KOHTUJURISTI ETTEPANEK

CHRISTINE STIX-HACKL

esitatud 13. septembril 2005 [1]

I. Sissejuhatus

1. Euroopa Kohtu menetluses olev õigusvaidlus puudutab Euroopa Keskpanga (edaspidi EKP) kaudsetest maksudest vabastamise ulatust selle asukohariigis Saksamaa Liitvabariigis. Vaieldakse sisuliselt selle üle, millises ulatuses on asi Euroopa Kohtu pädevuses ja kas tagastama peab ka arvel eraldi märkimata käibemaksusumma.

1 — Algkeel: saksa.

II. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigus*

1. Euroopa Keskpankade Süsteemi ja Euroopa Keskpanga põhikiri

2. Euroopa Ühenduse asutamislepingule lisatud protokolli Euroopa Keskpankade Süsteemi ja Euroopa Keskpanga põhikirja kohta (edaspidi „EKP põhikiri") artikkel 35.4 on sõnastatud järgmiselt:

„Euroopa Kohtu pädevusse kuulub otsuse tegemine EKP poolt või nimel sõlmitud era- või avalik-õiguslikus lepingus sisalduva vahekohtuklausli alusel."

2. Euroopa ühenduste privileegide ja immuniteetide protokoll

3. Euroopa ühenduste privileegide ja immuniteetide protokolli [2] (edaspidi „privileegide protokoll") artikli 3 teine lõik sätestab:

„Alati kui võimalik, võtavad liikmesriikide valitsused asjakohased meetmed, et hüvitada või tagastada vallas- ja kinnisvara hinnas sisalduvad kaudsed maksud ja müügimaksud, kui ühendused teevad ametlikuks kasutuseks ulatuslikke oste, mille hind sisaldab selliseid makse. Neid sätteid ei kohaldata, kui nende mõjul ühenduste piires kahjustataks konkurentsi."

3. Asukohakokkulepe

4. Preambuli viienda põhjenduse järgi on Saksamaa Liitvabariigi ja Euroopa Keskpanga kokkuleppe Euroopa Keskpanga asukoha kohta (edaspidi „asukohakokkulepe") [3] eesmärk määratleda Euroopa Keskpanga privileegid ja immuniteedid Saksamaa Liitvabariigis kooskõlas Euroopa ühenduste privileegide ja immuniteetide protokolliga.

5. Asukohakokkuleppe artikli 8 lõige 1 sätestab:

„Protokolli artikli 3 teisest lõigust tulenevalt tagastab Bundesamt für Finanzen (föderaalne maksuamet) vastava taotluse korral käibemaksuna saadud summade alusel selle käibemaksu, mis on EKP-le kaupu tarnivate ja teenuseid osutavate ettevõtjate poolt esitatud arvetel eraldi märgitud, juhul kui need tarnitavad kaubad ja osutatavad teenused on mõeldud ametlikuks kasutamiseks. Nende tehingutega seotud käibemaksusumma peab igal juhul olema suurem kui 50 Saksa marka ja EKP peab olema selle summa ettevõtjatele tasunud. [...]"

B. *Siseriiklik õigus*

6. Kuues käibemaksudirektiiv on Saksa õigusesse üle võetud käibemaksuseadusega (edaspidi „UStG") käesolevale õigusvaidlusele kohaldatavas 9. juuni 1999. aasta redaktsioonis [4].

2 — 8. aprilli 1965. aasta Euroopa ühenduste privileegide ja immuniteetide protokoll (EÜT 1967, L 152, lk 13).

3 — 18. septembri 1998. aasta kokkulepe (*BGBl.* 1998 II, lk 2745).

4 — *BGBl.* 1999 I, lk 1270.

7. UStG paragrahv 4 põhineb kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 B osa punktil b ja sätestab:

„Paragrahvi 1 lõike 1 punktis 1 kehtestatud käibemaksuga ei maksustata järgmiste kaupade ja teenuste käivet:

[...]

12. a) kinnisasja üürile- ja rendileandmine [...]"

8. UStG paragrahvi 9 lõige 1 annab siiski järgmise võimaluse:

„Ettevõtja võib käivet, mis on paragrahvi 4 punkti 8 alapunktide a–g, punkti 9 alapunkti a, punktide 12, 13 või 19 kohaselt maksuvaba, käsitleda maksustatava käibena, kui asjaomased tehingud sooritatakse teise ettevõtja kasuks selle ettevõtluse eesmärgil."

9. UStG paragrahv 15 reguleerib sisendkäibemaksu selliselt, et maksukohustuslane võib maha arvata maksu, mis on eraldi märgitud arvel, mille koostas teine maksukohustuslane kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest, mida kasutatakse ettevõtlusega tegelemise eesmärgil. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei ole muu hulgas maksu puhul, mis on tasutud ettevõtja maksuvaba käibe jaoks tarnitud, imporditud või ühendusesiseselt soetatud kaubalt ning osutatud teenustelt.

III. Asjaolud

10. Oma hagiavalduses palub EKP tuvastada sisendkäibemaksu tagastamise kohustuse ning selle, et asukohakokkuleppe artikli 8 lõiget 1 koostoimes privileegide protokolli artikli 3 teise lõiguga tuleb tõlgendada selliselt, et kõnealune säte näeb tagastamise ette.

11. EKP palub oma hagis tuvastada, et Saksamaa Liitvabariik kui asukohariik on kohustatud EKP-le tagastama tema arusaama kohaselt kaudselt tasutud käibemaksu üürilt ja ametlikuks kasutuseks ostetud teenustelt. Eelkõige palub EKP tuvastada, et Saksamaa Liitvabariik on kohustatud tagastama käibemaksusummad, mis osalt on esitatud konkreetse arvuna, osalt aga põhimõtteliselt kindlaks määratud.

IV. Hagi vastuvõetavus

A. *Poolte argumendid*

12. Saksamaa valitsus vaidlustab hagi vastuvõetavuse nii privileegide protokolli kui ka asukohakokkuleppe alusel.

13. Esiteks on asukohakokkuleppe artiklis 21 sätestatud vahekohtuklausel sõnaselgelt kohaldatav ainult „käesoleva kokkuleppe" tõlgendamist või kohaldamist puudutavate vaidluste puhul. Euroopa Kohus ei ole seepärast pädev tõlgendama ja kohaldama privileegide protokolli, ammugi mitte vahetult kohaldama selle artikli 3 teist lõiku, ning hagi on seega vastuvõetamatu.

14. Teiseks ei ole vahekohtuklausel, mida Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb tõlgendada kitsalt, kohaldatav ka asukohakokkuleppe alusel, kuna tegemist ei ole „vaidlusega asukohakokkuleppe tõlgendamise ja kohaldamise üle". Saksamaa valitsus ja EKP on üksmeelel selles osas, et asukohakokkuleppe artikli 8 lõige 1 näeb eraldi võetuna ette üksnes sellise käibemaksu tagastamise, mis on arvel eraldi märgitud, ja seetõttu ei ole nimetatud säte kohaldatav, kuna käesolev asi ei puuduta arvel eraldi märgitud käibemaksu tagastamist.

15. EKP leiab, et hagi on vahekohtuklausli alusel koostoimes EKP põhikirja artikliga 35.4 vastuvõetav.

16. Mis puudutab asukohakokkuleppe tõlgendamist, tuleb kokkulepet alati tõlgendada koostoimes kohaldatava ühenduse õigusega. Asukohakokkuleppe artikli 8 lõige 1 viitab sõnaselgelt privileegide protokolli artikli 3 teisele lõigule ning need kaks sätet on lahutamatult seotud. Asukohakokkuleppe sätted täpsustavad privileegide protokolli sätteid ning seetõttu tuleb neid alati tõlgendada ja kohaldada koos sellega.

17. Asukohakokkuleppe artikli 8 lõike 1 kohta väidab EKP lisaks, et tema ja Saksamaa

Liitvabariigi vahelisele vaidlusele kõnealuse sätte tõlgendamise ja kohaldamise üle koostoimes privileegide protokolli artikli 3 teise lõiguga laieneb vahekohtuklausel. Tema arvates rikub Saksamaa Liitvabariik immuniteedisätteid, keeldudes EKP-le tagastamast käibemaksu, mis sisaldub sisendkäibemaksu mahaarvamise võimatuse tõttu kõrgemas üüris ja kõrvalkuludes. Saksamaa valitsus on seevastu seisukohal, et selline käibemaksu tagastamise nõue ei tulene asukohakokkuleppe artikli 8 lõikest 1, kuna see eeldab faktiliste asjaolude osas, et käibemaksusummad oleksid arvel eraldi välja toodud.

1. Euroopa Kohtu pädevus privileegide protokolli artikli 3 tõlgendamisel

a) Pädevus üldsätete alusel

19. Privileegide protokoll, mis vaidlusalusel ajal kehtis veel Amsterdami lepingu [5] artikliga 9 muudetud redaktsioonis, on EÜ artiklite 311 ja 291 [6] kohaselt EÜ asutamislepingu osa ja on seega sama õigusliku iseloomuga.

B. *Õiguslik hinnang*

20. Tuginedes kirjeldatud süstemaatikale, kohaldatakse ka privileegide protokollile Euroopa Kohtu pädevust käsitlevaid EÜ asutamislepingu üldsätteid (EÜ artikkel 220 jj). Lisaks sätestab Amsterdami lepingu artikkel 11 sõnaselgelt, et „Euroopa Ühenduse asutamislepingu [...] sätteid, mis käsitlevad Euroopa Ühenduste Kohtu volitusi ja nende volituste kasutamist, kohaldatakse [...] privileegide ja immuniteetide protokolli suhtes". Sisuliselt on seega Euroopa Kohus pädev asja lahendama juba nimetatud üldsätete alusel, ilma et oleks vaja uuesti viidata asukohakokkuleppe vahekohtuklauslile. Siiski kuuluvad vaidlused privileegide protokolli kohaldamise ja tõlgendamise üle

18. EKP mõlemad nõuded tuginevad nii asukohakokkuleppele kui ka privileegide protokollile, mistõttu tuleb esmalt analüüsida, kas Euroopa Kohus on pädev tõlgendama nimetatud sätteid.

5 — Amsterdami leping, millega muudetakse Euroopa Liidu lepingut, Euroopa Ühenduste asutamislepinguid ja teatavaid nendega seotud akte (EÜT 1997, C 340, lk 1).

6 — Vt Grabitz ja Hilf-Schweitzer, *EU-Kommentar*, „Art 291", punkt 3, ning Groeben ja Schwarze-Schmidt, *EG*, „Art 291", punkt 3.

ainult sel juhul lahendamisele Euroopa Kohtus, kui kohtusse pöördumine on lubatud.[7] Kohtu pädevust reguleerivad sealjuures EÜ artikli 220 ja järgnevate artiklite üldsätted. Niisiis on määrava tähtsusega see, kas EÜ asutamislepinguga on sätestatud menetlus, milles EKP saaks oma käibemaksu tagastamise nõude ja tuvastamishagi esitada.[8]

21. EÜ asutamisleping näeb artiklis 220 ja järgnevates artiklites esiteks ette otse Euroopa Kohtule hagi esitamise nagu liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlus (EÜ artiklid 226 ja 227) ning tühistamishagi (EÜ artikkel 230) või tegevusetuse tuvastamise hagi menetlus (EÜ artikkel 232).

22. Kaks viimati nimetatud otse Euroopa Kohtule hagi esitamise liiki ei tule juba seetõttu kõne alla, et need ei sobi hageja õiguskaitse eesmärgi saavutamiseks. Eriti sobimatu on tühistamishagi, kuna käesoleva hagiga ei soovita asukohakokkuleppe tühisuse tuvastamist. Privileegide protokolli kui esmase õiguse akti kehtivuse kontroll ei ole aga nagunii Euroopa Kohtu pädevuses.

23. EKP eeldatud tagastamiskohustus, kui võrd see eksisteerib, tuleneb väidetavast käibemaksuga maksustamise keelust. Niisiis väidab EKP, et tagastamiskohustuse olemasolu korral on samas tegemist hagi toetavate normide rikkumisega liikmesriigi poolt. Kuna privileegide protokolli näol on tegemist EÜ asutamislepingu osaga, tuleb kõnealuse protokolli artikli 3 (koostoimes asukohakokkuleppe artikliga 8) väidetava rikkumise tuvastamiseks kõne alla veel ainult liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlus EÜ artiklite 226 ja 227 alusel. Selles menetluses võib EÜ artikli 226 kohaselt hagi esitada siiski ainult komisjon, EÜ artikli 227 kohaselt aga iga liikmesriik. Seega ei ole niisuguses menetluses hagi esitamise õigust muudel EÜ artiklis 7 nimetatud institutsioonidel ega ka EÜ artiklis 8 nimetatud EKP-l.

24. Lisaks on EÜ artikli 234 kohaselt võimalik esitada eelotsuse taotlus. Kuna kõnealune kohtuasi ei põhine eelotsuse taotlusel, kusjuures EKP-l puudub nagunii eelotsuse taotlemise õigus, ei saa käesolevat menetlust sellisena ka kvalifitseerida.

25. EÜ artikkel 238 sätestab viimaks Euroopa Kohtu otsuste tegemise pädevuse vahekohtuklausli alusel. Alates Nice'i lepingust kuuluvad EÜ artikli 238 alusel esitatud

7 — Vt Groeben ja Schwarze-Schmidt, *EG*, Art 291, punkt 5.

8 — Vt ka juba Schmidt, „Le protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes", *Cahiers der droit européen 1991*, lk 67, 68.

hagid EÜ artikli 225 lõike 1 kohaselt Esimese Astme Kohtu pädevusse. Kõnealusele õigusvaidlusele seda sätet siiski veel kohaldada ei saa.

b) Pädevus vahekohtuklausli alusel

26. Kuna privileegide protokoll ise ei sisalda vahekohtuklauslit, ei anna ka EÜ artikkel 238 pädevust Euroopa Kohtule.

29. Asukohakokkuleppe artikli 21 vahekohtuklauslis on sätestatud: „Kõik käesoleva kokkuleppe tõlgendamist või kohaldamist puudutavad vaidlused [...] võivad kõik asjaomased pooled anda lahendamiseks Euroopa Ühenduste Kohtule". Vahekohtuklauslis kokkuleppimise volitus tuleneb EKP põhikirja artiklist 35.4.

27. Seega ei saa kõnealusele vaidlusele kohaldada ühtki EÜ artikli 220 ja järgnevate artiklite ammendavas loetelus sisalduvat menetlust. EÜ asutamislepingu sätetest tuleneb pigem vastupidine järeldus, et nimetatud sätete järgi puudub Euroopa Kohtul pädevus lahendada EKP poolt otse Euroopa Kohtule esitatud hagi asukohariigi vastu privileegide protokolli tõlgendamise küsimuses. [9]

30. Küsitav on, kas kõnealust vahekohtuklauslit peab tõlgendama nii laiaulatuslikult selles mõttes, et see hõlmaks ka vaidlusi sätete üle, mis ei sisaldu asukohakokkuleppes, kuigi need, nagu kõnealune privileegide protokolli artikkel 3, võivad asukohakokkuleppega seonduva vaidluse jaoks olla olulised.

28. Euroopa Kohtu privileegide protokolli artikli 3 tõlgendamise pädevus võiks seega parimal juhul tuleneda asukohakokkuleppes sätestatud vahekohtuklauslist.

31. Saksamaa valitsuse viidatud Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb vahekohtuklauslit tõlgendada kitsendavalt, kuna Euroopa Kohtule vahekohtuklausli alusel antud pädevus kujutab endast kõrvalekaldumist üldnormist. Ent kohtuasjas 426/85, millele Saksamaa valitsus viitab, käsitleti küsimust, kas asjaomane vahekohtuklausel laienes vastuhagi aluseks olevatele faktilistele asjaoludele. See nägi ette, et kõik vaidlused lepingu täitmise üle kuuluvad

9 — Vrdl mõneti võrreldava olukorraga, kus üksik ametnik on esitanud otse Euroopa Kohtule hagi liikmesriigi vastu asjaoludel, mis leidsid aset enne Amsterdami lepingut, niisiis veel ühinemislepingu alusel, vt lisaks 27. oktoobri 1982. aasta otsus kohtuasjas 1/82: Saksamaa v. Luksemburg (EKL 1982, lk 3709, punkt 8).

Euroopa Kohtu pädevusse. Siinkohal on Euroopa Kohus selgitanud, et vastuhagis esitatud nõue peab (vähemalt) „olema otseselt seotud kõnealusest lepingust tulenevate kohustustega" [10].

32. Käesolevas juhtumis on asi teisiti, kuna küsimus ei ole selles, kas vahekohtuklausel laieneb teatud faktilistele asjaoludele, vaid selles, kas Euroopa Kohus on asukohakokkuleppe vahekohtuklausli alusel pädev siduvalt tõlgendama väljaspool asukohakokkulepet sätestatud ühenduse õiguse normi. [11]

33. Vastupidi viidatud kohtuasja 426/85 situatsioonile piirab käesolevas juhtumis pealegi juba vahekohtuklausli sõnastus ise selle kohaldamisala. Asukohakokkuleppe artikli 21 sõnastus „*käesoleva* kokkuleppe tõlgendamist või kohaldamist puudutavad vaidlused" [12] välistab Euroopa Kohtu pädevuse kõnealuses kokkuleppes sätestamata normide tõlgendamisel.

34. Üldse võib vahekohtuklausel pädevuse aluseks olla ainult selle lepingu suhtes, milles see sisaldub. Parimal juhul võiks kõne alla tulla selle laiendamine sellistele lepingutele või kokkulepetele, mille pooled on samad nagu vahekohtuklauslit sisaldavas asukohakokkuleppes. Kui seda veelgi lubada laiendada kolmandate isikute vahel sõlmitud lepingutele, siinkohal näiteks privileegide protokollile, tähendaks see lepinguosalistele vahekohtuklausli pealesundimist ja koos sellega Euroopa Kohtu pädevuse pealesundimist, mida nad just nimelt ei olnud — võibolla teadlikult — ette näinud.

35. Asukohakokkuleppe pooled on EKP ja Saksamaa Liitvabariik, privileegide protokolli lepinguosalised on liikmesriigid. Juba seetõttu ei saa asukohakokkuleppe artikliga 21 anda Euroopa Kohtule isegi mitte kaudset privileegide protokolli tõlgendamise pädevust.

36. Ent sellega ei ole vastuolus nõue, et, nagu ka EKP on viidanud, asukohakokkulepet tuleb tõlgendada privileegide protokolli kontekstis. [13] Õigusnormidega, millega tõl-

10 — 18. detsembri 1986. aasta otsus kohtuasjas 426/85: komisjon *v.* Zoubek (EKL 1986, lk 4057, punkt 11); samuti sarnase olukorra kohta (vastuhagi vastuvõetavus) 20. veebruari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-114/94: IDE *v.* komisjon (EKL 1997, lk I-803, punkt 82).

11 — Kõne all ei ole ka küsimus, kumb ühenduse kohtutest omab pädevust, ega selles, kas vahekohtuklausel on kehtetu, vt siinkohal 17. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-294/02: komisjon *v.* AMI (EKL 2005, lk I-2175).

12 — Kohtujuristi kursiiv.

13 — Vt 27. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-69/97: komisjon *v.* SNUA (EKL 1999, lk I-2363, punkt 19).

gendatav säte on seotud, arvestamine ei tähenda seda, et Euroopa Kohtule antaks ka nende normide (siduva) tõlgendamise pädevus, ja seda ka ei eeldata.

37. See, et Euroopa Kohtul on privileegide protokolli tõlgendamise pädevus sisuliselt juba privileegide protokolli enese ja EÜ asutamislepingu alusel, ei mängi seejuures mingit rolli. Nagu näidatud, on kõnealune pädevus piiratud EÜ asutamislepingus loetletud menetlustega ja asjaomastes menetlustes hagi esitamise õigust omavate isikutega. Pädevuse andmine kõnealuse vahekohtuklausliga tähendaks seega privileegide protokolliga ette nähtud õiguskaitsevahendite isikulise kohaldamisala laiendamist.

38. Vahekohtuklausel, mis näeks ette Euroopa Kohtu laiema pädevuse võrreldes eespool nimetatuga, tähendaks peale selle veel kõrvalekaldumist kõnealuse pädevuse üldnormidest, muu hulgas EÜ asutamislepingu omadest. EKP põhikirja artiklis 35.4 sätestatud volitused sellist asutamislepingu sätete muutmist siiski ei hõlma.

39. Niisiis võib sedastada, et käesolevas menetluses puudub Euroopa Kohtul pädevus tõlgendada privileegide protokolli artiklit 3. Sellega ei ole vastuolus asjaomaste sätetega arvestamine asja kontekstis.

2. Euroopa Kohtu pädevus asukohakokkuleppe artikli 8 tõlgendamisel

40. Asukohakokkuleppe artikkel 21 annab Euroopa Kohtule pädevuse teha otsuseid „käesoleva kokkuleppe tõlgendamist või kohaldamist puudutava[tes] vaidlus[tes] valitsuse ja EKP vahel [...]". Käesolevas asjas vaidlevad pooled muu hulgas küsimuse üle, kas EKP vaidlusalust tagastusnõuet tuleb hinnata, kohaldades ainult asukohakokkuleppe artiklit 8, või kas see viitab privileegide protokolli artiklile 3, mistõttu tuleks õigusvaidluse lahendamisel arvestada ka selle protokolliga. Pooled vaidlevad seega otseselt asukohakokkuleppe artikli 8 tähenduse üle. Juba seepärast on tegemist vaidlusega Saksamaa Liitvabariigi ja EKP vahel kokkuleppe tõlgendamise üle asukohakokkuleppe artikli 21 tähenduses, mistõttu kuulub see vastupidi Saksamaa valitsuse seisukohale kohaldamisele ja annab Euroopa Kohtule pädevuse.

3. Järeldus

41. Esitatud põhjustel on hagi Euroopa Kohtu pädevuse puudumise tõttu vastuvõetamatu selles osas, mis tugineb privileegide protokollile. Seevastu asukohakokkuleppele tuginevas osas on hagi vastuvõetav.

43. EKP arvamuse kohaselt ei ole see, et temalt nõutakse kaudselt käibemaksu tasumist, kooskõlas asukohakokkuleppe artikli 8 lõikega 1 koostoimes privileegide protokolli artikli 3 teise lõiguga. Saksamaa valitsuse õiguspraktika, st siseriiklike käibemaksunormide kohaldamine, läheb siinkohal vastuollu kõnealuste sätetega.

V. Põhjendused

A. *Poolte argumendid*

1. EKP argumendid

42. EKP väidab, et ta peab üürileandjatele tasuma üüri ja kõrvalkulud, milles sisaldub käibemaks, mida üürileandjad on tasunud neile osutatud teenuste eest oma tarnijatele. Kaudselt nõutakse temalt seega käibemaksu tasumist. See tuleneb muide, nagu on aktsepteeritud Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikas, sisendkäibemaksu mahaarvamise ja kuuenda direktiivi maksuvabastuste süsteemist ning Saksa käibemaksuõigusest.

44. Asukohakokkuleppe artikli 8 lõige 1 kehtib selle sõnastuse kohaselt tõepoolest ainult „arvel eraldi märgitud" käibemaksu puhul. Ent koostoimes privileegide protokolli artikli 3 teise lõiguga näeb see ette mitte ainult arvel eraldi märgitud käibemaksu tagastamise, vaid ka igasuguse muu käibemaksu, mis sisaldub EKP tasutud ametlikuks kasutamiseks mõeldud kaupade ja teenuste maksumuses, ning seega ka sellise käibemaksu tagastamise, mida kaudselt nõutakse EKP-lt tema üürileandjate poolt talle edastatud käibemaksu näol. See tuleneb privileegide protokolli artikli 3 teise lõigu sõnastusest, mis sõnaselgelt sätestab, et liikmesriigid tagastavad käibemaksu „[a]lati kui võimalik" ja nõuab lisaks „vallas- ja kinnisvara hinnas [...] sisalduva[te] kaudse[te] maksud [e] [...]" hüvitamist.

45. Sellist tõlgendust toetab privileegide protokolli artikli 3 teise lõigu mõte ja eesmärk. Üldiselt on privileegide protokolli eesmärk tugevdada Euroopa Ühenduse institutsioonide ja seega ka EKP sõltumatust liikmesriikide võimuorganitest. Et niisugust eesmärki tõhusalt täita, tuleb protokolli sätteid tõlgendada nende ülesandest lähtuvalt. Need keelustavad mitte ainult siseriiklikud normid, mis otseselt kahjustavad antud maksuvabastust ja privileege, vaid välistavad Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ka sellised siseriiklikud õigusnormid, mis põhjustavad kaudset maksustamist või takistavad kaudselt privileegide kasutamist. Kõnealuste sätete mõte ja eesmärk on vältida nimelt olukorda, et liikmesriik saaks institutsiooni paiknemisest oma territooriumil rahalist kasu selle institutsiooni (mida otseselt või kaudselt rahastavad kõik liikmesriigid ühiselt) rahalistest vahenditest.

2. Saksamaa valitsuse argumendid

47. Saksamaa valitsuse sõnul tuleb igasugust käibemaksu tagastamise nõuet hinnata ainult asukohakokkuleppe artikli 8 lõike 1 alusel. Kõnealuse sätte sõnastuse kohaselt kuulub tagastamisele ainult arvel eraldi märgitud käibemaks. Kuna EKP-le ei ole üüri ega kõrvalkulude eest esitatud arveid, millel käibemaks oleks eraldi märgitud, ei ole EKP-l õigust käibemaksu tagastamist nõuda.

46. Niisugune järeldus on ka seetõttu õige, kuna asukohakokkulepe paikneb õigusnormide hierarhias privileegide protokollist allpool. Privileegide protokolli nõuet, mille kohaselt liikmesriigid peavad käibemaksu tagastama „[a]lati kui võimalik", ei saa piirata asukohakokkuleppe sättega, mis seab käibemaksu tagastamise sõltuvusse selle arvel eraldi märkimisest. Tagastamise nõue kehtib pigem alati siis, kui käibemaksu põhjustatud majanduslikku koormust saab tõendada ja arvandmetena esitada. Liikmesriigil on siinkohal EÜ artiklis 10 sätestatud lojaalse koostöö põhimõtte järgi koostöökohustus, eelkõige kohustus töötada välja käibemaksu tagastamise menetlus, et kõrvaldada võimalikud praktilised raskused tasutud maksusummade tõendamisel.

48. Käibemaksu eraldi märkimise nõue on tuletatud UStG paragrahvi 15 lõike 1 esimese lause punktist 1 koostoimes kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punktiga a ja artikli 22 lõikega 3. Arvel, millel käibemaks on eraldi märgitud, on ühises käibemaksusüsteemis oluline dokumenteeriv funktsioon, kuivõrd

see fikseerib eelkõige teenuse saaja jaoks kokkulepitud vastusoorituse suuruse. Selline dokumenteerimine mängib samas olulist rolli maksuhalduri kontrolliülesannete jaoks.

49. Lisaks on asukohakokkuleppe artikli 8 lõike 1 kohane käibemaksu tagastamise mehhanism kooskõlas kuuenda direktiiviga ning see, et üürileandja ei või sisendkäibemaksu maha arvata, ei ole EKP-le üürimise eripära, vaid sama kehtib ka üürimisel erasektori pankadele ja kindlustusfirmadele.

50. Kinnisasja üürile andmine on kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alusel, mis on Saksa õigusesse üle võetud UStG paragrahvi 4 punkti 12 alapunktiga a, sõnaselgelt maksuvaba käive. Saksamaa Liitvabariik on vastavalt UStG paragrahvile 9 kuuenda direktiivi artikli 13 C osa alusel liikmesriikidele antud käibemaksuga maksustamise vabaduse võimalust kasutanud. Kuigi, mis puudutab EKP-d, on igasugune valikuvõimalus käibemaksukohustuse küsimuses juba seetõttu välistatud, et EKP ei ole asjaomaste õigusaktide tähenduses „ettevõtja", ent käibemaksukohustus oleks ka siis välistatud, kui talle omistataks „ettevõtja" staatus, kuna samamoodi nagu erasektori pankadel ja kindlustusettevõtjatel puudub tal käive, mis annaks õiguse sisendkäibemaks maha arvata.

51. Asukohakokkuleppe artikli 8 lõike 1 sõnastusest laiem tõlgendus on lubamatu. Kindlasti ei ole kõnealuse sätte laiendav tõlgendamine, erinevalt EKP argumentidest, lubatud privileegide protokolli artikli 3 teise lõiguga.

52. Privileegide protokoll sisaldab EKP jaoks volitusnormi, mis volitab teda iseseisvalt sõlmima rahvusvahelise õiguse lepinguid liikmesriikidega. EKP on neid volitusi kasutanud läbirääkimistel asukohakokkuleppe üle, mille tingimused täpsustavad privileegide protokolli üldisi sätteid. Järelikult koondab ainuüksi asukohakokkuleppe artikli 8 lõige 1 privileegide protokolli normid täpsustatuna ja lõplikuna mõlema poole jaoks siduval moel. Peale selle pidasid asukohakokkuleppe üksikasjade üle läbirääkimisi mõlema poole asjatundjad, kes olid teadlikud sellest, et EKP-le ruumide üürile andmine on maksuvaba käive ja käibemaksuga maksustamise osas valikuvabaduse kasutamine ei ole

võimalik, sest EKP ei ole ettevõtja. Vaatamata sellistele ühemõttelistele normidele ei nõudnud EKP läbirääkimiste ajal üüriküsimustes kunagi erikohtlemist.

54. Igatahes ei saa privileegide protokolli artikli 3 teist lõiku kohaldada vahetult, sest puudub võimalus kontrollida kaudselt tasutud maksu täpset suurust, mida üürileandja pidi tegelikult tasuma kõrvalkulude puhul, mis tekkisid just nimelt seoses EKP-le, mitte teistele üürnikele osutatud teenustega, ja sama võimatu on tõendada, et tegemist on tõepoolest nimetatud maksusummade edastamisega EKP-le ja mitte üüri üldise tõusuga. Niivõrd, kuivõrd EKP pooldab privileegide protokolli vahetut kohaldamist, puudub Euroopa Kohtul asukohakokkuleppe vahekohtuklausli alusel pädevus.

53. Saksamaa valitsus lükkab ümber EKP väite, et privileegide protokolli artikli 3 teise lõigu mõtte ja eesmärgi kohaselt on asukohakokkuleppe artikli 8 lõiget 1 võimalik tõlgendada laiemalt. Privileegide protokolli eesmärk on siinkohal säilitada EKP sõltumatus ja tagada, et asukohariik ei saaks põhjendamatut kasu sellest, et EKP asub tema territooriumil. Kumbki neist eesmärkidest ei ole ohus. Eelkõige ei saa Saksamaa Liitvabariik sellest, et üürile andmine on maksuvaba käive, mingit rahalist kasu EKP arvel, sest bürooruumide üürile andmine EKP-le toimub samadel tingimustel nagu muudele klassikaliselt kõne alla tulevatele üürnikele, nagu erasektori pangad või kindlustusfirmad, üürile andmine. Kuna üürileandja ei tohi sisendkäibemaksu maha arvata, laekub käibemaks Saksamaa riigikassasse mitte EKP asjaomaste maksete tõttu, vaid üürileandja ja temale kaupu müünud või teenuseid osutanud ettevõtja vaheliste suhete tõttu. Kaupu müünud või teenuseid osutanud ettevõtja maksab kaupadelt või teenustelt tasutud käibemaksu Saksamaa riigikassasse. See maks jääb lõplikult riigikassale, kuna üürileandja ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Riigikassa saab niisiis maksutulu EKP ja tema üürileandja vahelistest sooritustest sõltumatult.

B. *Hinnang*

1. Asukohakokkuleppe artikli 8 lõike 1 ja privileegide protokolli artikli 3 teise lõigu omavaheline suhe

55. Privileegide protokolli artikli 3 teine lõik näeb „[a]lati kui võimalik" ette vallas- ja

kinnisvara hinnas sisalduvate kaudsete maksude hüvitamise.

56. Asukohakokkuleppe artikli 8 lõige 1 sätestab hüvitamise kasuks otsustades maksuvabastuse vormi ja kehtestab täiendavad tingimused taotluse nõude, miinimumsumma kindlaksmääramise ja tasutud maksu eraldi väljatoomise näol. Samuti täpsustab asukohakokkuleppe artikli 8 lõige 1, et privileegide protokolli artikli 3 teises lõigus nimetatud kaudsete maksude ja müügimaksude puhul on tegemist käibemaksuga. Asukohakokkuleppe artikli 8 lõike 1 kohaldamisala on seega privileegide protokolli artikli 3 teise lõiguga võrreldes kitsam. Võrreldes privileegide protokolli artikliga 3 on asukohakokkuleppe artikli 8 lõige 1 erinorm, mida seetõttu kohaldatakse esmajärjekorras.

57. Euroopa Kohtu piiratud pädevuse tõttu on käesoleva hagi põhjendatuse jaoks nagunii ainumäärav, kas EKP esitatud nõue tuleneb asukohakokkuleppe artiklist 8. Kõnealuse sätte tõlgendamisel vaidlevad pooled eelkõige selle üle, kas asukohakokkuleppe artikli 8 viide osundab privileegide protokolli artikli 3 teisele lõigule, võttes selle samas asukohakokkuleppesse üle.

58. Asukohakokkuleppe viienda põhjenduse kohaselt peab see „kehtestama" privileegid ja immuniteedid. Juba selline sõnavalik näitab, et kõnealune kokkulepe reguleerib EKP privileege ja immuniteete lõplikult, seega tuleb välistada privileegide protokolli kaasamine.

59. EKP tasutud käibemaksu tagastamise nõue tuleneb asukohakokkuleppe artikli 8 lõike 1 järgi privileegide „protokolli artikli 3 teisest lõigust tulenevalt", seda siiski teatud lisatingimustel. Ka selline sõnastus viitab sellele, et asukohakokkuleppe artikli 8 lõige 1 sisustab osundatud privileegide protokolli sätet, olles seega „rakendussäte". Kui asukohakokkuleppega oleks soovitud võimaldada sellest kaugemale ulatuvat tuginemist privileegide protokollile või sätestada samasisuline norm, oleks kasutatud teistsugust sõnastust, näiteks „kahjustamata" või „vastavalt". Väljendi „tulenevalt" kasutamine seevastu viitab sellele, et asukohakokkulepe on teadlikult täpsustav ja seab seejuures hüvitamisele

täiendavad tingimused, millega piiratakse hüvitamise võimalusi.

60. Asukohakokkuleppe artikli 8 lõikes 1 on käibemaksu tagastamise eeldustena kehtestatud ettevõtja arvel eraldi märgitud käibemaksusumma, kaupade ja teenuste otstarbe määratlemine kui „EKP ametlikuks kasutuseks", võlgnetava maksusumma teatav miinimumsuurus ja maksu tegelik tasumine ettevõtjale EKP poolt. Eelkõige võlgnetava maksusumma miinimumsuuruse (siin konkreetsel juhul 50 Saksa marka) kehtestamine tähendab samuti — nagu arvel eraldi märkimise nõue — olulist, privileegide protokollis nimetamata piirangut. Esimest ei ole aga vastupidi vaidlusalusele nõudele kahtluse alla seatud.

61. Privileegide protokoll ise sõnastab artikli 3 teises lõigus üksnes liikmesriikide kohustuse siis, „kui on võimalik" näha ette kaudsete maksude tagastamine. Kohustus kasutada „sobivaid" meetmeid jätab liikmesriikidele lisaks märkimisväärse kaalutlusõiguse.

62. Vastupidi sellele näeb privileegide protokolli artikli 3 esimene lõik ette lähemalt täpsustamata vabastuse igasugustest maksudest. See norm seab nagu artikli 3 teine lõik ainult raamid, mida sisustab asukohakokkulepe. Raamsätetena ei saa aga kumbagi normi vahetult kohaldada, nii et privileegide protokoll ise ei anna veel maksuvabastust.

63. Selle poolest erineb käesolevas menetluses käsitletav privileegide protokolli artikli 3 teise lõigu säte otsustaval määral privileegide protokolli artikli 11 punktist b selle 18. aprilli 1951. aasta redaktsioonis, mis oli aluseks kohtuasjas 6/60 tehtud otsusele, millele EKP on viidanud. [14] Kõnealune varasem kord nägi ette tingimusteta ja sõnaselgelt kehtestatud vabastuse. Ent kuna selle esemeks oli „vabastamine kõikidest maksudest seoses ühenduse makstavate palkade ja tasudega", reguleerib see hoopis teistsuguseid asjaolusid kui käesolevas asjas vaidlusalune artikli 3 teine lõik.

64. Sama kehtib ka privileegide protokolli artikli 13 teise lõigu kohta, millele on viidanud EKP ja mis näeb samuti tingimusteta ette, et „ametnikud ja muud töötajad [...] on vabastatud siseriiklikest maksudest seoses ühenduse makstava palga ja tasu-

14 — 16. detsembri 1960. aasta otsus kohtuasjas 6/60: Humblet v. Belgia (EKL 1960, lk 1165).

dega". Seda käsitlev kohtupraktika, millele EKP viitab [15], on käesolevas asjas seetõttu sama vähe kasutatav nagu privileegide protokolli artikli 12 punkti b käsitlev praktika. [16] Ka privileegide protokolli artikkel 12 sätestab, ilma et liikmesriik seda peaks sisustama, ise tingimusteta normi, et „ühenduse ametnikele ja töötajatele on liikmesriigi territooriumil ette nähtud [...] privileegid ja immuniteedid".

65. Ka viidatud kohtuasi 2/68 [17] puudutas täiesti teistsugust normi, mis erinevalt privileegide protokolli artikli 3 teisest lõigust andis vahetud õigused ja garantiid. Asjaomane Euroopa Aatomienergiaühenduse (edaspidi „EURATOM") privileegide ja immuniteetide protokolli artikkel 1 nägi ette, et liikmesriigi ametiasutustel on õigus taotleda volitusi sunnimeetmete kehtestamiseks. Selleks ei olnud vaja täiendavat liikmesriigi regulatsiooni. Seda EURATOM-i privileegide protokolliga vahetult antud õigust ei tohtinud kokkuleppega välistada.

66. Viidatud kohtupraktika, mille kohaselt ei saa asukohakokkulepe neid (juba antud) õigusi ja garantiisid kitsendada, [18] saab aga mõjutada ainult juhtumeid, kus privileegide protokoll annab õigused ja garantiid vahetult.

67. Asukohakokkuleppe artikli 8 lõikest 1 tulenev privileegide protokolli artikli 3 teise lõigu täpsustus reguleerib muu hulgas ulatuslikult ja lõplikult käibemaksu tagastamise võimaluste küsimust, mistõttu nõudeõigust ei saa põhjendada privileegide protokollile tuginemisega.

2. Õigus käibemaksu tagastamisele asukohakokkuleppe artikli 8 lõike 1 alusel

68. Asukohakokkuleppe artikli 8 lõige 1 sätestab siinkohal ühemõtteliselt ja vaidlusi välistavalt, et käibemaksu tagastamine tuleb kõne alla ainult siis, kui käibemaksusumma on arvel eraldi märgitud. Poolte vahel puudub vaidlus selles, et see ei olnud nii

15 — 24. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 260/86: komisjon *v.* Belgia (EKL 1988, lk 955) ja 22. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas 333/88: Tither *v.* Commissioners of Inland Revenue (EKL 1990, lk I-1133); 25. mai 1993. aasta otsus kohtuasjas C-263/91: Kristoffersen (EKL 1993, lk I-2755) ja 14. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-229/98: Van der Zwalmen ja Massart *v.* Belgia (EKL 1999, lk I-7113).

16 — 18. märtsi 1986. aasta otsus kohtuasjas 85/85: komisjon *v.* Belgia (EKL 1986, lk 1149).

17 — 17. detsembri 1968. aasta otsus kohtuasjas 2/68: Ufficio imposta di consumo Ispra *v.* komisjon (EKL 1968, lk 654).

18 — Eespool 17. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus 2/68.

kõnealuste üürimaksete ja kõrvalkulude puhul. Asukohakokkuleppe artikli 8 lõike 1 alusel ei teki järelikult õigust EKP arvates kaudselt tasutud käibemaksu tagastamisele.

69. Kui tagastamine peaks olema võimalik, oleksid pooled võinud seda reguleerida asukohakokkuleppes, kuivõrd „kaudselt tasutud kaudsete maksude" probleem ei ole uus. [19] Ent kuna nad mitte ainult ei loobunud asjaomase korra kehtestamisest, vaid on asukohakokkuleppe artikli 8 lõike 1 sõnastusega sellistel asjaoludel tagastamise hoopis välistanud, ei tule tagastamine kõne alla.

70. Asukohakokkuleppe pooled olid selleks samuti volitatud, et niisugune kord kehtestada. Seda ei välista ka kuuenda käibemaksudirektiivi sätted.

71. Nõukogu poolt EÜ artikli 300 alusel ühenduse nimel sõlmitud lepingud on ühenduse õiguse seisukohast EÜ artikli 234 esimese lõigu punkti b kohaselt ühenduse institutsiooni õigusaktid ja seega ühenduse õiguskorra osa. [20] Hierarhiliselt asuvad need esmase ja teisese õiguse vahel (vt EÜ artikli 300 lõiked 6 ja 7).

72. Isegi kui EKP sõlmitud kokkuleppeid ei saa kvalifitseerida lepingutena EÜ artikli 300 järgi, on ikkagi tegemist ühenduse lepingutega. See asjaolu ja nende eristaatus eriliste õigusaktidena toetab arusaama, et neid tuleb mõneti käsitleda kui ühenduse lepinguid EÜ artikli 300 tähenduses. Nii võiks neile ühenduse lepinguid reguleerivate normide järgi omistada sama koha õigusnormide hierarhias nagu ühenduse lepingutele. Liikmesriigi ja EKP vahelise lepinguna, mis paikneb esmase ja teisese õiguse vahel, ei tuleks asukohakokkulepet seetõttu mõõta kuuenda käibemaksudirektiivi mõõdupuuga. Küsimust, kas kuues käibemaksudirektiiv nõuab samalaadsetel juhtudel liikmesriigi maksuõiguses sisendkäibemaksu mahaarvamise võimaluse kehtestamist, ei ole vaja käesoleva, asukohakokkuleppe artikli 8 lõikele 1 tugineva tagastusnõude raames käsitleda.

19 — Vt ka Muller, „International organizations and their officials: to tax or not to tax?", *LJIL 1993*, 47, 61.

20 — 30. aprilli 1974. aasta otsus kohtuasjas 181/73: R. ja V. Haegeman v. Belgia (EKL 1974, lk 449, punkt 2).

73. Loomulikult ei välista see seda, et asjaomased õigusküsimused võiksid olla EÜ artikli 234 kohase eelotsusemenetluse eesmeks eesmärgiga tõlgendada kuuendat käibemaksudirektiivi. Seda, kas Saksa õigus rikub ühenduse õiguse norme, eeskätt kuuendat käibemaksudirektiivi, võiks seevastu kontrollida liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses EÜ artikli 226 alusel.

74. Kõigist neist kaalutlustest nähtub, et hagi tuleb jätta rahuldamata põhjendamatuse tõttu.

VI. Kohtukulud

75. Kodukorra artikli 69 lõike 2 kohaselt on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna Saksamaa Liitvabariik on asjaomase nõude esitanud ja EKP on kohtuvaidluse täies ulatuses kaotanud, tuleb kohtukulud mõista välja EKP-lt.

VII. Ettepanek

76. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku langetada järgmine otsus:

1) jätta hagi rahuldamata;

2) mõista kohtukulud välja Euroopa Keskpangalt.