KOHTUJURISTI ETTEPANEK

L. A. GEELHOED

esitatud 25. märtsil 2004 [1]

I. Sissejuhatus

1. Käesolev kohtuasi puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas [2] (edaspidi „kuues direktiiv") artikli 13 C osa tõlgendamist. Cour d'appel (Luksemburgi apellatsioonikohus) soovib teada, kas kuuenda direktiivi artikli 13 C osaga on kooskõlas asjaomases artiklis sätestatud valikuõiguse kasutamisest tuleneva käibemaksu mahaarvamine sõltuvusse seadmine sellest, kas maksuhaldurilt on saadud eelnevalt nõusolek, millel ei ole tagasiulatuvat mõju. Teiste sõnadega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult, kas liikmesriikidele antud võimalus määrata valikuõiguse kasutamise tingimused („Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala ning kehtestavad selle kasutamise üksikasjaliku korra.") on piiratud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse põhimõttega.

1 — Algkeel: hollandi.

2 — EÜT L 145, lk 1.

II. Õiguslik raamistik

A. *Ühenduse õigusnormid*

2. Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis b ja C osas on sätestatud:

„B. Muu maksuvabastus

Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

b) kinnisvara liising [mõiste „liising" asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „üürileandmine"] ja rendileandmine [...]

[...]

C. Valikuõigus

Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

a) kinnisvara rendileandmine ja üürileandmine;

[...]

Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala ning kehtestavad selle kasutamise üksikasjaliku korra."

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

3. Suurhertsogi 7. märtsi 1980. aasta määrus, mis kehtestab kinnisvaratehingute käibemaksuga maksustamise valikuõiguse piirid ja tingimused [3] (edaspidi „suurhertsogi määrus") artiklis 1 lubatakse

„valida, kas kohaldada käibemaksu järgmistele kinnisvaratehingutele:

[...]

b) [igal isikul], kes kirjaliku eraõigusliku lepinguga annab kinnisvara rendile või üürile maksukohustuslasele".

4. Suurhertsogi määruse artikkel 3 sätestab:

„Valikuõigust võib kasutada vaid kinnisvarale, mida täies osas või segakasutuse korral valdavas osas kasutab [...] rentnik tegevuseks, millelt ta võib sisendkäibemaksu maha arvata [...]".

3 — *Mémorial* 1980 A, lk 242.

5. Suurhertsogi määruse artikkel 5 määrab:

„Valikuõiguse kasutamiseks tuleb kaudsete maksude ametile esitada kirjalik valikuavaldus nõusoleku saamiseks.

[...]

Üürileandmise korral lubatakse maksu kohaldada alates valikuavalduse nõusoleku andmise kuule järgneva kuu esimesest päevast. Haldusotsus tuleb teha ühe kuu jooksul avalduse esitamisest."

6. Suurhertsogi määruse artikkel 7 lõige 2 kõlab järgmiselt:

„Kinnistu hoonestamise puhul võib omanik sisendkäibemaksu maha arvata alles pärast valikuavalduse nõusoleku saamist kinnistu hilisema [...] rendileandmise osas. Amet võib siiski anda omanikule loa sisendkäibemaks tehtud kulutuste ulatuses maha arvata juhul, kui on võimalik kindlalt tuvastada, et on täidetud käesoleva määruse artiklis 3 sätestatud tingimus, ja omanik kohustub pärast ehituse valmimist esitama valikuavalduse."

III. Hagi aluseks olevad asjaolud

7. Osaühing Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (edaspidi „VOK") arvas aastatel 1993 ja 1994 sisendkäibemaksu maha kinnistult, mida ta on alates jaanuarist 1993 andnud rendile, näidates arvetel ära käibemaksu.

8. 29. juunil 1993. aastal teatas VOK Administration de l'enregistrement et des domaines'ile (edaspidi „amet") maksustamise valikuõiguse kasutamisest. Asjakohane nõusolek anti 30. juunil 1993 ning jõustus 1. juulil 1993, kuigi VOK oli seisukohal, et käibemaksu peab saama maha arvata alates rendileandmise algusest (1. jaanuaril 1993).

9. Amet lükkas nõusolekus suurhertsogi määruse artikli 5 alusel tagasi 50% ulatuses sisendkäibemaksu mahaarvamise, kuna mahaarvamisõigus tekib alates nõusoleku jõustumise hetkest.

10. Amet väljastas teate, et on omal algatusel parandanud käibemaksudeklaratsiooni.

11. Ameti direktorile esitatud VOK kaebuse osas tegi direktor 1998. aasta jaanuaris otsuse, mille alusel väljastati 1998. aasta veebruaris uued parandusteated. Ameti direktor oli seisukohal, et kinnistu kasutamine algas 1. jaanuarist 1993.

12. Kuna valikuõigus jõustus alles 1. juulist 1993, siis ei olnud rentimine 1993. aasta esimesel poolaastal käibemaksuga maksustatav. Sisendkäibemaksu sai seetõttu maha arvata ainult 50% ulatuses, mille tõttu on õigustatud käibemaksudeklaratsiooni parandamine. Teiselt poolt leidis ameti direktor, et 1993. aasta valikuvõimaluse kasutamise tõttu on vajalik 1994. aastal teine parandus, mille kohaselt 9/10 1993. aastal mahaarvamata käibemaksust tuleb parandada VOK-i kasuks. Selle tulemusena ei ole võimalik maha arvata 50% 1/10-ndikust sisendkäibemaksust, st 5% sellest maksust, ja see tuleb VOK-il ise tasuda.

13. VOK esitas Tribunal d'arrondissement de Luxembourg'ile (Luxembourgi piirkonna esimese astme kohus, Luksemburg) hagi ameti ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi peale, milles taotles ameti poolt 1993. ja 1994. aasta teadetes tehtud paranduste kehtetuks tunnistamist. Tribunal d'arrondissement de Luxembourg rahuldas hagi 7. novembri 2001. aasta otsusega.

14. Seejärel esitasid amet ja Luksemburgi Suurhertsogiriik otsuse peale apellatsioonkaebuse Cour d'appel'ile.

15. Cour d'appel otsustas 18. juuni 2003. aasta otsusega kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 13 C osa esimese lõigu punkt a lubab liikmesriigil, kes on kasutanud võimalust anda maksukohustuslastele valikuõigus kinnisvara rendile- ja üürileandmise maksustamise suhtes, panna sisendkäibemaksu tervikuna mahaarvamine sõltuvusse sellest, kas maksuhaldurilt on saadud eelnevalt nõusolek, millel ei ole tagasiulatuvat mõju?"

16. Amet, Luksemburgi valitsus, VOK ja komisjon esitasid vastavalt Euroopa Kohtu põhikirja artiklile 20 kirjalikud märkused.

IV. Õiguslik hinnang

17. Kas liikmesriik, kes on kasutanud võimalust anda oma maksukohustuslastele kuuenda direktiivi artikli 13 C osas ette nähtud valikuõigus kinnisvara rendile- ja üürileandmise maksustamise suhtes, võib seada sisendkäibemaksu tervikuna mahaarvamise sõltuvusse maksuhalduri eelneva nõusoleku saamisest?

18. Vastus sellele küsimusele sõltub peamiselt kuuenda direktiivi artikli 13 C osa teise lõigu tõlgendamisest. Kas liikmesriigile antud võimalus piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala ning kehtestada selle kasutamise üksikasjalik kord sisaldab võimalust piirata ka käibemaksu valikuõiguse kasutamist nõusoleku andmise järgsete tehingute puhul?

19. VOK ja komisjon on selles küsimuses seisukohal, mis esmapilgul on ameti ja Luksemburgi valitsuse omaga täiesti vastupidine.

20. VOK-i ja komisjoni argumendid tuginevad Euroopa Kohtu praktikale, mille kohaselt põhimõtteline õigus kohesele ja täielikule sisendkäibemaksu mahaarvamisele on üks käibemaksusüsteemi aluspõhimõtetest.

21. Selles osas viitavad nad eelkõige otsustele kohtuasjades Molenheide jt, Schloßstraße ja Breitsohl [4].

22. VOK järeldab sellest kohtupraktikast, et suurhertsogi määrusega kehtestatud eelkontrolli ja eelneva nõusoleku süsteem ei ole maksudest kõrvelehoidmise ja maksustamise vältimise ennetamiseks vajalik, kuna järgnev kontrollimine on sama tõhus või isegi tõhusam kui eelnev kontroll. Sellest tuleneb, et asjaomases menetluses on rikutud proportsionaalsuse põhimõtet, nagu seda on sedastatud Molenheide kohtuotsuse punktides 45 ja 46.

23. VOK leiab, et eelkõige ei luba kuuenda direktiivi artikli 13 C osa liikmesriikidel kohaldada sellist nõusoleku andmise süsteemi, millega on tegemist käesolevas eelotsuseküsimuse menetluses.

24. Liikmesriikidel võimaldatakse küll artikli 13 C osa kohaselt määrata valikuõiguse kasutamise tingimused rendileandmise

4 — 18. detsembri 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt (EKL 1997, lk I-7281, punkt 47), 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-396/98: Schloßstraße (EKL 2000, lk I-4279, punkt 36) ja 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl (EKL 2000, lk I-4321, punkt 34).

puhul, kuid niipea, kui need tingimused on täidetud, nagu käesoleval juhul, kohaldatakse selliseid käibemaksustamise põhimõtteid nagu sisendkäibemaksu mahaarvamise ja proportsionaalsuse põhimõte.

25. VOK on seega arvamusel, et artikli 13 C osa esimese lõigu punkt a ei luba liikmesriikidel, kes on kasutanud võimalust anda oma maksukohustuslastele kinnisvara rendile- ja üürileandmise puhul valikuõigus, panna sisendkäibemaksu tervikuna mahaarvamist sõltuvusse sellest, kas maksuhaldurilt on eelnevalt saadud nõusolek, millel ei ole tagasiulatuvat mõju.

26. Komisjon on jõudnud samale järeldusele nagu VOK. Eelkõige leiab ta, et kuuenda direktiivi artikli 13 C osas sätestatud õigus ei ole absoluutne, vaid sealjuures tuleb arvestada kuuenda direktiivi sõnastust ja mõtet. Komisjon viitab siinjuures ka otsustele kohtuasjades Becker ja Armbrecht. [5]

27. Viimati nimetatust tuleneb, et eelneva nõusoleku andmine, mis võimaldab siseriiklikel ametiasutustel kontrollida, kas riigi kehtestatud tingimused valikuõiguse kasutamiseks on täidetud, on küll esmapilgul põhjendatud ega pole ühegi kuuenda direktiivi põhimõttega vastuolus.

28. Seevastu tundub ebaõiglane õigusnorm, mille kohaselt maksukohustusliku tegevuse algus ei vasta sellise tegevuse tegelikule algusele, juhul kui amet on tuvastanud, et valikuõigust tegelikult võib kasutada. Sellistel juhtudel, nagu käesolevas asjas, kui avaldus on ametile esitatud pärast maksukohustusliku tegevuse algust, kaotab maksukohustuslane tagasiulatuvuse puudumise tõttu osa talle kuuluvast mahaarvamisõigusest.

29. Keeldumine tagasiulatuva nõusoleku kohaldamisest ja seega maksukohustuslase tegevuse tegelikust algusest pärast normaalse maksustamissüsteemi kohaldamist oleks niisiis põhjendamatu meede. Nii luuakse olukord, kui maksukohustuslane on jätkuvalt sisendkäibemaksuga koormatud, mida tuleks vältida.

30. Tagasiulatuva jõu puudumine ei ole ka seetõttu õigustatud, et juhul kui valikuõiguse kasutamisega ei nõustuta või muudetakse tingimusi nõusoleku saamiseks, jääb liikmesriigile ikka võimalus kuuenda direktiivi artikli 20 alusel mahaarvamist korrigeerida.

5 — 19. jaanuari 1982. aasta otsus kohtuasjas 8/81: Becker (EKL 1982, lk 53, punkt 38) ja 4. oktoobri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-291/92: Armbrecht (EKL 1995, lk I-2775).

31. Amet ja Luksemburgi valitsus väidavad, et suurhertsogi määrusega ettenähtud nõusoleku andmise üle otsustamise menetlus on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 13 C osaga. See tingimus annab liikmesriikidele võimaluse anda oma maksukohustuslastele maksustamise valikuvõimalus ja siduda asjaomase õiguse teatud kasutamiskorraga, mille osas on neile antud lai kaalutlusõigus.

32. Oma väite kaitseks viitavad nad otsustele kohtuasjades Becker ja Belgocodex. [6]

33. Nõusoleku andmise üle otsustamise menetlus on kasutamiskord, mis ei sõltu sellest, mida võimaldab kuuenda direktiivi artikli 13 C osa. See võimaldab ametil hinnata, kas maksustamisviisi valivad maksukohustuslikud rendileandjad vastavad materiaalsetele tingimustele, st käesoleval juhul, kas rentnik ise on maksukohustuslane, kellel on õigus oma sisendkäibemaksu maha arvata.

34. Luksemburgi süsteem ei riku selliseid põhilisi käibemaksualaseid põhimõtteid nagu sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kuna maksukohustuslasel on võimalus oma valikuavaldus esitada eelnevalt ja saada sel juhul nõusolek õigel ajal selleks, et sisendkäibemaks kohe ja täielikult maha arvata. Ainult juhul, kui avaldus on esitatud alles pärast kinnisasja rendileandmist — põhikohtumenetluses kuus kuud hiljem — ei saa rendileandja sisendkäibemaksu kohe ja täielikult maha arvata. Ta peab ootama ameti nõusolekut ja võib alles seejärel taotleda olukorra parandamist.

35. Sisendkäibemaksu kohese ja täieliku mahaarvamise võimaluse piiramine on seetõttu ainult kaudne valikuõiguse ja sellega seotud kasutamiskorra tagajärg, nii nagu kuuenda direktiivi artikli 13 C osas ette on nähtud. Luksemburgi Suurhertsogiriigi poolt valitud nõusoleku andmise üle otsustamise menetluse eesmärk ja mõju ei ole suunatud kuuenda direktiivi artikli 13 C osas sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse rikkumisele.

36. Amet ja Luksemburgi valitsus väidavad lõpuks, et see menetlus on õigustatud põhjusel, et rendileandjate jaoks on oluline nii vara kui võimalik teada saada, et nad võivad sisendkäibemaksu maha arvata. Sellega välditakse hilisemaid majanduslikke raskusi. Asjaomane menetlus teenib ainult maksude täpse määramise ja maksudest kõrvelehoidmise ja maksustamise vältimise ennetamise eesmärki.

6 — 3. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-381/97: Belgocodex (EKL 1998, lk I-8153, punkt 17).

37. Toimikust tuleneb, et Luksemburgi valitsus on soovinud kasutada kuuenda direktiivi artikli 13 C osast tulenevat võimalust loobuda kuuenda direktiivi artikli 13 B osast tulenevast maksuvabastusest kinnisvara rendile- ja üürileandmise osas.

38. Suurhertsogi määruse sõnastusest tuleneb, et Luksemburgi valitsus on sidunud maksukohustuslaste valikuõiguse teatud tingimuste ja eeldustega.

39. Asjaomase määruse artikkel 3 sisaldab põhimõttelist maksustamise valikuvõimaluse piirangut: valikuõigust võib kasutada vaid kinnisvara puhul, mida täies osas või segakasutuse korral valdavas osas kasutab rentnik tegevuseks, millelt ta võib sisendkäibemaksu maha arvata.

40. Suurhertsogi määruse artiklist 7 ja artiklist 5 tulenevate piiravate tingimuste puhul ettenähtud eelneva nõusoleku andmise üle otsustamise menetluste vahel on selles mõttes lahutamatu seos, et Luksemburgi ametiasutustel peab olema võimalus eelnevalt hinnata, kas majandustegevus, mille osas sisendkäibemaksu mahaarvamist taotletakse, vastab artikli 7 eeldustele.

41. Nii Luksemburgi valitsus kui ka komisjon on oma kirjalikes märkustes rõhutanud seda seost ja vajadust hinnata valikuõiguse piiramist ja valikuõiguse kasutamise eelduste esinemist.

42. Luksemburgi valitsus ja komisjon on sellest järeldanud, et kuna nõusoleku andmise üle otsustamise menetlus on liikmesriikide valikuõiguse piiramise võimaluse loogiline tulemus, ei ole see ebaproportsionaalne.

43. Asjaomane lõppjäreldus tundub mulle täielikult õigustatud kuuenda direktiivi artikli 13 B ja C osa süsteemi valguses, kus artikli 13 C osas ettenähtud valikuõiguse piiramise võimalus on erand järgnevatest artikli 13 B osas esinevatest laiematest eranditest.

44. Ühelt poolt Luksemburgi valitsuse ning teisalt VOK ja komisjoni arvamuste erinevus on keskendunud eelkõige suurhertsogi 7. märtsi 1980. aasta määruse artikli 5 viimasele lõikele. Selle sätte kohaldamine võib kaasa tuua maksukohustuslase ilmajäämise osadest kuuenda direktiivi artiklis 17 ettenähtud mahaarvamisõigustest. See tagajärg võib saabuda eelkõige juhtudel, nagu

seda on käesolev, kui valikuavaldus esitatakse ametile pärast maksukohustusliku tegevuse algust.

45. Komisjon ja VOK rõhutavad mitmetele Euroopa Kohtu otsustele viidates mahaarvamisõiguse kui ühe käibemaksusüsteemi põhialuse tähtsust, mida liikmesriigid võivad riivata ainult äärmisel vajadusel. Sellist äärmist vajadust käesoleval juhul ei esine. Seetõttu tuleb suurhertsogi määruse artikli 5 viimases lõikes sisalduvat mittetagasiulatuvuse sätet vaadelda kui mahaarvamisõiguse ebaproportsionaalset riivet ja seega kui ühenduse õiguse rikkumist.

46. Ka juhul, kui ma jagan neid komisjoni kaalutlusi, mis puudutavad mahaarvamisõiguse tähendust käibemaksusüsteemi põhialusena, ei saa ma käesoleval juhul ühineda komisjoni lõppjäreldusega.

47. Nii nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud,[7] on liikmesriikidel artikli 13 C osa sätete raames lai kaalutlusõigus.

7 — Vt ka otsus kohtuasjas Becker (viidatud 5. joonealuses märkuses, punkt 38) ja otsus kohtuasjas Belgocodex (viidatud 6. joonealuses märkuses, punkt 17).

48. Põhimõtteliselt on liikmesriikidel võimalus maksukohustuslaste valikuõigust materiaalses ja ajalises mõttes piirata, nii nagu käesoleval juhul on tehtud. Materiaalne piirang tuleneb suurhertsogi määruse artiklist 7, samas kui ajalised piirangud on sätestatud selle määruse artiklis 5.

49. Õiguskindluse vaatepunktist tulenevalt ei ole mul suurhertsogi määrusele etteheiteid: maksukohustuslased saavad eelnevalt teada majandustegevuse liigid, mille osas valikuõigus kehtib, maksustamise alguse ajahetke ja lõpuks ka formaalsused, mida nad selleks järgima peavad.

50. Ka mahaarvamispõhimõtte valguses tundub mulle asjaomane regulatsioon põhjendatud. Iga maksukohustuslane, kes järgib suurhertsogi määruse selget korda ja täidab õigel ajal formaalsused, võib olla kindel sisendkäibemaksu mahaarvamise võimalikkuses. Seni, kuni on järgitud asjaomast nõusoleku andmise üle otsustamise menetlust, ei riiva see määrus seega mahaarvamispõhimõtet.

51. Selline säte nagu suurhertsogi määruse artikli 5 viimane lõige ei teeni muud eesmärki kui pärast nõusoleku saamist kasutatud valikuõiguse jõustumishetke määra-

mine. Nii nagu Luksemburgi valitsus õigustatult märkis, ei ole selle sätte eesmärk ja mõju mahaarvamisõiguse piiramine. Juhtudel, kui maksukohustuslane teeb maksustatavaid tehinguid, aga ei esita õigel ajal maksustamise valikuavaldust ja seega ei saa siseriiklikus õigusaktis ettenähtud nõusolekut, mõjutab selle sätte kohaldamine küll mahaarvamisõigust, kuid see mõju ei ole tingitud mitte siseriiklikest õigusnormidest, vaid maksukohustuslase käitumisest.

52. Neil põhjustel ei ole käsitletavast siseriiklikust õigusnormist tulenev mahaarvamisõigus pandud sõltuvusse selles, kas on saadud eelnev nõusolek, millel ei ole tagasiulatuvat mõju. Kuna nõusoleku andmise üle otsustamise menetluse järgimine võimaldab maksukohustuslasel kohe ja täielikult sisendkäibemaksu maha arvata, ei saa seda menetlust pidada ebaproportsionaalseks. See püsib nõutavates piirides, et saavutada maksude täpse määramise ja maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise ennetamise eesmärk. Lisaks vastab asjaomane menetlus õiguskindluse põhimõtte nõuetele.

V. Ettepanek

53. Esitatud põhjustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata siseriikliku kohtu eelotsuse küsimusele järgnevalt:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikli 13 C osa esimese lõigu punktiga a ei ole vastuolus see, kui liikmesriik, kes on kasutanud võimalust anda oma maksukohustuslastele valikuõigus kinnisvara rendile- ja üürileandmise tehingute maksustamise suhtes, seab maksustamise sõltuvusse valikuõigusele eelneva nõusoleku andmisest juhul, kui nõusoleku andmise üle otsustamise menetlusega võib ainult määrata, kas seaduslikud eeldused on täidetud ja kas asjaomane menetlus on eelkõige suunatud maksudest kõrvelehoidmise ja maksustamise vältimise ennetamisele. Kirjeldatud nõusoleku andmise üle otsustamise menetlus ei riku mahaarvamispõhimõtet juhul, kui selle järgimine tagab maksukohustuslasele kohese ja täieliku sisendkäibemaksu mahaarvamise.