

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ANTONIO TIZZANO

esitatud 16. detsembril 2004(1)

Kohtuasi C-376/02

Stichting „Goed Wonen”

versus

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) esitatud eelotsusetaotlus)

Käibemaks – Kuues direktiiv 77/388/EMÜ – Õiguskindlus – Õiguspärane ootus – Siseriiklike õigusnormide muutmine – Kasutusvalduse võõrandamine – Tehing, mis varem oli maksustatav – Maksuvabastus – Tagasiulatuv kohaldamine – Kooskõla

1. Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad) esitas 18. oktoobri 2002. aasta otsusega EÜ artikli 234 alusel Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse, millega ta soovib selgitust, kas siseriiklikud õigusnormid, millega on käibemaksust tagasiulatuvalt vabastatud teatud tehingud, mis varem olid maksustatavad, on vastuolus kuuenda direktiiviga 77/388/EMÜ ning õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega, kuna isikud, kes on need tehingud juba sooritanud, jäetakse ilma neil juba tekkinud õigusest esialgse mahaarvamise korrigeerimisele.

I. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigusnormid

2. Käesolevas kohtuasjas on õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtete kõrval, mis on ühenduse õiguskorra üldpõhimõtted, asjassepuutuvad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(2) (edaspidi „kuues direktiiv”) artiklid 17 ja 20.

3. Artikkel 17, mis käsitleb mahaarvamisõiguse tekkimist ja kohaldamisala, sätestab:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

[...]"

4. Artikkel 20, mis käsitleb mahaarvamise korrigeerimist, on sõnastatud järgmiselt:

„1. Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras eelkõige järgmistel juhtudel:

a) mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud;

b) pärast tagasimakse tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostudest loobumise või hinnaalanduste saamise korral; korrigeerimist ei teostata siiski tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artikli 5 lõikes 6 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral. Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.

2. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaup omandati või toodeti. Iga-aastane korrigeerimine hõlmab üksnes üht viiendikku kaubale kehtestatud maksust. Korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaup omandati või toodeti.

Erandina eelmisest lõigust võivad liikmesriigid korrigeerimise aluseks võtta perioodi, mis hõlmab kauba esmasele kasutuselevõtule järgnevad viis täisaastat.

Kapitalikaubana omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kuni kümne aastani.

[...]”.

B. Siseriiklikud õigusnormid

5. Staatssecretaris van Financiën (rahanduse riigisekretär) avalikustas 31. märtsi 1995. aasta pressiteates, et ministrite nõukogul on kavas esitada parlamendile 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse(3) (edaspidi „käibemaksuseadus”) muutmise seaduse eelnõu. Pressiteates olid esitatud seadusemuudatuse põhipunktid ja teadaanne, et kui seadus kord vastu võetakse, hakkab see kehtima kõnealuse pressiteate kuupäevast alates.

6. Eelnevalt teatavaks tehtud seadus(4) (edaspidi „muutmise seadus”) jõustus 29. detsembril 1995. Kinnisvara puudutavate õigusnormide ebasoovitava ja õigustamatu kasutamise ärahoidmiseks(5) nägi see seadus ette, et kui kokkulepitud tasu kinnisvarale asjaõiguse seadmise eest on madalam selle õiguse majanduslikust väärtusest, ei loeta seda tehingut enam käibemaksuga maksustatavaks vara võõrandamiseks, vaid seda käsitatakse maksuvaba üürileandmisena (vt seaduse artikli 3 lõiget 2 ja artikli 11 lõike 1 punkti b alapunkti 5, millega on üle võetud kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 punkt b ning artikli 13 B osa punkt b ja C osa punkt a).

7. Kuigi see käesolevas kohtuasjas erilist tähtsust ei oma, tuleb siinkohal meenutada, et muutmise seadusega kaotati kinnisasja üürilepingu poolte võimalus valida üürileandmise maksustamise viis. Enne 31. märtsi 1995 sõlmitud lepingute puhul rakendati selle võimaluse kaotamise suhtes üleminekukorda.

8. Muutmise seaduses oli sätestatud selle jõustumise aeg – 31. märts 1995 kell 18.00 (V artikkel), nagu oli pressiteates eelnevalt täpsustatud.

II. Asjaolud ja menetlus

9. Eelotsusetaotlusest nähtub, et 1995. aasta teises kvartalis anti Woningbouwvereniging „Goed Wonen’ile” (elamuehitusühistu „Goed Wonen”, kelle õigusjärglaseks sai sihtasutus „Goed Wonen”; edaspidi „ühistu GW”) üle kolm üürileandmiseks mõeldud elamukompleksi. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et kui need elamud olid alles ehitamisjärgus, ei arvanud ühistu maha saadud tarnete ja talle osutatud teenuste eest tasutud käibemaksu, kasutades siseriikliku õigusega ette nähtud valikuvõimalust.

10. Ühistu GW asutas 28. aprillil 1995 sihtasutuse „De Goede Woning” (edaspidi „sihtasutus GW”), kelle kasuks ta samal päeval seadis neile elamutele kasutusvalduse kümneks aastaks. Selle võõrandamise eest sai ta tasu, mis oli madalam kui nende elamute hind, ja kooskõlas sel kuupäeval veel kehtinud käibemaksuseadusega võttis vastu tasumisele kuuluva käibemaksu.

11. Pärast seda tehingut otsustas ühistu esitada kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 1 punkti a alusel taotluse maksu korrigeerimiseks varem maha arvamata ehituskulude osas. Ta märkis perioodi 1. aprill kuni 30. juuni 1995. aasta maksudeklaratsioonis käibemaksu suuruseks, mille sihtasutus GW oli pidanud talle kasutusvalduse seadmise eest tasuma, 645 067 Hollandi kuldnat, ning teisest küljest käibemaksusummaks, mille ta pidi elamute ehitamise eest ise tasuma, 1 285 059 Hollandi kuldnat, mis arvati sisendkäibemaksuna maha.

12. Maksuinspektor maksis nende deklaratsioonide alusel ühistule GW tagasi 639 992 Hollandi kuldnat.

13. Vahepeal jõustunud muutmise seaduse alusel muutis maksuinspektor oma otsust, leides, et ühistu GW õiguste võõrandamine on maksuvaba tehing. Selle tulemusena keelas ta ühistul korrigeerimise, millele ühistul oli õigus juba tekkinud, ja samal ajal nõudis temalt 1 285 059 Hollandi kuldna suuruse summa tagastamist, mida ta seejärel omal algatusel vähendas 639 992 Hollandi kuldnani, st tegelikult tagasi makstud käibemaksusummani.

14. Kuna vahepeal esitatud vaie jäeti rahuldamata, pöördus ühistu GW Gerechtshof te Arnhemi poole, kes jättis oma 20. mai 1998. aasta otsusega ümberarvutuse teate jõusse sellisel kujul, nagu see oli peale maksuameti poolset vähendamist.

15. Ühistu GW esitas seejärel apellatsioonkaebuse Hoge Raadile, kes pöördus Euroopa Kohtu poole esimese eelotsuse küsimusega, kuna tal oli esmalt tekkinud kahtlus, kas käibemaksuseaduse artikli 3 lõige 2 ja artikli 11 lõike 1 punkti b alapunkt 5 muutmise seadusega parandatud kujul on kuuenda direktiiviga kooskõlas.

16. Euroopa Kohus hajutas need kahtlused, väljendades oma 4. oktoobri 2001. aasta otsuses kohtuasjas C-326/99: Goed Wonen (EKL 2001, lk I-6831) seisukohta, et kuuenda direktiiviga ei ole vastuolus siseriiklik säte, nagu seda on artikli 3 lõige 2, mille kohaselt „kinnisasju koormavate asjaõiguste tekkimise, ülemineku, muutmise, loovutamise või lõppemise tehingute määratlemine „kaupade tarnena” allub tingimusele, mille kohaselt nende tehingute eest makstud summa, mida on suurendatud käibemaksu võrra, oleks vähemalt võrdne selle kinnisasja, millele neid õigusi kohaldatakse, majandusliku väärtusega”, ega ka mitte siseriiklik säte, nagu seda on artikli 11 lõike 1 punkti b alapunkt 5, „mis käibemaksuvabastuse kohaldamise eesmärgil lubab kinnisvara rendileandmine ja üürileandmisega samastada kokkulepitud ajaks ning tasu eest antava asjaõiguse, mis annab selle omanikule kinnisasja kasutamise õiguse, nagu seda on

põhikohtuasjas kõne all olev kasutusvaldus”.

17. Pärast seda kohtuotsust kerkis Hoge Raadil – kuigi teise nurga alt – ikkagi veel küsimus, kas muutmise seadus on ühenduse õigusega kooskõlas. Eelkõige tõstatas ta küsimuse, kas seda seadust, mille sisu õiguspärasus on leidnud kohtus kinnitust, saab kohaldada tagasiulatuvalt, nii et maksukohustuslane jääb ilma tal juba tekkinud õigusest mahaarvamise korrigeerimisele.

18. Sel põhjusel pöördus Hoge Raad uuesti Euroopa Kohtu poole, kellele ta nüüd esitas järgmise küsimuse:

„Kas [...] kuuenda direktiivi artiklite 17 ja 20 või ühenduse õiguse põhimõtetega õiguspärase ootuse ja õiguskindluse kohta on vastuolus – eeldusel, et ei ole tuvastatud ei pettust ega kuritarvitamist ning et asja kasutamisetstarvet ei ole muudetud [...] – käibemaksu korrigeerimise, mida maksukohustuslane ei ole maha arvanud, kuid mida ta on tasunud tarne (kinnisvara) eest, mida ta algselt kavatses kasutada üürileandmiseks (käibemaksuvaba tehing), kuid seejärel kasutas tehingus, mida maksustatakse käibemaksuga (antud asjas kasutusvalduse seadmine), tühistamine üksnes sellel põhjusel, et seadusemuudatuse tagajärjel, mis ei olnud veel jõustunud ajal, mil mainitud tehingut teostati, on see tehing tagasiulatuvalt käsitletav ilma mahaarvamise õigusega maksuvaba tehinguna?”

19. Euroopa Kohtus selliselt alguse saanud menetluses esitasid kirjalikke märkusi ühistu GW, Madalmaade valitsus ja komisjon, kes seejärel kuulati ära 26. oktoobri 2004. aasta kohtuistungil koos Rootsi valitsusega.

III. Õiguslik analüüs

20. Enne käesolevas kohtuasjas menetlusse astunud isikute vahel vaidluse esemeks oleva küsimuse juurde asumist tuleb kõrvale jätta mõningad küsimused, milles vaidlust ei ole.

21. Selles osas tuleb esmalt meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 17 alusel on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast maksust maha arvata „käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt”, kui seda „kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses”.

22. Peale selle korrigeeritakse esialgset mahaarvamist artikli 20 lõike 1 punkti a alusel, kui mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.

23. Käesolevas kohtuasjas on eelotsusetaotluse esitanud kohus ja kõik menetlusse astunud isikud sisuliselt ühte meelt, et enne 29. detsembri 1995. aasta muutmise seaduse vastuvõtmist oli ühistul GW tekkinud õigus maha arvata käibemaks, mis jäi tema kanda seoses ehituskuludega. See maks oli tõepoolest kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 17 tasutud tarnitud kaubalt ja osutatud teenuselt, mis olid vajalikud elamute valmimiseks, mida seejärel kasutati tehingu tarbeks (kasutusvalduse võõrandamine), mis selle tegemise hetkel oli maksustatav.

24. Samuti ei ole vaidlust selles, et ühistul GW oli kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 1 punkti a alusel õigus esialgse mahaarvamise hilisemale korrigeerimisele, kuna ta elamute ehitamisjärgus käibemaksu maha ei arvanud.

25. Vaidlus puudutab seevastu küsimust, kas juba tekkinud mahaarvamisõigust (või täpsemalt õigust mahaarvamise korrigeerimisele) võis tagasiulatuvalt tühistada sellise siseriikliku seadusega nagu muutmise seadus, mis tagasiulatuva jõuga vabastas käibemaksust tehingu (piiratud asjaõiguste võõrandamine nende majanduslikust väärtusest madalama hinnaga), mis varem oli

maksustatav.

26. Sissejuhatuseks märkin, et jagan ühistu GW ja komisjoni seisukohta, kelle hinnangul sellisel juhul nagu käesolevas kohtuasjas, milles üksikisikute õiguspärast ootust ei ole nõuetekohaselt kaitstud, on selliste siseriiklike maksusätete, nagu seda on vaidlusaluse seaduse artikli 3 lõige 2 ja artikli 11 lõike 1 punkti b alapunkt 5, tagasiulatuv kohaldamine õiguskindluse põhimõttega vastuolus.

27. Niisugune lahendus on minu arvates kooskõlas Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikaga, mille kohaselt on õiguskindluse põhimõte teatavasti ühenduse õiguskorra koostisosa, mistõttu seda peavad järgima mitte ainult ühenduse institutsioonid(6) vaid ka liikmesriigid, „kui nad teostavad neile ühenduse direktiividega antud pädevust”(7). See põhimõte laieneb järelikult sellisele siseriiklikule seadusele nagu muutmise seadus, mis parandab kuuenda direktiivi ülevõtmiseks mõeldud käibemaksuseaduse erinevaid sätteid (vt eespool punkt 6).

28. Nagu ühistu GW õigustatult märkis, on kõnealuse põhimõttega vastuolus „see, et [normatiiv]akti ajalise kehtivuse alguspunktiks määratakse selle avaldamisele eelnenud kuupäev”(8). Järelikult, kui sama põhimõtet kohaldada käibemaksu valdkonnas, on sellega vastuolus „see, et siseriiklike õigusaktide muudatus tagasiulatuva jõuga jätab maksukohustuslase ilma mahaarvamisõigusest, mis tal oli tekkinud kuuenda direktiivi alusel”(9).

29. Peale selle tuleb veel silmas pidada, et Euroopa Kohtu praktikast ilmneb ka see, et ülalmainitud põhimõttest võib „erandjuhtudel” teha erandeid, „kui taotletav eesmärk seda nõuab ja kui huvitatud isikute õiguspäraseid ootusi on nõuetekohaselt arvestatud”(10).

30. Näiteks kohtuasjades Racke ja Decker jättis Euroopa Kohus muu hulgas just „sel ajal valitsenud erakorralise olukorra” tõttu jõusse sellise määruse tagasiulatuva kohaldamise, mis kehtestas hüvitised veinikaubanduses, mida vapustas rahvuslike vääringute vahetuskursside järsk kõikumine tingituna rahvusvahelistel rahaturgudel toimunud olulistest muutustest.(11) Samuti tunnistas Euroopa Kohus kohtuasjas Amylum õiguspäraseks määruse, mis tagasiulatuva jõuga kehtestas isoglükoosi tootmise kvoodi- ja maksueeskirja pärast seda, kui Euroopa Kohus oli esimese sellekohaseid meetmeid kehtestanud määruse oluliste vorminõuete rikkumise tõttu tühistanud.(12)

31. Lõpuks osundan viimast väga tähelepanuväärset näidet kohtuasjas Zukerfabrik, milles Euroopa Kohus kinnitas sellise määruse kehtivust, mis kehtestas suhkrutootjaid koormava maksu juba möödunud turustusaasta eest, mille kestel suhkrusektori ühine turukorraldus kandis suuri kaotusi dollari väärtuse järsu kukkumise ja suhkru maailmaturu hinna väga suure languse tõttu.(13) Täpsemalt tunnistas Euroopa Kohus oma otsuses esmalt sellise erakorralise olukorra esinemist ja seejärel kontrollis, kas mõlemad ülalnimetatud tingimused (tagasiulatuvuse vajalikkus ja õiguspärase ootuste kaitse) on täidetud.

32. Tulles nüüd tagasi käesoleva kohtuasja juurde tundub mulle eeskätt, et nagu ühistu GW õigustatult märkis, puuduvad siin ülalkirjeldatutega võrreldavad „erakorralised asjaolud”.

33. Kui Madalmaade seadusandja otsustas käibemaksuseadust tagasiulatuvalt muuta, ei seisnud ta silmitsi ootamatu rahanduskriisi ega ettenägematute eelarveprobleemidega. Ta lihtsalt sedastas, et juba mitu aastat on teatud ettevõtjate rühmad „tõusvas joones” kasutanud „kinnisvarale [...] kehtestatud käibemaksu käsitlevaid õigusnorme viisil, mida seadusandja ei ole kavandanud”. Nad on võtnud kasutusele erinevad juriidilised skeemid, mis on muide *seaduslikud* (14), et saavutada „kinnisvaral lasuva [...] maksu vähenemine ja teatud juhtudel vägagi suur vähenemine võrreldes sellega, mis [oli] ette nähtud”(15) seadusega.

34. Olukord oli kahtlemata delikaatne, kui arvestada kinnisvaralt laekuva käibemaksu jätkuvat vähenemist. Kuid ma ei näe võimalust käsitleda seda *erakorralisena* ülalkirjeldatud tähenduses, st kui ootamatutest, ette nägemata ja ettenägematutest sündmustest tingitud olukorda.

35. Kuid see ei ole veel kõik. Leian, et käesolevas kohtuasjas tuleb avaldada sügavat kahtlust nende kahe tingimuse suhtes, mis Euroopa Kohtu ülalnimetatud praktika kohaselt (vt eespool punkt 29) peavad tagasiulatuva jõuga õigusnormide vastuvõtmise võimaluse korral täidetud olema, need on: i) *vajadus* tagasiulatuvat jõudu anda teenib seadusandja poolt taotletavat eesmärki ja ii) huvitatud isikute õiguspärase ootuse kaitse.

36. Mis puudutab esimest tingimust, siis jagan ühistu GW seisukohta, et muutmise seaduse tagasiulatuv jõud ei olnud „vajalik” Madalmaade valitsuse näidatud eesmärgi saavutamiseks ehk võitluseks maksualaste õigusaktide „soovimatu kasutamise” vastu, mis tõi kaasa kinnisvara käibemaksuga maksustamise vähenemise. Raske on väita, et sellises olukorras nagu käesolev juhtum, kui eesmärk on teha lõpp käitumisele, mis iseenesest oli seaduslik ja mis kestis aastaid, ei saanud seda eesmärki tulemuslikult järgida teisiti, kui tagasiulatuva jõuga seadust vastu võttes. Kuna antud juhul ei ole tegemist ootamatu sattumisega ette nägemata ja ettenägematusse olukorda, siis oleks seadus, mis keelab „soovimatud” skeemid vaid tulevikus, võimaldanud teha neile lõpu suhteliselt piiratud majanduslikku kahju tekitades (kuna see on ajaliselt piiratud ja seotud pikema aja jooksul lubatud käitumisega) ja õiguskindluse põhimõtet raske riivega ohustamata.

37. Ülalnimetatud teise tingimuse osas ei saa samuti väita, et antud kohtuasjas on huvitatud isikute õiguspärased ootused nõuetekohaselt kaitstud tänu pressiteate levitamisele, milles avaldati, et alates 31. märtsist 1995 on kinnisasjale piiratud asjaõiguste seadmine võrdsustatud maksuvaba üürimisega.

38. Kuigi on tõsi, nagu märkis ka Rootsi valitsus, et mõned liikmesriigid teavitavad seadusandlikest meetmetest pressiteadete avaldamisega, mis peavad nende adressaate õigeaegselt hoiatama, näib siiski, et vaatamata kõigile muudele kaalutlustele ei saa sellist praktikat üldistavalt üle kanda kogu ühisturu konteksti, kus tegutsevad kõik Euroopa majandustegevuses osalejad ja kus tavapäraselt järgitav praktika lähtub pigem põhimõttest, et seadused ja mitte pressiteated suunavad kodanike käitumist ja seavad sellele tingimusi. Kokkuvõtteks, nagu komisjon õigustatult rõhutas, ei saa teatud liikmesriikide eripärane praktika viia selleni, et ühenduse tasandil nõutakse õigussubjektilt üldiselt ja eriti maksumaksjalt, et ta usaldaks rohkem pressiteateid kui kehtivat õigust.

39. See on nii seda enam, et pressiteates üldisel kujul avaldatud eeskirjade konkreetne sisu ja tegelik ulatus ei ole teada enne, kui vastava seaduse eelnõu on esitatud parlamendile, nagu juhtus antud kohtuasjas, ning parlamendi menetluse käigus võib kõnealustesse eeskirjadesse teha palju muudatusi, nagu see toimus ka antud juhul.

40. Järelikult ei saa antud kohtuasjas nõuda ühistult GW, kellel minu arvates ei olnud ühtki seadusel põhinevat kohustust tunda 31. märtsi 1995. aasta pressiteate sisu, et ta alates 28. aprillist järgiks selle teate ebaselgeid juhiseid rohkem kui alates 1968. aastast kehtinud käibemaksuseaduse kindlaid sätteid. See on nii seda enam, et just sellele seadusele oli ta algusest peale tuginenud, valides võimalike variantide hulgast rahaliselt kõige soodsama tehinguliigi (kasutusvalduse võõrandamine). Pealegi, kui ta oleks saanud tutvuda avaldatud muudatuste täpse sisuga, mitte üldiselt sõnastatud pressiteatega, oleks ta veel saanud selle tehingu teisiti, kuid samuti seaduslikult korraldada, valides lahenduse, mis oleks tal ka uue seaduse kohaselt lubanud mahaarvamisoiguse vähemalt osaliselt säilitada (näiteks leppida kokku tasus, mis on loovutatud õiguse majanduslikust väärtusest veidi kõrgem).

41. Sellele ei saa vastu vaielda osutades, et Euroopa Kohus on 29. aprilli 2004. aasta otsuses Gemeente Leusden ja Holin Groep(16) käsitlenud sama seadust kui käesolevas kohtuasjas ja leidnud, et see „[ei riku] maksukohustuslaste õiguspäraseid ootusi”.

42. Nimetatud kohtuasjas, milles käsitleti muutmise seaduse muid sätteid (nimelt neid, mis puudutavad kinnisasja üürileandmise maksustamise viisi valiku õiguse kaotamist; vt eespool punkt 7), kaitses Madalmaade seadusandja huvitatud isikute õiguspäraseid ootusi mitte ainult pressiteate avaldamisega, mis „kajastas kavandatud seadusemuudatust”, vaid ka viies sisse üleminekukorra, mis nägi ette „maksustatava üürileandmise üleminekut maksuvabaks üürileandmiseks alles alates seaduse jõustumisest” ja jättis seega „üürilepingu pooltele ajavahemiku, et leppida kokku [...] tagajärgede osas, mille seadusemuudatus endaga kaasa toõi”(17).

43. Täna läbivaatamisel olevad sätted (mis puudutavad maksuvabastust kinnisasja koormavate piiratud asjaõiguste võõrandamise korral) ei näe ette sarnast „üleminekukorda”. Õigussubjektide õiguspärase ootuste kaitse on seega täielikult jäetud vaid pressiteate hooleks, mida minu arvates, kordan seda, ei saa pidada sobivaks selle kaitse täielikuks tagamiseks.

44. Sel põhjusel leian, et erinevalt kohtuasjast Gemeente Leusden ja Holin Groep on käesolevas kohtuasjas arutusel olevad seadusesätted, mis tagasiulatuvalt jätavad huvitatud isikud ilma kuuenda direktiivi alusel tekkinud õigusest mahaarvamise korrigeerimisele, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega vastuolus.

45. Enne lõppjäreldesteni jõudmist tuleb veel käsitleda teist võimalikku lahendust, mille komisjon käesolevas vaidluses välja pakkus. Ta leiab, et antud juhul oleksid Madalmaade ametiasutused, kes ülalmainitud põhimõtetest tulenevalt ei saanud nõuda tagastatud käibemaksu täielikku ja viivitamatut tagasimaksmist, saanud neid põhimõtteid rikkumata siiski viia läbi uue korrigeerimise, mis vähendab ühistu GW tehtud mahaarvamist, tingimusel, et see piirdub muutmise seaduse jõustumisele järgnevate aastatega. Kui ma komisjoni seisukohast õigesti aru saan, siis kuna sel ajal kohaldatav Madalmaade seadus nägi ette, et korrigeerimine ulatub kümne aasta peale, ei oleks siseriiklik haldusasutus enam saanud vaidlustada käibemaksu 1995. aasta eest mahaarvatud osa, kuid oleks saanud nõuda ülejäänud käibemaksu tagastamist, jaotades selle üheksa järgneva aasta peale pärast eespool viidatud seaduse jõustumist.

46. Komisjoni seda seisukohta ei saa toetada. Minu arvates ei luba õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtted Madalmaade riigikassal kuuenda direktiivi artikli 20 lõike 1 punktis b sätestatud korrigeerimise abil nõuda mahaarvatud käibemaksu tagastamist ei täielikult ega osaliselt.

47. Tuletan selles osas meelde, et nimetatud säte näeb ette, et „esialgset mahaarvamist korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras *eelkõige* järgmistel juhtudel: [...] pärast tagasimakse tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid,

eelkõige *ostudest loobumise* või *hinnaalanduste saamise* korral; korrigeerimist ei teostata siiski *tehingute* puhul, mille eest on osaliselt või täielikult *tasumata*, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud *hävimise*, *kaotuse* või *varguse* korral ega ka [...] väikese väärtusega *kinkide tegemise* ja *näidiste jagamise* korral.”(18)

48. Artikli 20 lõige 2, mis puudutab korrigeerimise korda kapitalikaupade puhul, täpsustab seejärel, et korrigeerimine „jagatakse [...] viie aasta peale” (kinnisvara puhul võib seda perioodi pikendada „kuni kümne aastani”), et „iga-aastane korrigeerimine hõlmab üksnes üht viiendikku kaubale kehtestatud maksust”, ja lõpuks, et korrigeerimine „tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaup omandati või toodeti.”(19)

49. Leian, et eespool viidatud sätete kõige korrektsemaks tõlgendamiseks tuleb korrigeerimist kohaldada piiratud juhtudel, kui esialgse mahaarvamise aluseks võetud *faktiline olustik on muutunud*. Kahtlen sügavalt, et seda tõlgendust võib komisjoni soovitusel kohaselt laiendada juhtudele, nagu käesolevas asjas, kus muudeti *õiguslikku olustikku*, millel mahaarvamine rajanes.

50. Artikkel 20 lõige 1, mis loetleb korrigeerimise juhtumeid, sisaldab tõepoolest väljendit „eelkõige”, mis lubab arvata, et loetelu ei ole ammendav. Samuti on tõsi, et artikli 20 lõige 2 sätestab üldiselt, et korrigeerimine tehakse, võttes aluseks „muutused mahaarvamisõiguses”(20), ega täpsusta, kas mõeldakse üksnes faktilisi muutusi või ka õiguslikke muutusi.

51. Igal juhul ei saa jätta tähelepanuta, et loetledes näitena juhtumeid, mille puhul tuleb teha korrigeerimine (ostudest loobumine ja hinnaalanduste saamine), ja juhtumeid, mille puhul see erandina ei ole nõutav (tehingud, mille eest on tasumata, vara hävimine, kaotus või vargus ja väikese väärtusega kinkide tegemine ja näidiste jagamine), osutab artikkel 20 alati faktilise olustiku muutuse juhtudele. Nagu märkisin, viib see hinnanguni, et korrigeerimise abil võib mahaarvamist parandada ainult seda liiki juhtudel (ja samuti muudel, sõnaselgelt nimetatud juhtudel, kuid seda tingimusel, et need kuuluvad samasse kategooriasse).

52. Isegi kui see nii ei oleks ja kui seega möönda, et artikli 20 lõike 1 punktis b sätestatud korrigeerimine on lubatud juhul, kui muudetakse mahaarvamise aluseks olnud seadust, tuleb igal juhul täheldada, et selline lähenemine viib lõpuks välja analoogilise tagasiulatava mõjuni nagu mahaarvamise tagastamise nõude puhul. Viimasel juhul jäetakse maksukohustuslane just tagasiulatava jõu tõttu vähemalt osaliselt ilma mahaarvamisõigusest, mis tal oli juba tervikuna tekkinud.

53. Antud juhul tähendab see ühtlasi huvitatud isikute õiguspärase ootuse ja seega õiguskindluse põhimõtte rikkumist, kuna ühistu GW jäaks tagasiulatavalt kasvõi osaliselt ilma mahaarvamisõigusest, mis tal oli tekkinud enne muutmise seaduse vastuvõtmist.

54. Osutatud põhjustel teen ettepaneku vastata kõnealusele küsimusele, et kui maksukohustuslasel oli kuuenda direktiivi artikli 17 alusel tekkinud õigus, kasutamata selleks pettust või kuritarvitamist, maha arvata käibemaks, mille ta on tasunud sellise kinnisvara tarne eest, mida ta algselt kavatses kasutada üürileandmiseks (maksuvaba tehing), kuid mille ta seejärel loovutas kasutusvalduse seadmisega (maksustatav tehing), ilma et asja kavandatud kasutusotstarvet oleks muudetud, siis on nimetatud direktiivi artikli 20 lõike 1 punkti a alusel maha arvamata maksu korrigeerimise tühistamine ainuüksi seetõttu, et see tehing loetakse seadusemuudatusega, mida ei ole kasutusvalduse võõrandamise ajaks veel vastu võetud, tagasiulatavalt maksuvabaks ilma mahaarvamisõigusega, vastuolus õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega.

IV. Ettepanek

55. Eelnevalt esitatud kaalutlustele tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raad der Nederlandeni esitatud küsimusele järgmiselt:

Kui maksukohustuslasel oli nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 alusel tekkinud õigus, kasutamata selleks pettust või kuritarvitamist, maha arvata käibemaks, mille ta on tasunud sellise kinnisvara tarne eest, mida ta algselt kavatses kasutada üürileandmiseks (maksuvaba tehing), kuid mille ta seejärel loovutas kasutusvalduse seadmisega (maksustatav tehing), ilma et asja kavandatud kasutusotstarvet oleks muudetud, siis on nimetatud direktiivi artikli 20 lõike 1 punkti a alusel maha arvamata maksu korrigeerimise tühistamine ainuüksi seetõttu, et see tehing loetakse seadusemuudatusega, mida ei ole kasutusvalduse võõrandamise ajaks veel vastu võetud, tagasiulatuvalt maksuvabaks ilma mahaarvamisõigusega, vastuolus õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega.

1 – Algkeel: itaalia.

2– EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

3– Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (28. juuni 1968. aasta seadus senise käibelt võetava maksu asendamise kohta lisandunud väärtusest lähtuval maksusüsteemil põhineva käibemaksuga).

4– Wet van 18 december 1995, houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (18. detsembri 1995. aasta seadus, millega muudetakse 1968. aasta käibemaksuseadust, õigustoimingute maksustamist käsitlevat seadust ning rida teisi maksuseadusi, mis puudutavad kinnisvara alal kasutatavate maksuskeemide vastu võitlemist), *Staatsblad* 1995, lk 659.

5– Vt muutmise seaduse eelnõu seletuskiri.

6– 14. mai 1975. aasta otsus kohtuasjas 74/74: CNTA v. komisjon (EKL 1975, lk 533).

7– 3. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-381/97: Belgocodex (EKL 1998, lk I-8153, punkt 26), 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-396/98: Schloßstraße (EKL 2000, lk I-4279, punkt 44) ja 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer (EKL 2002, lk I-6325, punkt 44).

8– 22. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-110/97: Madalmaad v. nõukogu (EKL 2001, lk I-8763, punkt 151).

9– Eespool viidatud kohtuotsus Schloßstraße, punkt 47; kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 45, ning 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-17/01: Sudholz (EKL 2004, lk I-4243, punkt 40).

10– 25. jaanuari 1979. aasta otsus kohtuasjas 98/78: Racke (EKL 1979, lk 69, punkt 20); 25. jaanuari 1979. aasta otsus kohtuasjas 99/78: Decker (EKL 1979, lk 101, punkt 8); 30. septembri 1982. aasta otsus kohtuasjas 108/81: Amylum (EKL 1982, lk 3107, punkt 4) ja 21. veebruari 1991. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-143/88 ja C-92/89: Zuckerfabrik (EKL 1991, lk I-415, punkt 49).

- 11– Eespool viidatud kohtuotsus Racke, punkt 20, ja kohtuotsus Decker, punkt 8. Hüvitised kujutavad endast erilist lõivu, mille eesmärk on tasandada vahetuskursside kõikumise korral rahvuslikus vääringus väljenduval hinnaerinevusi ja hoida ära sellest tuleneda võivaid häireid kaubavahetuses.
- 12– Eespool viidatud kohtuotsus Amylum, punkt 5.
- 13– Eespool viidatud kohtuotsus Zuckerfabrik, punkt 52. Vt ka eespool viidatud kohtuotsus Madalmaad v. nõukogu, punkt 155.
- 14– Eelotsusetaotluse esitanud kohus ise on täpsustanud, et sellised skeemid nagu ühistu GW kasutas (vt eespool punkt 10), mis on mõeldud looma tingimusi, mis lubavad maha arvata hoonete ehitamise eest tasutud käibemaksu, ei tähenda pettust ega kuritarvitamist.
- 15– Vt muutmise seaduse eelnõu seletuskiri.
- 16– 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-77/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep (EKL 2004, lk I-5337).
- 17– Eespool viidatud kohtuotsus Gemeente Leusden ja Holin Groep, punktid 80 ja 81.
- 18– Kohtujuristi kursiiv.
- 19– Kohtujuristi kursiiv.
- 20– Vt eespool viidatud kohtuotsus Gemeente Leusden ja Holin Groep, punktid 52 ja 53.