

Kohtuasi C-269/03

Administration de l'enregistrement et des domaines ja

Luksemburgi Suurhertsogiriik

versus

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl

(Cour d'appel'i (Luksemburg) eelotsusetaotlus)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikkel 13 C osa – Kinnisvara rendile- ja üürileandmise tehingute maksuvabastus – Valikuõigus maksustamise suhtes – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Maksuhalduri eelneva nõusoleku saamine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Kuuenda direktiiviga ette nähtud maksuvabastused – Kinnisvara rendile- ja üürileandmise tehingute maksuvabastus – Maksukohustuslaste kasuks rakendatav valikuõigus – Maksuhalduri eelnevast nõusolekust sõltuv mahaarvamisõigus – Lubatavus

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 13 C osa)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 13 C osa esimese lõigu punkti a ja teise lõigu sätetega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik, kes on kasutanud osutatud sätetega pakutud võimalust anda maksukohustuslastele valikuõigus kinnisvara rendile- ja üürileandmise tehingute maksustamise suhtes, võtab vastu õigusnormid, millega enammakstud käibemaksu terviklik mahaarvamine on pandud sõltuvusse sellest, kas maksuhaldurilt on eelnevalt saadud nõusolek, millel ei ole tagasiulatuvat mõju.

(vt punkt 30 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

9. september 2004(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikkel 13 C osa – Kinnisvara rendile- ja üürileandmise tehingute maksuvabastus – Valikuõigus maksustamise suhtes – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Maksuhalduri eelneva nõusoleku saamine

Kohtuasjas C-269/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel

Cour d'appel'i (Luksemburg) 18. juuni 2003. aasta otsusega esitatud ja 20. juunil 2003 Euroopa Kohtus registreeritud eelotsusetaotlus pooleliolevas asjas järgmiste poolte vahel:

Administration de l'enregistrement et des domaines,

Luksemburgi Suurhertsogiriik

ja

Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud A. Rosas ja S. von Bahr (ettekandja),

kohtujurist: L. A. Geelhoed,

kohtusekretär: vanemametnik Múgica Arzamendi,

arvestades kirjalikku menetlust,

- arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:
- administration de l'enregistrement et des domaines ja Luksemburgi valitsus esindaja: *avocat* F. Kremer,
- Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl, esindaja: *avocat* P. Kinsch,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Traversa ja G. Berscheid,

arvestades ettekandja-kohtuniku ettekannet,

olles 25. märtsi 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1, edaspidi „kuues direktiiv”), artikli 13 C osa sätete tõlgendamist.

2 See taotlus kerkis ühelt poolt Administration de l'enregistrement et des domaines (kaudsete maksude amet, edaspidi „amet”) ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi ning teiselt poolt äriühingu Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg Sàrl'i (edaspidi „VOK”), Luxembourgis (Luksemburg) asuva osaühingu vahelises vaidluses seoses käibemaksu suurusega, mille VOK oli kinnisvara üürimise raames maha arvanud.

Ühenduse õigusnormid

3 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.”

Siseriiklikud õigusnormid

4 12. veebruari 1979. aasta muudetud käibemaksuseaduse (*Mémorial A* 1979, lk 451), artikli 44 lõike 1 punkt g sätestab:

„Käibemaksust on vabastatud suurhertsogi määrusega kehtestatud piirides ja tingimustel:

[...]

g) kinnisvara rendile- ja üürileandmine [...].”

5 Selle seaduse artikkel 45 sätestab võimaluse nimetatud seaduse rakendusmäärusega kehtestatud tingimustel vabastust mitte anda.

6 Suurhertsogi 7. märtsi 1980. aasta määrus, mis kehtestab kinnisvaratehingute käibemaksuga maksustamise valikuõiguse piirid ja tingimused (*Mémorial A* 1980, lk 242, edaspidi „suurhertsogi määrus“), on antud 12. veebruari 1979. aasta seaduse rakendamiseks. Selle artikkel 1 võimaldab maksukohustuslastel „valida, kas kohaldada käibemaksu järgmistele kinnisvaratehingutele:

[...]

b) iga isik, kes kirjaliku eraõigusliku lepinguga annab kinnisvara rendile või üürib maksukohustuslasele”.

7 Suurhertsogi määruse artikli 3 esimene lõik sätestab:

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

8 Suurhertsogi määruse artikkel 5 sätestab:

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

Tasulise üleandmise korral tuleb nõusolek saada enne algdokumendi koostamist. Amet otsustab valikuavaldusele nõusoleku andmise ühe kuu jooksul avalduse esitamisest.

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

Vaidlus põhikohtuasjas ja eelotsuse küsimus

9 VOK ehitas Luxembourgis büroohoone, mille ta andis alates 1. jaanuarist 1993 (hoone valmimise kuupäev) üürile äriühinguid kontrollivale firmale. Üürimise algusest saadik on VOK saatnud sellele firmale arveid, kus on käibemaks ära näidatud.

10 VOK otsustas kasutada oma valikuõigust käibemaksuga maksustamise suhtes, esitades 29. juunil 1993 valikuavalduse ameti nõusoleku saamiseks. Nõusolek on antud 30. juunil 1993 ning kehtib alates 1. juulist 1993.

11 VOK esitas käibemaksudeklaratsiooni ja arvas maha kogu käibemaksu, mis oli makstud seoses ehitustöödega.

12 Amet ei andnud suurhertsogi määruse artikli 5 alusel sellegipoolest nõusolekut 50% sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, kuna kuue kuu jooksul 1993. aasta jaanuarist juunini ei maksustatud üürimist käibemaksuga, sest seda nõusolek ei katnud. Seetõttu väljastas ta teate, et on omal algatusel parandanud käibemaksudeklaratsiooni.

13 VOK esitas kaebuse ameti direktorile.

14 Direktori 1998. aasta jaanuari otsuse alusel väljastati 1998. aasta veebruaris uued parandusteated. Esiteks leidis direktor, et kinnistu kasutamise algkuupäev oli 1. jaanuar 1993. Kuna valikuõigus hakkas kehtima alles 1. juulist 1993, ei maksustatud hoone üürimist pool aastat käibemaksuga ja sisendkäibemaksu võib maha arvata vaid kuni 50%, mistõttu 1993. aasta

deklaratsiooni parandus on õigustatud. Teiseks leiab ta, et valikuõiguse kasutamine peaks kaasa tooma 1994. aastal veel teise paranduse, mille kohaselt 9/10 1993. aastal mahaarvamata käibemaksust tuleb parandada VOK-i kasuks. Selle tulemusena ei saa maha arvata 5% sisendkäibemaksu ja see tuleb VOK-il ise tasuda.

15 VOK esitas 1998. aasta märtsis hagi ameti direktori otsuse vastu. Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luksemburg) rahuldas 7. novembri 2001. aasta otsusega VOK-i taotluse, jättes kohaldamata suurhertsogi määruse artikli 5 ja leides, et terve 1993. aasta vältel kuulus VOK-i tegevus käibemaksuga maksustamisele.

16 Amet ja Luksemburgi Suurhertsogiriik esitasid 14. märtsil 2002 selle otsuse peale apellatsioonkaebuse.

17 Kuna Cour d'appel'il tekkis kahtlus, kas Luksemburgi õigusaktides sätestatud nõusolekumenetlus on kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 13 C osa sätetega kinnisvara rendile- ja üürileandmise kohta, uurituna mahaarvamisõiguse põhimõtte valguses, otsustas apellatsioonikohus 18. juuni 2003. aasta otsusega kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 13 [C osa esimese lõigu punkt a] [...] lubab liikmesriigil, kes on kasutanud võimalust anda maksukohustuslastele valikuõigus kinnisvara rentimise ja üürimise maksustamise suhtes, panna sisendkäibemaksu tervikuna mahaarvamine sõltuvusse sellest, kas maksuhaldurilt on saadud eelnev nõusolek, millel ei ole tagasiulatuvat mõju?”

Eelotsuse küsimus

18 VOK ja komisjon väidavad, et kuuenda direktiivi artikli 13 C osa sätteid kinnisvara rendile- ja üürileandmise kohta ei saa tõlgendada nii, et nad võimaldaksid liikmesriikidel vastu võtta selliseid sätteid nagu käesolevas asjas arutlusel, milles sisalduks eelnev nõusolekumenetlus, mis teatavatel juhtudel muudab sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise võimalikuks.

19 Seoses sellega tuleb meenutada, et mahaarvamise õigus on käibemaksusüsteemi üks aluspõhimõte. Tuleb kindlaks määrata, kas selline nõusolekumenetlus nagu Luksemburgi Suurhertsogiriigis kehtestatud, on kuuenda direktiivi artikli 13 C osa sätetega ette nähtud maksustamisvalikuõiguse ebaõige rakendamine, kuna rikub eespool mainitud põhimõtet.

20 Neist sätetest tuleneb, et erandina seadusandja poolt kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis b toodud reeglist, mille kohaselt rendile- ja üürileandmise tehingud on põhimõtteliselt maksuvabad, on liikmesriikidele antud õigus rendile- ja üürileandmise tehinguid maksustada. Õigus mahaarvamistele ei teostu niisiis automaatselt, vaid üksnes juhul, kui liikmesriigid on kasutanud kuuenda direktiivi artikli 13 C osas toodud õigust ja kui maksukohustuslased kasutavad neile antud valikuõigust mahaarvamisi teha.

21 Euroopa Kohus on juba leidnud, et liikmesriigid võivad selle õiguse alusel anda kuuenda direktiiviga ettenähtud vabastuste saajatele võimaluse vabastusest kas igal juhul või teatavates piirides või teatavaid tingimusi täites loobuda. Sellest tuleneb, et liikmesriikidel on kuuenda direktiivi artikli 13 B ja C osa sätete raames avar hindamisruum (vt 3. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-381/97: Belgocodex, EKL 1998, lk I-8153, punktid 16 ja 17).

22 Kuuenda direktiivi artikli 13 C osa teises lõigus toodud õigust kasutades on Luksemburgi Suurhertsogiriik piiranud valikuõiguse olukorraga, kus rentnik ise on mahaarvamise õigusega maksukohustuslane, ja on selle valikuõiguse kasutamise allutanud eelneva nõusoleku menetlusele.

23 Tuleb tõdeda, et vastavalt kohtujuristi ettepanekule kujutab see nõusolekumenetlus kuuenda direktiivi artikli 13 C osa teise lõigu tähenduses selle õiguse kasutamise üksikasjalikku korda.

24 Tuleb kontrollida, kas see üksikasjalik kord võimaldab valikuõigust rakendada mahaarvamise õigust ülemäära kahjustamata.

25 Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja ameti sõnul on nõusolekumenetlus vajalik, et amet saaks kontrollida, kas üldised seadusjärgsed tingimused, eriti just rentniku maksukohustuslaseks olemise kohta, on täidetud. Nad täpsustavad, et see menetlus tagab õiguskindluse, kuna võimaldab omanikku-rendileandjat nii vara kui võimalik teavitada sellest, et kinnisvara üürimist on arvatavasti võimatu käibemaksuga maksustada. Nad lisavad, et menetluse eesmärk on vältida pettust ja kuritarvitusi ning see ei ole mingil juhul mõeldud mahaarvamise õiguse piiramiseks.

26 Sellega seoses tuleb esiteks tunnistada, et kui liikmesriik allutab maksustamisvalikuõiguse teatavatele seadusjärgsetele tingimustele, võimaldab eelneva nõusoleku menetlus nende tingimuste täitmist kontrollida.

27 Teiseks tuleb märkida, et põhikohtuasjas ei ole vaidlust selles, et oleks piisanud, kui huvitatud isik (VOK) oleks esitanud oma valikuavalduse enne üürimise alustamist, st enne 1992. aasta detsembri lõppu, saamaks juba selle kuu jooksul nõusoleku, et juba üürimise algusest 1. jaanuaril 1993 tervikuna kasutada oma õigust mahaarvamisi teha.

28 Seega näib, et nõusolekumenetluse eesmärk ei ole mahaarvamise õiguse piiramine, vaid vastupidi, selle täieliku kasutamise võimaldamine, kui on täidetud teatud tingimused, nimelt valikuavalduse esitamine ja teatava aja jooksul nõusoleku saamine.

29 See, et nõusolekumenetlus ei ole tagasiulatuv, ei muuda seda veel ebaproportsionaalseks. Seda võib vastupidi pidada kasulikuks, kuna ajendab rendileandjaid eelnevalt oma valikuavaldust esitada. Tegelikult ei saa välistada, et tagasiulatuva mõjuga nõusolekumenetlus võiks kaasa tuua vastupidise mõju, kus rendileandjad esitavad oma valikuavalduse hilinemisega, mistõttu menetlus ei suudaks tagada valikuõiguse kasutamise õiget rakendamist ega saavutada käesoleva otsuse punktis 25 mainitud õiguskindlust.

30 Neil tingimustel tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 13 C osa esimese lõike punkti a ja teise lõigu sätetega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik, kes on kasutanud võimalust anda maksukohustuslastele valikuõigus kinnisvara rendile- ja üürileandmise tehingute maksustamise suhtes, võtab vastu õigusnormid, millega sisendkäibemaksu terviklik mahaarvamine on pandud sõltuvusse sellest, kas maksuhaldurilt on eelnevalt saadud nõusolek, millel ei ole tagasiulatuvat mõju.

Kulud

31 Et põhimenetluse poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikus kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamise käigus tekkinud kulusid, välja arvatud nimetatud poolte kulusid, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes otsustab Euroopa Kohus (esimene koda):

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 punkti a ja teise lõigu sätetega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik, kes on kasutanud võimalust anda maksukohustuslastele valikuõigus kinnisvara rendile- ja üürileandmise tehingute maksustamise suhtes, võtab vastu õigusnormid, millega enamakstud käibemaksu terviklik mahaarvamine on pandud sõltuvusse sellest, kas maksuhaldurilt on eelnevalt saadud nõusolek, millel ei ole tagasiulatuvat mõju.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.