nõuda, et teatatud kavatsust tõendataks objektiivsete tõenditega, nagu näiteks tõend selle kohta, et ruumid, mida kavatakse ehitada, on spetsiaalselt sobivad ärieesmärgil kasutamiseks.

## **Kohtukulud**

26. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Hollandi valitsuse ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva edasikaebuse üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (teine koda),

vastates Hoge Raad'i (Holland) 30. novembri 1983. aasta otsusega esitatud küsimusele, otsustab:

**Tulevase omandi üleminemist käsitleva õiguse omandamine veel ehitamata hoone osa suhtes eesmärgiga anda need ruumid edaspidi rendile võib käsitada majandustegevusena kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses. Siiski ei takista nimetatud säte maksuametnikel nõuda, et teatatud kavatsust tõendataks objektiivsete tõenditega, nagu näiteks tõendiga selle kohta, et ruumid, mida kavatakse ehitada, on spetsiaalselt sobivad ärieesmärgil kasutamiseks.**

Due

Pescatore

Bahlmann

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 14. veebruaril 1985. aastal Luxembourgis.

Kohtusekretär

Teise koja president

P. Heim

O. Due