

KOHTUJURISTI F. G. JAKOBS ETTEPANEK

esitatud 18. novembril 2004(1)

Kohtuasi C-378/02

Waterschap Zeeuws Vlaanderen

versus

Staatssecretaris van Financiën

1. Käesolevas menetluses küsib Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad) Euroopa Kohtult juhiseid kuuenda käibemaksudirektiivi(2) (edaspidi „direktiiv”) tõlgendamiseks, eriti selles osas, mis kohaldub avalik-õiguslikele organisatsioonidele.
2. Põhikohtuasjas ehitas Madalmaade vee eest vastutav ametiasutus, täites avaliku võimu ülesandeid, ühe veepuhastusjaama. Hiljem müüs ta selle jaama kolmandale isikule, leppides samal ajal kokku tema poolt veepuhastusjaama rentimise suhtes. Seejärel üritas asjaomane ametiasutus taotleda jaama ehitamisel makstud sisendkäibemaksu mahaarvamist põhjendusel, et jaama müügi osas oli ta tegutsenud maksukohustuslasena.
3. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib seega teada, kas avalik-õiguslikul organisatsioonil on direktiivi artikli 20 kohaselt õigus korrigeerida käibemaksu, mis on makstud selliste kapitalikaupade omandamisel, mida ta on kasutanud oma tegevuses ametivõimuna, kui ta hiljem müüb kõnealuse kauba maksukohustuslasena.
4. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib veel, kas avalik-õiguslik organisatsioon võib sellise kapitalikauba, mida ta osaliselt kasutab maksukohustuslasena ja osaliselt kasutab oma tegevuses ametivõimuna, jätta oma põhivara hulgast tervikuna välja, nagu see on lubatud füüsilistest isikutest maksukohustuslaste puhul.

Õiguslik raamistik

5. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”. „Maksukohustuslane” on artikli 4 lõike 1 kohaselt „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest”.
6. Artikli 4 lõike 5 esimene lause sätestab, et „riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena tegevuse või tehingutega seoses, mida nad teostavad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.” Artikli 4 lõike 5

teise lause kohaselt tuleb siiski juhul, kui kõnealused ametiasutused teostavad sellist tegevust või tehinguid, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine „tooks kaasa olulist konkurentsi moonutamist”, käsitada neid maksukohustuslastena. Lisaks sätestab artikli 4 lõike 5 viimane lause, et „liikmesriigid võivad nende organite tegevuse, mis on artikli 13 või artikli 28 alusel maksust vabastatud, lugeda nende tegevuseks ametivõimudena”.

7. Artikkel 13 käsitleb käibemaksust vabastamise korda. Kinnisvara liising ja rendileandmine on artikli 13B lõike b järgselt – teatud eranditega – tavaliselt maksust vabastatud, nagu ka artikli 13B lõike g kohaselt ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine. Siiski lubab artikkel 13C liikmesriikidel anda maksumaksjatele valikuõiguse nende tegevustega seotud maksustamise suhtes.

8. Direktiivi artiklid 17 kuni 20 käsitlevad mahaarvamist. Artikli 17 lõige 1 sätestab, et „mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal”. Artikli 17 lõike 2 kohaselt „kui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata [...] käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt.”

9. Mahaarvamise korrigeerimine on reguleeritud artikliga 20, mis käesolevas asjas olulises osas sätestab järgnevat:

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

a) mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud; [...]

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.

[...]

Kapitalikaubana omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kuni kümne aastani.

3. Korrigeerimisperioodil võõrandamise korral loetakse, et maksukohustuslane kasutas kapitalikaupa majandustegevuse eesmärgil korrigeerimisperioodi lõpuni. Kui nimetatud kauba võõrandamine on maksustatud, eeldatakse, et nimetatud majandustegevus on täies ulatuses maksustatud; kui võõrandamine on maksust vabastatud, loetakse majandustegevus täielikult maksust vabastatuks. Korrigeerimine tehakse ülejäänud korrigeerimisperioodi kohta ühekorraga.”

10. Madalmaade siseriiklike õigusaktide kohaselt laieneb artikli 13C alusel lubatud valikuõigus maksustamise suhtes ka maksukohustuslastele. Siseriiklik õigus täpsustab veel, et avalik-õiguslikke organisatsioone peab käsitama maksukohustuslastena kinnisvara võõrandamise ja selle varaga seotud õiguste ülemineku ja tekkimisega seotud küsimustes.

Asjaolud ja menetlus

11. Waterschap Zeeuws Vlaanderen (edaspidi „WZV”) tegutseb vee eest vastutava ametiasutusena ühes Madalmaade piirkonnas. Asjas kohaldatavate siseriiklike õigusaktide kohaselt on kõnealune asutus avalik-õiguslik organisatsioon. Avaliku võimu ülesandeid täites korraldas see asutus 1990. aastal valminud veepuhastusjaama ehitust.
12. Samal ajal leppis WZV kahe teise vee eest vastutava ametiasutusega kokku, et ka nemad võivad kõnealust veepuhastusjaama kasutada. Asjaomased kaks ametiasutust kandsid osaliselt jaama ümberehitusega seotud kulutused ning alates 1993. aastast lisaks ka jaama kasutamisest tulenevad perioodilised kulutused. Kokkuleppel maksuhalduriga ei nõudnud WZV kõnealustelt summadelt käibemaksu tasumist tingimisel, et ta ei kasuta oma õigust taotleda sisendkäibemaksu mahaarvamist.
13. Siinkohal tuleks rõhutada, et kuigi maksuhalduriga saavutatud kokkuleppe aluseid ei ole selgitatud, ei tohiks nimetatud asjaolust tulenev ebaselgus mingil määral mõjutada käesoleva kohtuasja lahendamist.
14. 1994. aastal asutati WZV algatusel Zeeuws-Vlaandereni piirkonna keskkonnakaitse edendamise sihtasutus, kellele WZV asjaomase veepuhastusjaama müüs. Samal päeval nõustus sihtasutus üheksaks aastaks rentima veepuhastusjaama WZV-le.
15. Nii müük kui rent kuulusid reeglina maksuvabade tehingute hulka. Sellele vaatamata kasutasid nii WZV kui sihtasutus neile Madalmaade õigusest tulenevat valikuõigust maksustamise suhtes. Niisiis maksustati mõlemad tehingud käibemaksuga.
16. Seejärel taotles WZV veepuhastusjaama ehitamisel makstud käibemaksu mahaarvamist, mida oli korrigeeritud vastavalt direktiivi artiklile 20. Käibemaksu mahaarvamist taotleti seega viie kümnendiku osas kogumaksumusest, sest kümneaastasest korrigeerimisperioodist oli kulunud viis aastat. Maksuhaldur jättis WZV taotluse rahuldamata.
17. WZV esitas hagi maksuhalduri otsuse vaidlustamiseks. Kohtuasi on nüüd arutlusel Hoge Raadis, kuhu Gerechtshof te Amsterdami (Amsterdami piirkondlik apellatsioonikohus) otsuse peale edasi kaevati.
18. Hoge Raad toetab WZV kaebust selles osas, mis puudutab maksuhalduri otsust, et veepuhastusjaama võõrandamine sihtasutusele ei olnud maksustatav toiming. Madalmaade õigus sätestab üheselt, et kinnisvara võõrandamisel on ametivõimud maksukohustuslased – ja loomulikult kasutas WZV avaliku võimu kandjana oma valikuõigust maksustamise suhtes.
19. Küsimuses, kas WZV-I oli direktiivi artikli 20 lõike 2 kohaselt õigus korrigeerimisele, viitab Hoge Raad Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas Lennartz(3). Hoge Raad leiab, et kui see kohtuotsus oleks käesolevas asjas kohaldatav, ei oleks WZV-I õigust korrigeerimisele, kuna Euroopa Kohus on kõnealuses kohtuasjas leidnud, et mis tahes mahaarvamisõiguse tekkimise ja ulatuse määratlemine toimub artikli 17 ja mitte artikli 20 alusel ning sellise õiguse olemasolu saab määratleda ainult selle alusel, kellena isik tegutses vara soetamise hetkel.
20. Hoge Raad on siiski kahtleval seisukohal, kas avalik-õiguslikele organisatsioonidele saab kohaldada kohtuotsust Lennartz, mis käsitleb füüsilise isiku toiminguid nii eraisikuna ja ettevõtjana.
21. Lisaks toonitab Hoge Raad, et Gerechtshof ei pidanud korrigeerimist võimalikuks, kuna WZV ei olnud arvanud osa veepuhastusjaamast oma põhivahendite hulka, kui ta leppis maksuhalduriga kokku, et nendelt kasutuskuludelt, mille tasumise ta kahele teisele veepuhastusjaama kasutama hakanud vee eest vastutavale ametiasutusele jättis, käibemaksu ei arvestata. Hoge Raad leiab, et

kõnealune vaidlus tõstatab küsimuse, kas Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb maksukohustuslaste õigust määratleda kapitalikaupu kas isikliku varana või ettevõtte varana, kohaldub *mutatis mutandis* avalik-õiguslikele organisatsioonidele.

22. Sellest tulenevalt otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas avalik-õiguslikul organisatsioonil, kes on soetanud kapitalikauba, mille ta tasu eest võõrandab kolmandale isikule, ja kui selle võõrandamise tõttu peab teda käsitlema kui maksukohustuslast, on kuuenda käibemaksudirektiivi artiklist 20 (eriti selle lõigetest 2 ja 3) tulenevalt õigus korrigeerida seoses kauba soetamisega makstud käibemaksu niivõrd, kuivõrd ta on kasutanud kõnealust kaupa kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 5 mõistes avaliku võimu ülesandeid täites?

2. Kas avalik-õiguslikul organisatsioonil on kuuendast käibemaksudirektiivist tulenevalt õigus sellist kapitalikaupa, mida osaliselt kasutati tegevuses maksukohustuslasena ja osaliselt avaliku võimu ülesandeid täites, oma põhivarade hulgast täielikult välja arvata, nagu Euroopa Kohus on otsustanud seoses füüsilisest isikust maksukohustuslastega?”

Õiguslik analüüs

23. Esimese asjaoluna tootsin esile, et Euroopa Kohtule esitatud teatud tähelepanekud puudutavad küsimust, kas WZV täitis veepuhastusjaama ehitades avaliku võimu ülesandeid. Sellele vastamine on ilmselgelt siseriikliku kohtu otsustada. Euroopa Kohtule esitatud küsimustest ei ole ükski käsitletud jaama ehituse eeldustega seonduvat. Kohtuasjas Lennartz (4) ilmneb siiski sobiv lähenemisviis ja esimesest Euroopa Kohtule esitatud küsimusest võib eeldada, et siseriikliku kohtu arvates täitis WZV kõnealust jaama ehitades avaliku võimu ülesandeid.

24. Teine asjaolu, mida ei ole tõstatatud ning mida ei saa hinnata ilma osapoolte piisavate selgitusteta on see, kas siseriiklikke norme, mille kohaselt avalik-õiguslike organisatsioone peab kapitalikaupu soetades käsitlema mittemaksukohustuslastena, nende kaupade realiseerimisel aga käsitlema maksukohustuslastena, saab pidada kuuenda käibemaksudirektiiviga kooskõlas olevaks.

25. Seetõttu piirdun oma käsitluses nende õiguslike küsimustega, mis on eelotsustustaotluses tõstatatud.

26. Esimese küsimusega seoses valitseb asjaosaliste ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu vahel üksmeel selles osas, et küsimusele, kas Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Lennartz (5) on kohaldatav avalik-õiguslikele organisatsioonidele, kui nad tegutsevad avaliku võimu kandjatena, peab vastama eitavalt.

27. Kohtuasjas Lennartz paluti Euroopa Kohtul võtta seisukoht selle suhtes, kas direktiivi artikli 20 lõikes 2 sätestatud sisendkäibemaksu korrigeerimise normid kohalduvad olukorras, kus maksukohustuslane omandab kaupu esialgu ainult isiklikul otstarbel kasutamiseks, kuid kasutab neid korrigeerimisperioodi kulgedes hiljem äritegevuses.

28. Euroopa Kohus leidis, et kuna mahaarvamisõigus tekib hetkel, kui mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks, siis „mahaarvamisõiguse olemasolu saab määratleda ainult selle alusel, kellena isik tegutses asjaomasel hetkel”. Kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb, kasutab kaupu ja teenuseid maksustatavates tehingutes, siis on tal artikli 17 lõike 2 kohaselt õigus vähendada maksu, mis on nende kaupade eest makstav või makstud. Õigust maksu vähendada ei teki aga siis, kui kaupu ei kasutata maksukohustuslase majanduslikuks tegevuseks direktiivi artikli

4 mõistes, vaid isiklikuks tarbeks.(6)

29. Kuigi see järeldus võib teatud olukordades tunduda mõnevõrra karm ja käibemaksu ühetaolise kohaldamise põhimõttega mitte täielikult kokkusobiv, tuleb tunnistada, et see järeldus tuleneb kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõigete 1 ja 2 sõnastusest ning vastupidine lahendus põhjustaks õiguskindluse seisukohalt tõsisemaid probleeme.

30. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 20 lõike 2 suhtes leidis Euroopa Kohus, et kõnealuste sätetega ainult kinnitatakse esialgse mahaarvamise korrigeerimise alused. Niisiis ei saa sellest maksukohustuslasele tuleneda mingit õigust tema mittemaksustatavate tehingute pealt makstud maksu mahaarvamiseks või artikli 17 mõistes mahaarvatavaks maksuks muutmiseks.(7)

31. Madalmaad ja komisjon väidavad, et Euroopa Kohtu otsus kohtuasjas Lennartz kohaldub analoogiliselt olukorrale, kus esialgne omandamine ei toimu mitte isiku poolt, kes soetab kaupu isiklikuks otstarbeks, vaid avalik-õigusliku organisatsiooni poolt, kes täidab avaliku võimu ülesandeid. Mõlemal juhul ei ole soetaja tehingu mõistes maksukohustuslane, mistõttu ei teki ka mahaarvamisõigust.

32. WZV väidab aga vastu, et avalik-õiguslikku organisatsiooni peab võrdlema pigem maksukohustuslasega, kes pakub maksuvaba teenust, kui maksukohustuslasega, kes soetab kaupu isiklikuks otstarbeks.

33. Pean õigeks Madalmaade ja komisjoni väidet, et kohtuasjas Lennartz tehtud otsus kohaldub ka siis, kui esialgne omandamine toimub avalik-õigusliku organisatsiooni poolt tehingutes, kus ta täidab avaliku võimu ülesandeid.

34. Nagu Madalmaad ja komisjon on väitnud, tundub kohasem kasutada analoogiat avaliku võimu ülesandeid täitva avalik-õigusliku organisatsiooni ja isiklikuks otstarbeks kaupu soetava maksukohustuslase vahel. Vastupidi olukorrale, kus maksukohustuslase poolt võõrandamine on mittemaksustatav, jääksid kõnealusel juhul mõlemad pooled käibemaksu kohaldamisalast täielikult välja. Isik, kes soetab kaupu isiklikuks otstarbeks, ei teosta direktiivi artikli 4 lõike 1 mõistes mingit majandustegevust. Sarnaselt sätestab direktiivi artikli 4 lõige 5 üheselt, et avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslasena seoses tegevuse või tehingutega, mida nad teevad avaliku võimu ülesandeid täites. Kuna nad ei ole maksukohustuslased, siis ei saa nende poolt sooritatud tehingute puhul mitte kunagi tekkida maksu mahaarvamisõigust. Maksuvaba tehingu sooritanud maksukohustuslane jääb aga vastupidi käibemaksu kohaldamisalasse. Siiski ei teki mahaarvamisõigust vaid niikaua ja sellises ulatuses, kuni võõrandamised on maksuvabad.

35. Siiski, nagu komisjon on õigesti osundanud, erineb artikli 4 lõikes 5 sätestatud maksuvabastus oma olemuse ja toime poolest direktiivi X jaotises sisalduvatest eranditest.(8) Kui see nii ei oleks, puuduks igasugune vajadus lubada artikli 4 lõike 5 viimase lausega liikmesriikidel teatud maksuvabastusega toimingud asjaomaste erandite hulka arvestada.

36. WZV väidab, et konkurentsi moonutamisega oleks tegu siis, kui avalik-õiguslikud organisatsioonid ei saaks esimeses küsimuses mainitud tingimustel käibemaksu maha arvata. Sellised isikud jääksid põhjendamatult ebasoodsasse positsiooni, võrreldes maksukohustuslastega, kes võivad kapitalikauba esmakordsel omandamisel makstud käibemaksu maha arvata. Selles osas viitab WZV artikli 4 lõike 5 teisele lausele, kus on sedastatud, et isegi avaliku võimu ülesandeid täites käsitatakse avalik-õiguslikke organisatsioone maksukohustuslastena, kui vastupidisel juhul kaasneks oluline konkurentsi moonutamine.

37. Kuigi ma mõistan selle väite esitamise põhjuseid, ei jaga ma seda seisukohta.

38. Käibemaksukorralduses esinevatele eranditele on omane see, et need piiravad teatud määral erapooletuse ja võrdse kohtlemise põhimõtete rakendamist. Mis tahes sisulised kaalutlused ka eelnesid otsusele käsitada avalik-õiguslikke organisatsioone lõpptarbijana, moodustab see direktiivi lahutamatu osa. Sellises ja sellega sarnases olukorras koheldakse maksukohustuslasi ja maksukohustuslasena mittekäsitatavaid isikuid vältimatult erinevalt.

39. Avaliku võimu kandjale, kes sellena tegutseb, kohaldub kauba omandamise hetkel oma olemuselt teistsugune maksukoormus kui see, mis kohaldub maksukohustuslasele. Ametiasutus omandab kaupu käibemaksu sisaldava hinnaga, kuid erinevalt maksukohustuslasest ei saa ta sisendkäibemaksu maha arvata. Tema käibemaksukoormus on seega kauba omandamise hetkel kindlaks määratud ega ole ühegi järgneva väljapoole suunatud tehinguga muudetav.

40. Leian, et ainuüksi erinev kohtlemine ei saa siiski olla vaadeldav kui kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 4 lõike 5 teise lause mõistes konkurentsi moonutamist kaasa toov asjaolu. Kui see nii oleks, kohalduks asjaomane säte peaaegu igale avaliku võimu ülesandeid täitva avalik-õigusliku organisatsiooni sooritatud tehingule.

41. Artikli 4 lõike 5 esimese lause eesmärk on reeglina välistada käibemaksu kohaldamisalast avaliku võimu ülesandeid täitvate avalik-õiguslike organisatsioonide toimingud, mis tahes tagajärjed sellega kaasneksid. Artikli 4 lõike 5 teise lause eesmärk on ära hoida konkurentsi olulisel määral moonutavaid mis tahes asjaolusid, ja et teine lause esimest täielikult ei välistaks, peab see säte tingimata moodustama erandi, võrreldes tagajärgedega, mis kaasnevad tavapäraste maksuvabastusega. Käesolevas asjas esinev erinev kohtlemine on välistamise normaalne tagajärg ega jää seega teise lause kohaldamisalasse.

42. Sellest tulenevalt ei tohi WZV sarnast avalik-õiguslikku organisatsiooni käsitada maksukohustuslasena seoses vara soetamisega, kui ta täidab avaliku võimu ülesandeid. Sellisel isikul ei ole õigust maksu mahaarvamiseks ning mahaarvamiste korrigeerimise õiguse teemat, mis on siseriikliku kohtu esitatud küsimuse puhul arutlusel, ei saagi tõstatada.

43. Lisaks, kuna avalik-õigusliku organisatsiooni seisund käibemaksu kohaldamise suhtes määratakse omandamise hetkel, siis omandatud varade edasine kasutamine seda seisundit muuta ei saa. Pidades silmas selle eelotsusetaotluse esitanud kohtu tähelepanekut, mille kohaselt WZV täitis veepuhastusjaama ehitades avaliku võimu ülesandeid, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Ettepanek

44. Eespool käsitletud põhjendustele vastavalt olen seisukohal, et Euroopa Kohtule esitatud küsimusele tuleks vastata alljärgnevalt:

Avalik-õiguslikul organisatsioonil, kes soetab kapitalikauba ja hiljem võõrandab selle tasu eest kolmandale isikule, tegutsedes seega maksukohustuslasena, on nõukogu direktiivi 77/388/EMÜ artiklist 20 tulenevalt õigus korrigeerida omandamisel tasutud käibemaksu ainult niivõrd, kuivõrd ta tegutses kauba omandamisel maksukohustuslasena.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/338/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne käibemaksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT 09/01, lk 23).

3 – 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90, EKL 1991, lk I-3795; vt eelkõige otsuse

punkte 8 ja 11.

4 – Vt kohtuotsus, punkt 21.

5 – Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud.

6 – - Kohtuotsus, punktid 8 ja 9

7 – - Kohtuotsus punkt 12.

8 – - Vt nt 25. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-45/95: komisjon v. Itaalia, EKL 1997, lk I-3605, punkt 20, ja kohtujurist Ruiz-Jarabo ettepanek, punkt 42 jj.