KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NIILO JÄÄSKINEN
esitatud 20. mail 2010[1]

1. Käesolev liikmesriigi kohustuste rikkumise menetlus puudutab kolmandate riikide isikute, kelle asukoht on väljaspool Euroopa Liitu ning kes osutavad finants- ja kindlustusteenuseid samuti väljaspool Euroopa Liitu asuvatele klientidele, õigust arvata maha või saada tagasi Euroopa Liidus omandatud kaupade ja teenuste eest tasutud sisendkäibemaks.

2. Komisjon palub Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Ühendkuningriik on teatavate tehingute puhul keeldunud sisendkäibemaksu mahaarvamise või tagastamise nõuet rahuldamast, siis on nimetatud liikmesriik rikkunud kohustusi, mis tulenevad käibemaksudirektiivi artiklitest 169, 170 ja 171[2] ning kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikest 1.[3]

3. Käibemaksudirektiivi artiklite 169 ja 170 kohaselt on kõigil maksukohustuslastel õigus sisendkäibemaks maha arvata või saada see tagasi kolmel artiklis 169 loetletud juhul.[4] Käibemaksudirektiivi artikli 169 punkt c[5] puudutab finants- ja kindlustustehinguid, kui teenuse saaja asub väljaspool Euroopa Liitu.

4. Samas ei nimetata maksutagastuste rakenduskorras,[6] mis sisaldub kolmandates riikides asuvate isikute osas kolmeteistkümnendas käibemaksudirektiivis, sellist maksutagastuse võimalust finants- ja kindlustustehingute puhul. Selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud, et liikmesriik tagastab kogu käibemaksu, kuivõrd selliseid kaupu ja teenuseid kasutatakse käibemaksudirektiivi artikli 169 punktides a ja b nimetatud tehinguteks,[7] kuid selles ei viidata sõnaselgelt

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006 L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv"). Nimetatud artiklitega asendati nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (ELT 1977 L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv") artikli 17 lõiked 3 ja 4.

3 – Nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnes direktiiv 86/560/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1986 L 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129; edaspidi „kolmeteistkümnes käibemaksudirektiiv").

4 – Käibemaksudirektiivi artiklid 169 ja 170 (endine kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõige 3).

5 – Endine kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 3 punkt c.

6 – Tulenevalt käibemaksudirektiivi artiklist 171 (endine kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõige 4), milles viidatakse nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksandale direktiivile 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1979 L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79; edaspidi „kaheksas käibemaksudirektiiv") ja kolmeteistkümnendale käibemaksudirektiivile.

7 – Endised kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 3 punktid a ja b.

finants- ja kindlustusteenustele, mis sisalduvad punktis c.

I. Õiguslik raamistik

Euroopa Liidu õigus

5. Komisjon on seisukohal, et finants- ja kindlustustehingud tuleb lugeda hõlmatuks kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikega 1, kuna selline kohustus tuleneb olemuslikult käibemaksusüsteemi sisemisest loogikast.

Kuues käibemaksudirektiiv ja käibemaksudirektiiv

8. Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala olid algselt sätestatud kuuenda käibemaksudirektiiv artiklis 17.[8] Alates 1. jaanuarist 2007 kehtivas käibemaksudirektiivis[9] sõnastatakse kuues käibemaksudirektiiv uuesti, kuid kavatsuseta muuta selle sisu.[10]

6. Ühendkuningriik omakorda on seisukohal, et tema õigusnormid on kooskõlas kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 selge sõnastusega ning seega ei ole ta Euroopa Liidu õigust rikkunud.

7. Seega on Euroopa Kohtu ees lihtne, kuid keeruline ülesanne valida õigusnormi grammatilise ja teleoloogilise tõlgenduse vahel, millest viimane võib paremini sobida käibemaksusüsteemi kui tervikuga.

8 – Artikli 17 lõiked 2, 3 ja 4 muudeti kuuenda käibemaksudirektiivi artikliga 28f, mis lisati kolme nõukogu direktiiviga: nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; EÜT eriväljaanne 09/01, lk 160); nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes – teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274); ja nõukogu 26. aprilli 2004. aasta direktiiviga 2004/66/EÜ, millega kohandatakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiive 1999/45/EÜ, 2002/83/EÜ, 2003/37/EÜ ja 2003/59/EÜ ning nõukogu direktiive 77/388/EMÜ, 91/414/EMÜ, 96/26/EÜ, 2003/48/EÜ ja 2003/49/EÜ kaupade vaba liikumise, teenuste osutamise vabaduse, põllumajanduse, transpordipoliitika ja maksustamise valdkondades Tšehhi Vabariigi, Eesti, Küprose, Läti, Leedu, Ungari, Malta, Poola, Sloveenia ja Slovakkia ühinemise tõttu (ELT L 168, lk 35).

9 – Käibemaksudirektiivi artikkel 413.

10 – Käibemaksudirektiivi põhjendused 1 ja 3.

Vastavad artikli 17 sätted sisalduvad nüüd käibemaksudirektiivi artiklites 168–171. [11]

9. Käibemaksudirektiivi artiklite 169 ja 170 [12] kohaselt on igal maksukohustuslasel „õigus käibemaks maha arvata" või „taotleda käibemaksu tagastamist", kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks: [13]

„[…]

a) seoses artikli 9 lõike 1 [14] teises lõigus nimetatud majandustegevusega väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, tehtavad tehingud, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis;

b) […]; [15]

c) tehingud, mis on maksust vabastatud artikli 135 lõike 1 [16] punktide a–f kohaselt, kui teenuse saaja asub väljaspool [Euroopa Liitu] või kui nimetatud tehingud on vahetult seotud [Euroopa Liidust] välja ekspordiks ettenähtud kaupadega."

10. Käibemaksudirektiivi artiklis 171 [17] on sätestatud, et käibemaks tagastatakse vastavalt kaheksandas käibemaksudirektiivis (Euroopa Liidus asuvate isikute puhul) ja kolmeteistkümnendas käibemaksudirektiivis (väljaspool Euroopa Liitu asuvate isikute puhul) sätestatud rakenduskorrale.

11 – Käibemaksudirektiivi XII lisa „Vastavustabel" kohaselt vastab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 28f lõige 1, mis asendab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 3 punktid a, b ja c, käibemaksudirektiivi artikli 169 punktidele a, b, c ning artikli 170 punktidele a ja b. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 28 lõige 1, mis asendab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 4, vastab käibemaksudirektiivi artiklile 171.

12 – Endine kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõige 3.

13 – On huvitav märkida, et kui kuuendas käibemaksudirektiivis kasutatakse seoses mahaarvamise õigusega inglise keeles sõna „right", siis käibemaksudirektiivis on kasutusel sõna „entitlement". Ma ei leia siiski, et sellest tuleneks nende sätete oluline erinevus, kuna seadusandja ei ole sellist muudatust sõnaselgelt ära märkinud.

14 – Selles sättes on määratletud majandustegevusena tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

15 – See punkt ei ole käesolevas kohtuasjas oluline. See puudutab erandeid, mis on seotud kaupade tarnete ja teenuste osutamisega ühendusesiseselt, teatavate veoteenuste ja rahvusvaheliste vedudega, impordiga, eksporditehingutena käsitatavate tehingutega, vahendajate kaudu osutatud teenustega ning rahvusvahelise kaubandusega seotud tehingutega.

16 – Endised kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13B punktid a ja d, st finants- ja kindlustustehingud.

17 – Endine kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõige 4.

Kaheksas käibemaksudirektiiv

11. Artikkel 2 reguleerib tagastamist:

„Iga liikmesriik tagastab väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasele, kes ei ole registreeritud teise liikmesriigi territooriumil, vastavalt allpool toodud sätetele käibemaksu, mis on võetud tema poolt kõnealuse riigi territooriumil osutatud teenustelt või tarnitud vallasvaralt või kauba impordilt selle riigi territooriumile, kui kõnealuseid kaupu või teenuseid kasutatakse [kuuenda käibemaksudirektiivi] artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks ja artikli 1 punktis b nimetatud teenuste osutamiseks."

territooriumil registreerimata maksukohustuslasele järgnevalt sätestatud tingimustel kogu käibemaksu, mida viimane on maksnud teistele maksukohustuslastele riigi territooriumil talle pakutud teenuste või tarnitud vallasasjade eest või kaupade importimisel riiki, kuivõrd sellised kaupu ja teenuseid kasutatakse [kuuenda käibemaksudirektiivi] artikli 17 lõike 3 punktides a ja b nimetatud tehinguteks või käesoleva direktiivi artikli 1 punkti 1 alapunktis b nimetatud teenuste pakkumiseks."

13. Kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi sõnastuses viidatakse endiselt kuuendale käibemaksudirektiivile, st selle artikli 17 lõike 3 punktidele a ja b, ehkki pärast seda on jõustunud käibemaksudirektiiv.

Kolmeteistkümnes käibemaksudirektiiv

12. Kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 on sõnastatud sarnaselt. Selles sätestatakse:

„1. Ilma et see piiraks artiklite 3 ja 4 kohaldamist, tagastab iga liikmesriik igale ühenduse

Siseriiklik õigus

14. Tulenevalt 1994. aasta käibemaksuseadu-se (Value Added Tax Act 1994) artiklitest 26 ja 39, 1999. aasta määruse teatavate kaupade käibemaksu kohta (Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999) artiklist 3 ning 2004. aasta käibemaksueeskirjade muudatuste (Value Added Tax (amendment) (No. 4) Regulations 2004) eeskirjast 190 ei ole

väljaspool Euroopa Liitu asuvatel ettevõtjatel õigust saada tagasi käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c nimetatud tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu.

II. Kohtueelne menetlus

15. Ühendkuningriik muutis oma õigusnorme 2004. aastal tulenevalt Court of Appeal of England and Wales'i poolt tehtud kohtuotsusest, milles leiti, et kuna kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 3 punktis c nimetatud tehingutele ei ole viidatud kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1, puudub õigus sisendkäibemaks maha arvata. [18]

16. Selle muudatuse tõttu saatis komisjon Ühendkuningriigile märgukirja, milles seadis kahtluse alla Ühendkuningriigi uute õigusnormide vastavuse Euroopa Liidu õigusele. Kuna komisjoni ei rahuldanud Ühendkuningriigi vastus tema märgukirjale ja sellele järgnenud põhjendatud arvamusele, esitas ta käesolevas asjas hagi EÜ artikli 226 alusel. [19]

III. Analüüs

A. *Ajaline kohaldamisala*

17. Ühendkuningriik väidab, et tema kohustuste rikkumist puudutav komisjoni hagi on seotud ajavahemikuga alates käibemaksudirektiivi jõustumisest 1. jaanuaril 2007, sest põhjendatud arvamuses nimetatakse ainult käibemaksudirektiivi artikleid 169, 170 ja 171, mitte kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikeid 3 ja 4. Artikli 17 lõikeid 3 ja 4 mainitakse ainult märgukirjas, mis saadeti Ühendkuningriigile enne käibemaksudirektiivi jõustumist.

18. Komisjon on aga seisukohal, et see ei mõjuta käesolevat hagi, kuna kahe direktiivi artiklite sõnastus ei erine märkimisväärselt.

19. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi põhineda ainult põhjendatud arvamuses juba esitatud faktilisel ja õiguslikul alusel. [20]

18 – Kohtuasi WHA Limited and others *v.* HM Commissioners of Customs and Excise, 2004, STC 1081, punktid 123–125.

19 – Nüüd Euroopa Liidu toimimise lepingu artikkel 258 (ELT 2008 C 115, lk 47).

20 – 16. detsembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-210/91: komisjon *vs.* Kreeka (EKL 1992, lk I-6735, punkt 10 ja selles viidatud kohtupraktika).

20. Samas ei puuduta see minu arvates selliseid olukordi nagu käesolevas kohtuasjas. Selle reegli eesmärk on tagada, et järgitakse liikmesriigi õigust esitada vastuväiteid ning et liikmesriik teaks, milles tema vastu esitatud hagi seisneb. [21]

B. *Kas liikmesriikidel on kohustus tagastada käibemaks kolmandates riikides asuvatele isikutele, kes teevad finants- ja kindlustustehinguid?*

23. Rikkumismenetluses on komisjoni kohustus tõendada, et liikmesriik on rikkunud aluslepingust tulenevaid kohustusi.

21. Käesolevas asjas nende õiguste rikkumise oht puudub. Märgukirja ja põhjendatud arvamuse faktiline ja õiguslik alus on sama. Ühendkuningriigi soov piirata hagi ulatust ei kuulu minu hinnangul rahuldamisele, kuna käibemaksudirektiivi eesmärk oli sõnastada uuesti kuues käibemaksudirektiiv ilma selle sisu muutmata. [22] Lisaks on komisjoni poolt märgukirjas nimetatud artiklid sõnaselgelt samastatud põhjendatud arvamuses nimetatud artiklitega. [23] Kui nõukogu oleks kavatsenud muuta enne käibemaksudirektiivi kehtinud õiguslikku režiimi, oleks ta käibemaksudirektiivi artiklis 412 ära märkinud, et käibemaksudirektiivi artiklid 169–171 sisaldavad seni kehtinud õiguslikku režiimi muutvaid sätted. [24] Nõukogu ei ole seda teinud.

24. Seda tõendamiskohustust on käesolevas asjas raske täita, sest õigusnormi selget ja ühemõttelist sõnastust arvestades peavad selle õigusnormi teistsugusel viisil tõlgendamiseks olema erilised põhjused. [25]

1. Kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 sõnastus

22. Seetõttu ei tuleb hagi piirata Ühendkuningriigi pakutud ajavahemikuga.

25. Kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 grammatiline tõlgendus ei luba tagastada käibemaksu kolmandates riikides asuvatele isikutele, kes teevad finants- ja kindlustustehinguid.

21 – 11. juuli 1984. aasta otsus kohtuasjas 51/83: komisjon *vs.* Itaalia (EKL 1984, lk 2793, punkt 4); hilisematest kohtuotsustest vt 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-274/07: komisjon *vs.* Leedu (EKL 2008, lk I-7117, punkt 20).

22 – Käibemaksudirektiivi põhjendus 3.

23 – Vastavalt käibemaksudirektiivi XII lisale, kus artikli 28f punkti 1 osas märgitakse, et see asendab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõiked 2, 3 ja 4.

24 – Käibemaksudirektiivi põhjenduse 3 viimane lause.

25 – 28. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-263/06: Carboni e derivati (EKL 2008, lk I-1077, punkt 48); 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-48/07: Les Vergers du Vieux Tauves (EKL 2008, lk I-10627, punkt 44).

26. Euroopa Kohtu tõlgendus ei tohiks minna liiga kaugele õigusnormi tegelikust sõnastusest. Kui normis on sõnaselgelt sätestatud, et see kehtib punktide a ja b suhtes, siis ei saa seda tõlgendada nii, et see kehtib ka punkti c suhtes, ilma et eemaldutaks selle sätte keelelisest tähendusest.

27. Samas ei pruugi grammatiline tõlgendus ja selge tähendus olla sünonüümid,[26] kuna sätte sõnasõnaline tähendus võib olla mitmeti mõistetav.

28. Kui sätte sõnastus on mitmeti mõistetav või vastuoluline, võib Euroopa Kohus loobuda grammatilisest tõlgendusest sellise tõlgenduse kasuks, mis on rohkem kooskõlas kõnealuse õigusakti eesmärkidega.

29. Ühelt poolt ei ole kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 mitmeti mõistetav: nagu Ühendkuningriik märkis, viidatakse tekstis kahele kolmest kuuenda käibemaksudirektiivi punktist numbrite ja kirjatähtede abil, mis on sümbolid, mitte sõnad. Sellised sümbolid ei saa erinevalt sõnadest olla mitmeti mõistetavad, nii et esimesel pilgul ei ole vaja nende tähendust uurida.

30. Samas ei ole kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 ja käibemaksudirektiivi artikkel 169 omavahel kooskõlas.

31. Seetõttu on vaja analüüsida käibemaksudirektiivi artikli 169 ja kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 eesmärke. Direktiivide põhjendustes ei viidata kõnealuste sätete eesmärkidele. Sellises olukorras on kasulik analüüsida nende sätete kujunemislugu ning ettevalmistavaid materjale.

2. Kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 tõlgendus

32. Käibemaksudirektiivi artikli 169 punkti c või kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 3 kehtestamise põhjused ei ole selgelt avaldatud üheski dokumendis. Siiski on mõned kommentaatorid väitnud, et mahaarvamise või tagasisaamise võimalus seati sisse, et tagada Euroopa Liidu finants- ja kindlustusteenuste pakkujatele võrdsed konkurentsitingimused rahvusvahelistel finantsturgudel, seades sisse võimaluse leevendada mõju, mida avaldab maksude kumuleerumine, st kaupade ja teenuste ostudes sisalduv tagastamatu varjatud sisendkäibemaks, mis koormab teenusepakkujate kulude struktuuri.[27]

26 – Kohtujurist Mayras 24. jaanuari 1980. aasta ettepanek kohtuasjas 67/79: Fellinger, milles kohtuotsus tehti 28. veebruaril 1980 (EKL 1980, lk 535, lk 550).

27 – Henkow, O., *Financial Activities in European VAT*, Kluwer Law International, 2008, lk 286.

33. Euroopa Liidus on finants- ja kindlustusteenused vabastatud käibemaksust, [28] millest tuleneb, et ei tohiks olla õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kuna maksuvabade teenuste eest ei pea käibemaksu tasuma. [29] Ilma mahaarvamise või vastava tagasisaamise võimaluseta oleksid Euroopa Liidus asuvad ning finants- ja kindlustustehinguid tegevad maksukohustuslased sunnitud enda kanda jätma mahaarvamatu sisendkäibemaksu, mis kaasneb väljaspool Euroopa Liitu asuvate klientidega tehtavate tehingutega. Kuna nad kannavad sisendkäibemaksu mahaarvamisvõimaluse puudumise suuremate kulude näol edasi oma klientidele, oleksid kõnealused Euroopa Liidu maksukohustuslased ebasoodsas konkurentsiolukorras võrreldes teiste õiguskordade maksukohustuslastega, kelle kulude struktuur ei sisalda varjatud käibemaksu.

34. Seega näib, et mahaarvamise või tagasisaamise võimalus on soovitatav selleks, et säilitada Euroopa Liidu finantssektori rahvusvahelist konkurentsivõimet.

35. See poliitiline valik ei tähenda siiski seda, et samad võimalused tuleks anda ka kolmandate riikide isikutele, kes teevad finants- ja kindlustustehinguid.

36. Ehkki on tõsi, et kõikidel maksukohustuslastel, sealhulgas väljaspool Euroopa Liitu asuvatel, on võimalus saada maksutagastusi, kuna Euroopa Liidu käibemaksusüsteemi kohaselt on maksukohustuslase määratlus kõikehõlmav, [30] ei ole väljaspool Euroopa Liitu asuvatele isikutele antud tingimusteta õigust nõuda maksutagastust kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 3 alusel. Selle direktiivi artikli 17 lõige 4 lubas algselt liikmesriikidel tagasimaksest keelduda või kehtestada lisatingimusi väljaspool Euroopa Liitu asuvatele isikutele. Hiljem kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõiget 4 muudeti, lisades sellesse kõigepealt viite kaheksandale käibemaksudirektiivile ja seejärel ka kolmeteistkümnendale käibemaksudirektiivile. Kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi kohaselt on maksutagastuse andmisel endiselt võimalik kehtestada teatavaid erandeid: liikmesriigid võivad seada maksu tagastamise sõltuvusse kolmandate riikide poolt kumuleeruvate käibemaksude osas antavatest võrreldavatest soodustustest [31] ning liikmesriigid võivad nõuda maksuesindaja määramist. [32]

37. Kolmeteistkümnes käibemaksudirektiiv võeti vastu alles pärast nõukogus peetud pikki läbirääkimisi, mida tuli läbi viia eeskätt seetõttu, et ei suudetud kokku leppida kuludes, mille osas käibemaks tagastamisele ei kuulu. [33]

38. Kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi põhjendustes on öeldud, et selle direktiivi

28 – Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 135 (endine kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 13).

29 – 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-4/94: BLP (EKL 1995, lk I-983, punkt 28); vt ka 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-302/93: Debouche (EKL 1996, lk I-4495, punkt 16).

30 – Käibemaksudirektiivi artikkel 9.

31 – Kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 2.

32 – Kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 3.

33 – Terra, B. ja Kajus, J., *A guide to the European VAT directive*s, IBFD, 2004, 11.6.4 „The Thirteenth VAT Directive".

eesmärk on tagada kaubandussuhete ühtlane areng väljaspool Euroopa Liitu asuvate riikidega. [34]

39. Kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi kohta tehtud ettepaneku põhjenduste kohaselt on selle direktiivi eesmärk samuti kõrvaldada väljaspool Euroopa Liitu asuvate ettevõtjate erinev kohtlemine liikmesriikide poolt, kuna sellised erinevused põhjustasid kaubavahetuse häireid Euroopa Liidu sees. [35]

40. Lisaks on kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi kohta tehtud ettepaneku põhjendustes sõnaselgelt viidatud enne kaheksanda käibemaksudirektiivi vastuvõtmist valitsenud olukorrale ja peetud läbirääkimistele. [36] Nende kahe ettepaneku põhjenduste koosmõjust nähtub, et kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi eesmärk oli laiendada Euroopa Liidu ettevõtjatele ette nähtud kohtlemist ka väljaspool Euroopa Liitu asuvatele ettevõtjatele.

41. Selles suhtes ilmneb kaheksanda käibemaksudirektiivi ettevalmistavatest materjalidest, et kaheksandat käibemaksudirektiivi peeti kõigest esimeseks meetmeks, millega rakendatakse põhimõte, et käibemaks tagastatakse kõikidele mitteresidendist maksukohustuslastele, ning sellele pidid hiljem järgnema kolmandate riikide residendist isikute maksutagastuse probleemi lahendusettepanekud. [37] Nimelt pidas Euroopa Parlament ka ühenduses ja sellest väljaspool asuvate maksukohustuslaste eristamist mitterahuldavaks, sest see tõi maksustamisel kaasa teatava kumuleerumise, mis on vastuolus käibemaksusüsteemi põhimõtetega. [38]

42. Nii käsitleti kolmeteistkümnendas käibemaksudirektiivis osaliselt samu probleeme kui kaheksandas käibemaksudirektiivis: liikmesriikide poolt kohaldatavatest erinevatest käibemaksu tagastamise reeglitest tulenevate Euroopa Liidu sisese kaubavahetuse häirete vältimist.

43. Komisjoni hinnangul tähendab see, et neid kahte direktiivi tuleb tõlgendada ühtemoodi. Tema väite kohaselt ei ole võimalik, et finants- ja kindlustusteenused sisalduvad ühes direktiivis, kuid mitte teises.

44. See, kas teise direktiivi samamoodi sõnastatud sätte tõlgenduse võib analoogia

34 – Kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi põhjendus 2.

35 – Kolmeteistkümnenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord kohta tehtud ettepaneku (KOM(82) 443) põhjenduste punktid 3 ja 4.

36 – Eelviidatud kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi kohta tehtud ettepaneku põhjenduste punkt 4.

37 – Euroopa Parlamendi resolutsiooni, mis sisaldab Euroopa Parlamendi arvamust seoses Euroopa Ühenduste Komisjoni poolt nõukogule tehtud ettepanekuga kaheksanda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1979 C 39, lk 14; edaspidi „Euroopa Parlamendi resolutsioon"), punkt 3.

38 – Eelviidatud Euroopa Parlamendi resolutsioon, punkt 4.

alusel üle kanda, tuleb otsustada kõnealuste kahe direktiivi eesmärke arvestades. [39]

45. Hoolimata kaheksanda ja kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi osaliselt kattuvatest eesmärkidest, ei leia ma, et käesolevas kohtuasjas tuleks neid direktiive tõlgendada samamoodi, kuna kaheksas käibemaksudirektiiv puudutab Euroopa Liidus, ent kolmeteistkümnes käibemaksudirektiiv kolmandates riikides asuvaid maksukohustuslasi.

46. Ühendkuningriigi hinnangul on põhjendatud see, et finants- ja kindlustustehinguid tegevaid maksukohustuslasi, kes kuuluvad kaheksanda käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse, koheldakse erinevalt nendest maksukohustuslastest, kes kuuluvad kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse, kuna aluslepingute võrdse kohtlemise ja diskrimineerimiskeelu põhimõtted kohalduvad esimesena nimetatud, mitte viimasena mainitud maksukohustuslastele.

47. Selline lähenemisviis on kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, mille kohaselt tuleb kõiki õigusnorme tõlgendada kõrgema tasandi õigusnormide kohaselt ning eelistada tuleb tõlgendust, mis on kooskõlas nende kõrgema tasandi õigusnormidega. [40] Nii võivad Euroopa Liidus asuvate maksukohustuslaste kohtlemisel olla teistsugused tulemused kui väljaspool Euroopa Liitu asuvate maksukohustuslaste kohtlemisel.

48. Asjaomastes ettevalmistavates materjalides ei mainita otsesõnu finants- ja kindlustusteenuste kohtlemist. Samas ei ole minu arvates tähtsusetu, et algses ettepanekus kaheksanda käibemaksudirektiivi kohta viidati üldiselt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikele 3, ent lõpuks vastu võetud direktiivis viidatakse ainult selle artikli punktidele a ja b. Sellest nähtub, et seadusandja otsustas kaalutletult finants- ja kindlustusteenused välja jätta, sest seda tagajärge pidi algset komisjoni ettepanekut muutes kindlasti märgatama.

49. Komisjon väidab käesolevas kohtuasjas, et punkti c väljajätmine kaheksandast käibemaksudirektiivist oli eksitus. Nad viitavad oma seisukoha toetuseks kaheksanda käibemaksudirektiivi kohta tehtud ettepaneku põhjendustele, kus komisjon selgitab, et punkti c kohaldamisalasse kuuluvaid olukordi hakkab tõenäoliselt hõlmama punkt a. Nüüd komisjon möönab, et see seisukoht on peaaegu kindlasti ekslik.

50. Mind ei veena argument, et väljajätmine oli eksitus. Isegi kui see oleks tõsi, ei oleks sellel minu arvates mingit õiguslikku tähtsust. Pean ebausutavaks, et sellist eksitust ei oleks parandatud nüüdseks, mil kaheksanda käibemaksudirektiivi koostamisest on möödunud kolm aastakümmet, eriti kuna nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivis 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt

39 – 9. veebruari 1982. aasta otsus kohtuasjas 270/80: Polydor ja RSO Records (EKL 1982, lk 329, punktid 14–18). Vt hilisematest kohtuotsustest 12. novembril 2009. aasta otsus kohtuasjas C-351/08: Grimme (EKL 2009, lk I-10777, punkt 29).

40 – 13. detsembri 1983. aasta otsus kohtuasjas 218/82: komisjon *vs.* nõukogu (EKL 1983, lk 4063, punkt 15). Vt hilisematest kohtuotsustest 4. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-457/05: Schutzverband der Spirituosen-Industrie (EKL 2007, lk I-8075, punkt 22).

[käibemaksudirektiivile] maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (edaspidi „direktiiv 2008/9"), [41] mis jõustus 2008. aastal, ei ole seda väidetavat eksitust parandatud.

51. Seetõttu ei saa minu hinnangul selgelt kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 eesmärgi ega seadusandliku kujunemisloo alusel järeldada, et selles sättes viidatakse käibemaksudirektiivi artikli 169 punktile c.

3. Kas on mõjuvaid põhjuseid kalduda kõrvale sõnasõnalisest tähendusest?

52. Minu hinnangul saab komisjoni hagi rahuldada ainult juhul, kui ta suudab tõendada, et on olemas mõjuvad põhjused tõlgendada kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1 vastupidi selle sõnastusele. Leian, et niisugune tõlgendamine eeldab seda, et kolmeteistkümnendal käibemaksudirektiivil või käibemaksudirektiivi artikli 169 punktil c puudub tähendus või mõju, välja arvatud juhul, kui kolmeteistkümnendat käibemaksudirektiivi tõlgendatakse nii, et selles sisaldub vaikimisi viide nimetatud sättele.

41 – ELT 2008 L 44, lk 23.

53. Tõlgendust, mis on kooskõlas tõlgendatava teksti aluseks oleva põhimõttega, tuleb eelistada tõlgendusele, mis muudaks selle põhimõtte mittetõhusaks või tähendusetuks. [42]

54. Samas ei kaotaks käesoleval juhul ei kolmeteistkümnes käibemaksudirektiiv ega käibemaksudirektiivi artikli 169 punkt c oma tähendust ega mõju, kui Euroopa Kohus jätaks kehtima kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 sõnasõnalise tähenduse: käibemaksudirektiivi artikli 169 punkt c kohalduks endiselt asjaomases liikmesriigis asuvatele isikutele ning kolmeteistkümnes käibemaksudirektiiv oleks endiselt kohaldatav maksutagastuste osas väljaspool Euroopa Liitu asuvatele isikutele, kelle suhtes kehtivad vahetult teised kaks käibemaksudirektiivi artikli 169 punkti.

55. Lisaks väidab komisjon, et kolmeteistkümnes käibemaksudirektiiv on pelgalt rakendusmeede ning normide vastuolu korral tuleb ülimuslikuna käsitada käibemaksudirektiivis sätestatud käibemaksu mahaarvamise ja tagasisaamise õigust.

56. Käibemaksudirektiivi artiklis 171 viidatakse sõnaselgelt kaheksandale ja kolmeteistkümnendale käibemaksudirektiivile kui „rakenduskorrale". Selle alusel saab neid

42 – 4. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 157/86: Murphy jt (EKL 1988, lk 673, punkt 10); 22. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 187/87: Land de Sarre jt (EKL 1988, lk 5013, punkt 19). Vt hilisematest kohtuotsustest 9. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-174/05: Zuid-Hollandse Milieufederatie ja Natuur en Milieu (EKL 2006, lk I-2443, punkt 20).

pidada käibemaksudirektiivi suhtes teisesteks õigusaktideks.

57. Kuues ja kolmeteistkümnes käibemaksudirektiiv ning samuti ka käibemaksudirektiiv on loomulikult õigusnormide hierarhias võrdsed, kuna nad on kõik nõukogu direktiivid, mis on vastu võetud samade aluslepingu sätete alusel. Seega on välistatud nende vahel *lex superior*-põhimõtte kohaldamine. Nende direktiivide suhteline omavaheline normatiivne hierarhia erineb nende ja aluslepingute vahelisest hierarhiast.

58. Põhimõtteliselt tähendab see, et kolmeteistkümnendas käibemaksudirektiivis sisalduv rakenduskord võib erineda kuuenda käibemaksudirektiivi sätetest. On mõeldav, et seadusandja otsustab varasemat õigusakti rakendades jätta mõned selle sätted rakendamata ning teeb seeläbi rakendatavas aktis vaikimisi muudatuse või vähemalt jätab asjaomaste sätete rakendamise hilisemaks otsustamiseks. [43]

59. Mõistlik on siiski lähtuda eeldusest, et juhul, kui rakendava õigusakti sättel on tõlgendusruumi, peaks tõlgendades püüdma saavutada kooskõla algse õigusaktiga.

60. Nii ongi Euroopa Kohus leidnud, et kaheksanda direktiivi eesmärk ei ole seada kahtluse alla kuuenda direktiiviga rakendatud süsteemi, vaid ühtlustada käibemaksu tagastamise õigust, nagu on ette nähtud kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikes 3. [44] Sellest loogikast tulenevalt tuleb kaheksanda käibemaksudirektiivi artiklit 2 pidada kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõiget 3 kinnitavaks ning sama kehtib ka kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 puhul.

4. Järeldus selle kohta, kas on olemas kohustus tagastada käibemaks kolmandate riikide isikutele, kes teevad finants- ja kindlustustehinguid

61. Minu hinnangul puudub liikmesriikidel praeguses Euroopa Liidu õiguse arengufaasis iseenesest kohustus tagastada käibemaks käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c nimetatud maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole Euroopa Liidus.

62. Leian, et käibemaksusüsteemi erinevaid mahaarvamisi ja maksutagastusi puudutavad reeglid peegeldavad rahanduspoliitilisi valikud, mitte loogilisi või õiguslikke vajadusi. Näited ajaloost tõendavad, et seadusandja

43 – Tuleb lisada, et see on võimalik ainult sama normatiivse tasandi õigusaktide puhul. Hierarhiliselt madalamal normatiivsel tasandil paiknev Euroopa Liidu rakendusmeede või siseriiklik rakendus- või ülevõtmismeede ei või muuta rakendatava õigusakti normide tähendust ega reguleerimisala ulatust.

44 – Eespool 32. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas Debouche, punkt 18; 15. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-35/05: Reemtsma Cigarettenfabriken (EKL 2007, lk I-2425, punkt 25).

võib mõnikord käibemaksu valdkonnas teha seadusandlikke valikuid, mis on majanduslikust või maksupoliitika vaatenurgast ebajärjekindlad või isegi mittetoimivad. [45]

63. Isegi kui komisjoni poolt ette pandud kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 tõlgendus sobiks maksupoliitika vaatenurgast praeguse käibemaksusüsteemiga paremini, ei ole selline tõlgendus kooskõlas kõnealuse sätte sõnastusega, eriti arvestades seda, et seadusandja on otsustanud teadlikult selle küsimuse reguleerimata jätta. [46] Seega tuleb see lünk parandada seadusandjal. [47]

64. Ühendkuningriigi seisukoht põhineb tema poolt ülevõtmisele ja kohaldamisele kuuluva käibemaksudirektiivi sätte selgel ja ühemõttelisel sõnastusel. Õiguskindluse põhimõttega on vastuolus tõlgendus, mille kohaselt kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 viitab käibemaksudirektiivi artikli 169 punktile c, kui selline tõlgendus ei tulene kasutatud sõnastusest. [48] Ühendkuningriik võib tugineda õiguskindluse põhimõttele, mis on eriti oluline maksuõiguse valdkonnas, kus nii maksukohustuslased kui ka maksuhaldurid peavad toetuma oma seisukohtades Euroopa Liidu õigusakti sõnastusele.

65. Pean komisjoni seisukohta problemaatiliseks ka põhiseaduslikkuse ja institutsionaalsest vaatenurgast. Kui ta tõepoolest leiab, et kaheksanda ja kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi tekstis on eksitusest tulenev lünk, siis ei ole mõistlik, et ta olukorra parandamiseks ei kasuta oma seadusandliku algatuse õigust. Ta käitub just vastupidiselt: kordab väidetavat eksimust oma ettepanekus uue direktiivi 2008/9 kohta ning samal ajal algatab rikkumismenetluse liikmesriigi vastu, kes tugineb asjaomase sätte sõnasõnalisele tähendusele.

66. Lõpuks tõstatab komisjon ka kaks praktilist probleemi, mis tekivad juhul, kui tõlgendada kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1 nii, et selles ei viidata käibemaksudirektiivi artikli 169 punktile c. Esiteks muutuks kaheksanda käibemaksudirektiivi tõlgendus ebakindlaks, kuna nii kaheksanda kui kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikkel 2 on sõnastatud sarnaselt, ning teiseks osutuks enamik liikmesriike kolmeteistkümnenda

45 – Varem tuli käibemaksusüsteemiga manipuleerida peamiselt mahaarvamiste valdkonnas, et maksustamisel oleks võimalik vältida oluliselt kõrgemat maksumäära võrreldes sellega, mis kuuluks tasumisele kumuleeruva käibemaksu süsteemi alusel. Selline sekkumine „puhtasse" käibemaksusüsteemi toimub veel tänapäevalgi. Näiteks seati sisse *butoir* ehk „puhvrireegel", mille kohaselt võib piirata mahaarvamise summat tasumisele kuuluva käibemaksu summaga ning näha ette ülejäägi ülekandmise järgmisesse perioodi. See reegel on endiselt lubatud vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 183 (endine kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 18 lõige 4. Vt Terra, B., „Developments in VAT – the deduction of input tax", *VAT monitor*, 7. osa, nr 2, märts/aprill 1996, lk 52.

46 – Nagu professor Kaarle Makkonen on väljendanud: seadusandja võib olla tujukas. Vt Makkonen, K., *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie*, Annales Universitatis Turkuensis Ser. B Humaniora 93, Turku 1965, lk 203.

47 – 9. juuli 1981. aasta otsus kohtuasjas 169/80: Gondrand ja Garancini (EKL 1981, lk 1931, punktid 16 ja 17). Vt ka selles kohtuasjas esitatud kohtujurist Slynni ettepaneku viimast punkti, lk 1949. Vt kõige hilisematest kohtuotsustest 11. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-170/08: Nijemeisland (EKL 2009, lk I-5127, punkt 44).

48 – 1. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-247/08: Gaz de France - Berliner Investissement (EKL 2009, lk I-9225, punkt 38). On huvitav märkida, et isegi hoolimata sellest, et nimetatud kohtuasjas käsitletavaid sätteid oli seadusandja hilisema direktiiviga muutnud, lükkas Euroopa Kohus tagasi tõlgenduse, mis põhines õigusakti eesmärkidel ja süsteemil, eelistades sätte sõnasõnalist tõlgendust.

käibemaksudirektiivi rikkujateks, kuna nad praegu võimaldavad maksutagastusi isikutele, kelle asukoht ei ole Euroopa Liidus ning kes teevad käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis c nimetatud tehinguid.

67. Minu hinnangul ei saa kumbagi neist praktilistest kaalutlustest käsitada õiguspärase juriidilise põhjendusena selleks, et tõlgendada kolmeteistkümnenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõiget 1 nii, et selles viidatakse käibemaksudirektiivi artikli 169 punktile c.

68. Lisaks võib sellised raskused ületada, kehtestades kohased õigusnormid, mis selgitavad tagasimakse õiguse ulatust selliste finants- ja kindlustustehinguid tegevate isikute puhul, kelle asukoht ei ole Euroopa Liidus, kui seda peetakse pärast käesoleva kohtuasja lahendamist vajalikuks.

IV. Ettepanek

69. Esitatud põhjendustest lähtudes olen seisukohal, et komisjon ei ole suutnud tõendada, et Ühendkuningriik on rikkunud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikleid 169–171 või nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord artikli 2 lõiget 1. Teen seetõttu Euroopa Kohtule ettepaneku jätta hagi rahuldamata.