

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

CHRISTINE STIX-HACKL

esitatud 14. detsembril 2004(1)

Kohtuasi C-33/03

Euroopa Ühenduste Komisjon

versus

Ühendkuningriik

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Kuuenda käibemaksudirektiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 2 punkt a ja artikli 18 lõike 1 punkt a – Siseriiklik õigusnorm, mis võimaldab tööandjal sisendkäibemaks maha arvata tema poolt töötajatele hüvitatud mootorikütusetarnetelt

I. Sissejuhatus

1. Esitatud hagi palub komisjon tuvastada, et kuna Suurbritannia ja Põhja-Ida Ühendkuningriik andis vastuolus kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (edaspidi „kuues direktiiv”)(2) artiklitega 17 ja 18 maksukohustuslastele õiguse arvata mitte-maksukohustuslastele tarnitud mootorikütuselt maha käibemaks, siis on see liikmesriik rikkunud EÜ asutamislepingust tulenevaid kohustusi.

2. Käesolevas kohtuasjas tõusetub eelkõige küsimus, kas Briti käibemaksusüsteem, mille kohaselt on tööandjal õigus arvata tema poolt töötajatele hüvitatud mootorikütusetarnetelt maha sisendkäibemaks, on võrreldav Madalmaade käibemaksu mahaarvamise korraga, mille Euroopa Kohus tunnistas 8. novembri 2001. aasta otsusega kohtuasjas C-338/98(3) vastuolus olevaks kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktiga a ja artikli 18 lõike 1 punktiga a.

II. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigusnormid

3. Kuuenda direktiivi artiklis 4 on sätestatud:

„1. „Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

[...]

4. Lõikes 1 kasutatud sõna „iseseisvalt” vabastab maksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitleva suhte tööandja ja töötaja vahel.

[...]"

4. Kuuenda direktiivi artikli 17 pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala” lõike 2 punktis a on sätestatud:

„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”.

5. Kuuenda direktiivi artiklis 18 pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse kasutamise eeskirjad” on sätestatud:

„1. Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane:

a) artikli 17 lõike 2 punkti a kohase mahaarvamise korral omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet;

[...]

3. Liikmesriigid määravad kindlaks tingimused ja protseduurid, mille kohaselt antakse maksukohustuslasele luba arvata maha muudel kui lõigetes 1 ja 2 sätestatud alustel.

[...]"

6. Kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punktis a on sätestatud:

„Maksukohustuslane väljastab kõikide tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud kaupade või osutatud teenuste kohta arve või selle aset täitva dokumendi. [...]

Samuti väljastab maksukohustuslane arve talle teise maksukohustuslase poolt enne kauba tarnimist või teenuste osutamist tehtud ettemaksude kohta.”

7. Kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punkt c kõlab:

„Liikmesriigid sätestavad kriteeriumid, mille alusel määratakse kindlaks, kas dokumenti saab arvena käsitada.”

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

8. VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (edaspidi „1991. aasta käibemaksumäärus”), mis jõustus 1. detsembril 1991, artiklid 2 ja 3 näevad seoses mootorikütuse maksumuse hüvitamisega maksukohustuslase poolt ette järgmist:

„2. Artiklit 3 kohaldatakse, kui mootorikütust tarnitakse mitte-maksukohustuslasest isikule ja kui maksukohustuslane maksab sellele isikule:

a) tema poolt tegelikult mootorikütuse eest tasutud hinna; või

b) summa, millest tervik või osa vastab ligilähedaselt mootorikütuse maksumusele ja mida makstakse selle maksumuse hüvitamiseks ning mis määratakse ära sõltuvalt:

i) seda mootorikütust kasutava sõiduki poolt läbitud vahemaast (vaatamata sellele, kas see

vahemaa hõlmab vahemaasid, mis on läbitud muul otstarbel, kui maksukohustuslase tegevuse huvides) ja

ii) sõiduki silindrite arvust, vaatamata sellele, kas maksukohustuslane talle mingid muud kulutused hüvitab.

3. Käesoleva artikli kohaldamisel loetakse autokütus Value Added Tax Act 1983 (1983. aasta käibemaksuseadus) artikli 14 lõike 3 alusel tarnituks maksukohustuslasele mõne tema tegevuse sooritamiseks ja seda summas, mis võrdub sellega, mille ta tasus olenevalt olukorrast artikli 2 punkti a või b alusel (välja arvatud hüvitis muude kulude kui autokütuse eest)."

9. Kõnealusele määrusele lisatud selgitavast märkusest tuleneb:

„Käesoleva määrusega, mis jõustub 1. detsembril 1991, antakse seaduse jõud kauaaegsele haldustavale. Määrusega sätestatakse, et töötajate ostetud mootorikütus loetakse tarnituks tööandjale, kui töötajale hüvitatakse see kas kilometraaži või tegelikult tasutud hinna alusel. [...]”

10. Ühendkuningriigi valitsus selgitab, et 1991. aasta käibemaksumääruse artikli 2 punkti b kohaselt hüvitab tööandja kulud tegelikult järgmise süsteemi alusel: töötaja esitab tööandjale üksikasjaliku läbisõiduarvestuse, näidates ära ametialased sõidud, vastava kilometraaži ning kasutatud sõiduki silindrivõimsuse. Töötaja esitab tööandjale ka mootorikütuse ostmist tõendavad nn lihtsustatud arved, millel pole kütuse saaja nime.

11. Seejärel arvutab tööandja välja kütusekulu, võttes aluseks kilomeetri keskmise kütusekulu kohta avaldatud nimekirja, mida Inland Revenue (Briti maksuamet) heakskiidetud määrade ja sõidukitootjate esitatud üksikasjalike andmete põhjal koostab kas Royal Automobile Club, Automobile Association või UK Customs (Briti tolliametkonnad). Ühendkuningriigi valitsus selgitab, et esitatud andmete alusel – ametialaste sõitude kilometraaž ja asjaomase sõidukitüübi kütusekulu kilomeetri kohta – saab tööandja välja arvutada ja töötajale hüvitada ametialaste sõitude täpsed kulud.

III. Kohtueelne menetlus ja menetlus Euroopa Kohtus

12. Kuivõrd komisjon leidis, et 1991. aasta käibemaksumääruse artiklites 2 ja 3 ette nähtud mahaarvamisoigus ilma arve esitamise kohustuseta ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punktiga a, algatas ta 10. mail 1995 Ühendkuningriigi valitsusele saadetud märgukirjaga EÜ artikli 226 alusel liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse.

13. Pärast põhjalikumat uurimist laiendas komisjon 17. oktoobri 1996. aasta ja 3. detsembri 1997. aasta täiendavates märgukirjades menetlust etteheitega kuuenda direktiivi artikli 17 rikkumise kohta. Komisjon väitis, et 1991. aasta käibemaksumäärus on vastuolus ka selle sättega, sest lubab käibemaksu maha arvata töötajatele, seega mitte-maksukohustuslastele, tarnitud kaupadelt ja osutatud teenustelt, samuti muudelt kui tööandja majandustegevuse huvides tehtud tehingutelt.

14. Ühendkuningriigi valitsus esitas oma märkused 13. juuli 1995. aasta, 16. detsembri 1996. aasta ja 28. jaanuari 1998. aasta kirjadega, milles lükkas komisjoni etteheited tagasi ja väitis, et kuuenda direktiivi kohaselt peaks tööandjal olema õigus arvata maha käibemaks töötajate kütusekuludelt, mis tekivad seoses tööandja ametialaste ülesannete täitmisega, nagu see on sätestatud 1991. aasta käibemaksumääruses.

15. Komisjon jäi oma seisukohale kindlaks ja esitas 14. oktoobril 1998 Ühendkuningriigi valitsusele põhjendatud arvamuse; Ühendkuningriik jäi 15. detsembri 1998. aasta vastuses endiselt oma seisukoha juurde. Komisjon ootas ära 8. novembri 2001. aasta otsuse kohtuasjas

komisjon v. Madalmaad ja esitas 27. jaanuaril 2003 käesoleva hagi, mis kanti Euroopa Kohtu registrisse 28. jaanuaril 2003.

16. Komisjon palub

- tuvastada, et kuna Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriik andis vastuolus nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklitega 17 ja 18 maksukohustuslastele õiguse arvata mitte-maksukohustuslastele tarnitud mootorikütuselt maha käibemaks, on see liikmesriik rikkunud EÜ asutamislepingust tulenevaid kohustusi;
- mõista kohtukulud välja Suurbritannia ja Põhja-liri Ühendkuningriigilt.

IV. Komisjoni väidete uurimine

17. Komisjoni väited puudutavad esiteks kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud eeldusi sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimiseks ja teiseks nimetatud direktiivi artiklis 18 sätestatud eeldusi sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks.(4)

A. Kuuenda direktiivi artikli 17 rikkumine

1. Poolte argumendid

18. *Komisjoni* arvates on vaidlusalune 1991. aasta käibemaksumäärus vastuolus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktiga a esiteks selles osas, et võimaldab sisendkäibemaksu mahaarvamist tarnetelt mitte-maksukohustuslasele, nimelt töötajale, teiseks ei taga kõnealune määrus, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kohaldatakse üksnes neile mootorikütusetarnetele, mida kasutatakse töandja maksustatava käibe tarbeks. Seejuures tugineb komisjon eelkõige kohtuasjas komisjon v. Madalmaad tehtud otsusele ja märgib, et kõnealused Ühendkuningriigi õigusnormid on võrreldavad Madalmaade omadega, mille vastuolu kuuenda direktiiviga kinnitas Euroopa Kohus viidatud otsuses.

19. Komisjon ei välista, et paljudel juhtudel on töötajate ostude puhul tõepoolest tegemist tarnetega nende töandjale ja seega käibemaksu mahaarvamiseks õigustatud maksukohustuslasele. Siiski puudub käesolevas asjas erinevalt kohtuasjast Intiem(5) vahetu seos kahe maksukohustuslase vahel, antud juhul seega kütuse tarnija ja töandja vahel.

20. *Ühendkuningriigi valitsus* rõhutab kõigepealt selle põhimõtte erilist tähtsust, mille kohaselt on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata soetatud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaks, kui neid kaupu või teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatava käibe tarbeks. See peaks tagama ühenduse kõikide majandustehingute maksualase neutraalsuse.

21. Antud juhul on tegemist küsimusega, kas kuuenda direktiivi artikkel 17 annab õiguse sisendkäibemaks maha arvata olukorras, kus töötaja sooritab oste töandja äritegevuse tarbeks või huvides ja tekkinud kulud hüvitatakse töötajale seejärel äritegevuse vahenditest. Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksustatava käibe raames, siis ei ole oluline, kas kauba või teenuse tegelik (või ka lepinguline) saaja on töandja ise, tema töötaja või esindaja.

22. Komisjon eirab tegelikku majanduslikku olukorda. Komisjoni formaalset argumentatsiooni järgides ei saaks töandja kuuendale direktiivile vaatamata kõikidelt majandustehingutega seotud kuludelt sisendkäibemaksu maha arvata. Tegelikult tarnitakse mootorikütus maksukohustuslasest töandjale tema maksustatavate tehingute tarbeks töötaja vahendusel. Olukord on võrreldav

sellega, kui töötajal tekivad töölähetusega seoses majutus-, elamis- või sõidukulud või kui ehitusettevõtte töötaja, kes on tegev eemalasaval ehitusel, ostab tööriistu. Mootorikütuse ostmisega on seotud küll eriomased piiritlemisprobleemid, kuid need ei tohiks olla sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega põhimõtteliselt vastuolus.

23. Ühendkuningriigi valitsus tunnistab tõepoolest, et Briti süsteemil on sarnasusi süsteemiga, mida käsitleti kohtuasjas komisjon v. Madalmaad tehtud otsuses. Erinevalt viimasest tagab Briti süsteem – kuivõrd see on paratamatult hinnangutele tuginevas süsteemis mõistlikkuse piires võimalik – käibemaksu mahaarvamise vaid töötaja tegelikelt sõidukuludelt. Ühendkuningriigi valitsus jagab arvamust, et 1991. aasta käibemaksumääruse kohaselt peab sisendkäibemaksu mahaarvamine piirduma tööandja tehingute huvides kasutatud mootorikütusega. 1991. aasta käibemaksumääruse kohaldamispraktikas on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust selles mõttes tõepoolest piiratud. Tööandjal puudub ühtlasi huvi hüvitada muuks kui ametialasteks sõitudeks kasutatud mootorikütuse maksumus.

24. Euroopa Kohtu järelepärimisele saadetud kirjalikus vastuses möönis Ühendkuningriigi valitsus, et 1991. aasta käibemaksumääruses ei ole sätestatud õiguslikult siduvat seost 1991. aasta käibemaksumääruse artiklite 2 ja 3 kohase tööandja käibemaksu mahaarvamise õiguse ja töötaja poolt ostetud kütuse tööandja maksustatava käibe tarbeks kasutamise vahel. Vajaliku seose loob aga Value Added Tax Act 1994 (edaspidi „1994. aasta käibemaksuseadus“). Ühendkuningriigi valitsuse viidatud käibemaksuseaduse sätted sisaldavad 1991. aasta käibemaksumääruse õiguslikku alust, käibemaksu üldist määratlust (käibemaks maksukohustuslase äritegevuse huvides tarnitud kaupadelt ja teenustelt) ja korda, mille kohaselt võib sisendkäibemaksu erisuguse kasutuse korral maha arvata vaid proportsionaalselt äritegevuse tarbeks kasutatud kaupade ja teenuste osas.

2. Hinnang

25. Enne kui kontrollida, kas 1991. aasta käibemaksumääruses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise kord on kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 17, tasub kõigepealt meenutada viidatud õigusnormis reguleeritud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse mõningaid põhimõtteid.

26. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt piirata.(6) Sisendkäibemaksu mahaarvamise eesmärk on ettevõtja täielik vabastamine tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab seega kogu majandustegevuse – sõltumata selle eesmärkidest ja tulemustest – täielikult neutraalse maksustamise, tingimusel et nimetatud tegevus kuulub ise käibemaksuga maksustamisele.(7)

27. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a kohaselt „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“, kui „kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses“.

28. Kõnealuse sätte sõnastusest tuleneb seega kõigepealt, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks peab isik olema „maksukohustuslane“ kuuenda direktiivi tähenduses ning kõnealuseid kaupu ja teenuseid tuleb kasutada tema maksustatava käibe tarbeks.(8)

29. Lisaks sellele nähtub kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a sõnastusest, et maksukohustuslasel on õigus sisendkäibemaksu maha arvata vaid käibemaksust, mis on tasutud talle teiselt maksukohustuslaselt tarnitud kaubalt või osutatud teenuselt.

30. Komisjoni etteheite kohta, et töötaja ei ole käibemaksukohustuslane või et tarneahel on katkenud, tuleb kõigepealt märkida, et käesolevas asjas – vastavalt kuuenda direktiivi artikli 4 lõikele 4 – on pooled üksmeelel selles suhtes, et kütuse eest hüvitist saavad töötajad ei ole ise käibemaksukohustuslased.⁽⁹⁾ Olulisem on pigem see, kas vaatamata sellele kolmnurksuhte, mille puhul 1991. aasta käibemaksumäärus lubab käibemaksu maha arvata, on võimalik lähtuda tarnest maksukohustuslaste, nimelt kütuse müüja ja tööandja vahel.

31. Kohtuasjast Intiem nähtub, et kauba füüsiline tarne töötajale ei ole iseenesest vastuolus tööandja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega. Viidatud kohtuasja faktilised asjaolud näitasid, et nagu ka käesoleval juhul tarniti kütus töötajale. Euroopa Kohus sedastas, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiramine „talle tarnitud kaupadele” „ei [saa] olla suunatud sellele, et välistada õigus arvata käibemaks maha kaupadelt, millised on füüsiliselt üle antud töötajale, kuigi maksukohustuslane on need ostnud üksnes oma majandustegevuse raames kasutamiseks”⁽¹⁰⁾.

32. Lisaks sellele tunnistas komisjon ise, et töötajad tegutsevad tihti tööandja nimel ja sel juhul tuleb töötajate poolt vastu võetud kaupu ja teenuseid pidada tegelikult tööandjale tarnituks ja osutatuks, vaidluse esemeks oleva korra puhul ei pea komisjon aga niisugust asjaolu tõendatuks.

33. Seega tõusetub küsimus, millistel asjaoludel võib nõustuda sellega, et töötaja vastuvõetud kaup on tarnitud või saadud teenus osutatud tööandjale. Seejuures on tegemist sisuliselt „faktiküsimusega, mida tuleb hinnata, pidades silmas kõiki asjaolusid”⁽¹¹⁾. Ühendkuningriigi valitsus tõi esile, et piiritlemise probleem tekib näiteks juhtudel, kui tööandja hüvitab esindajale reisikulud või ehitustööline ostab ehitusettevõttele tööriistu.

34. Kõigepealt tundub edasise arutelu huvides kasulik olevat silmas pidada, et küsimus, kas tegemist on tarnega maksukohustuslaste vahel, ja küsimus, kas kõnealuseid kaupu või teenuseid kasutatakse maksukohustuslase (tarne saaja) majandustegevuse tarbeks, on omavahel tihedalt seotud.

35. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt omandab isik just siis kaupu maksukohustuslasena ja mitte eraisiku või lõpptarbijana, kui ta omandab need oma maksustatava käibe tarbeks.⁽¹²⁾ Kuivõrd lisaks sellele kasutab töötaja kaupu või teenuseid oma tööandja huvides, on nimetatud kaubad või teenused nende kaupade või teenuste kulutegurid, mida tarnib lõpuks maksukohustuslasest tööandja. Töötaja ei ole sellisel juhul lõpptarbijaja ja tarneahel ei ole nende kaupade või teenuste puhul ka katkenud.

36. Kohtuotsuses Intiem on Euroopa Kohus lähtunud ilmselgelt asjaolust, et kütust tarniti tööandja majandustegevuse raames või kütust kasutati tööandja majandustegevuse huvides.⁽¹³⁾

37. Lisaks sellele olid Euroopa Kohtu selgituste kohaselt kohtuotsuses komisjon v. Madalmaad esitatud eeldused kohtuasjas Intiem käibemaksu mahaarvamiseks – eelkõige eeldus, et tegemist on maksukohustuslaste vahelise tarnega – täidetud eelkõige seetõttu, et vaadeldaval juhul võimaldas tööandja tarnida kaupu oma töötajatele enda arvel ja sai selle tulemusel tarnijalt arved, milles nõuti tarnitud kaupade eest käibemaksu tasumist.⁽¹⁴⁾

38. Kohtuotsuses komisjon v. Madalmaad käsitletud regulatsiooni puhul aga selliseid asjaolusid ei esinenud, vaid tegemist oli töötaja sõiduki kulumi ja kütusekulude kindlasummalise hüvitusega.

Selline kulude hüvitamine ei olnud kohtule piisav tõend „tarne” kohta kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tähenduses. Euroopa Kohus ei pidanud seetõttu võimalikuks lugeda Madalmaade käibemaksu mahaarvamise korda selle sättega kooskõlas olevaks.(15)

39. Euroopa Kohus tunnistab viidatud otsuses, et kuuenda direktiivi sõnasõnalisele tõlgendusele tuginev lahendus ei tarvitse olla täielikus kooskõlas artikli 17 lõike 2 punkti a eeskirja otstarbega ja kuuenda direktiivi mõne eesmärgiga, kuid ta ei pidanud – ühenduse meetmeid võtmata – Madalmaade õiguses sätestatud mahaarvamisõigust põhjendatuks.(16)

40. Võttes käesoleval juhul aluseks kohtuotsuse komisjon v. Madalmaad, tuleb tõdeda, et 1991. aasta käibemaksumäärusega sätestatud mahaarvamise kord, mida Ühendkuningriigi valitsus kirjeldab, ei eelda samuti otsest tasaarveldust või muud otsest seost kütuse tarnija ja tööandja vahel, mistõttu ei ole seda silmas pidades tegemist maksukohustuslaste vahelise kaubatarnega. Komisjoni sellekohane etteheide on seega põhjendatud.

41. Komisjoni etteheide hõlmab aga lisaks sellele – mida pean olulisemaks – ka asjaolu, et käesoleva kohtuasja esemeks olev sisendkäibemaksu mahaarvamise kord ei taga, et seda kohaldatakse üksnes tööandja maksustatava käibe tarbeks kasutatavatele kaupadele. Ühendkuningriigi valitsus väitis seevastu, et erinevalt kohtuotsuses komisjon v. Madalmaad käsitletust tagab Briti sisendkäibemaksu mahaarvamise kord, et käibemaks arvatakse maha ainult töötaja tegelikelt mootorikütusekuludelt.

42. Tuleb tõepoolest tunnistada, et Ühendkuningriigis kasutatav arvestusmeetod, mis põhineb läbitud vahemaal, sõiduki silindrivõimsusel ja mootorikütuse tegelikul keskmisel kulul, võimaldab tööandjal põhimõtteliselt hüvitada töötajale kulud täpsemalt kui kohtuasjas komisjon v. Madalmaad käsitletav regulatsioon, mis nägi ette kindlasummalise, hinnangutel põhineva hüvituse.

43. 1991. aasta käibemaksumääruse puhul pole aga problemaatiline niivõrd kütusekulude arvestusskeem, vaid pigem asjaolu, et 1991. aasta käibemaksumääruse sõnastus ei taga, et tööandja ei tohi sisendkäibemaksu maha arvata kütusekuludelt, mis tekivad seoses töötajate sõitudega, mis ei ole seotud äritegevusega.

44. 1991. aasta käibemaksumääruse artikli 2 punkt b lubab nimelt maha arvata sisendkäibemaksu summalt, millest *tervik või osa* vastab ligilähedaselt mitte-maksukohustuslase (töötaja) kütusekuludele ja mida makstakse talle nende kulude hüvitamiseks.

45. Ühendkuningriigi valitsus kinnitas samuti, et puudub õiguslikult siduv seos 1991. aasta käibemaksumääruse artiklite 2 ja 3 kohase tööandja käibemaksu mahaarvamise õiguse ja tööandja maksustatava käibe tarbeks töötaja ostetud mootorikütuse kasutamise vahel.

46. Mis puudutab 1994. aasta käibemaksuseaduse sätteid, millele juhiti tähelepanu alles Euroopa Kohtu järelepärimisele antud kirjalikus vastuses(17), siis ei ole esiteks tuvastatav, kuivõrd need üldised eeskirjad peavad tagama 1991. aasta käibemaksumääruse artiklis 2 sätestatud mahaarvamisõiguse kohaldamise üksnes äritegevuseks kasutatavale mootorikütusele, seda enam et mootorikütust selle artikli tähenduses loetakse vastavalt sama määruse artiklile 3 koostoimes 1994. aasta käibemaksuseaduse artikli 14 lõikega 3 maksukohustuslasele tema majandustegevuse läbiviimise eesmärgil tarnituks; teiseks peab tõdema, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb direktiive rakendada vaieldamatult siduvalt ja sedavõrd konkreetselt, täpselt ja selgelt, et on täidetud õiguskindluse nõuded.(18)

47. 1991. aasta käibemaksumäärus koostoimes 1994. aasta käibemaksuseadusega ei kujuta endast aga sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse sellekohast kohaldamist, samuti ei vasta vaidlusaluse 1991. aasta käibemaksumääruse direktiivi kohane kohaldamine ka muus osas

selguse ja õiguskindluse nõuetele, nagu väidab Ühendkuningriigi valitsus.(19)

48. Lõpuks selgitas Ühendkuningriigi valitsus, et on valmis muutma 1991. aasta käibemaksumäärust ja tegi komisjonile juba ka asjakohase ettepaneku. Sellega seoses on piisav märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb liikmesriigi kohustuste rikkumist hinnata selle olukorra alusel, milles liikmesriik oli põhjendatud arvamuses määratud tähtaja lõppedes; hilisemaid muudatusi ei saa Euroopa Kohus arvestada.(20)

49. Seega on põhjendatud komisjoni etteheide, et vaidlusalune mahaarvamise kord ei taga sisendkäibemaksu mahaarvamist üksnes tööandja maksustatava käibe tarbeks kasutatavatelt kaupadelt ja teenustelt.

50. Eelneva põhjal on kuuenda direktiivi artikli 17 rikkumise väide põhjendatud.

B. *Kuuenda direktiivi artikli 18 rikkumine*

1. Poolte argumendid

51. *Komisjoni* väitel on 1991. aasta käibemaksumäärus vastuolus artikli 18 lõike 1 punktiga a, sest võimaldab sisendkäibemaksu mahaarvamist sõltumata sellest, kas maksukohustuslasel on olemas artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arve.

52. Tuginedes kohtuasjas komisjon v. Madalmaad tehtud otsusele, selgitab komisjon, et kui tegemist ei ole kaupade tarne ega teenuse osutamisega maksukohustuslaste vahel ja seetõttu ei ole võimalik arve ega muu asjakohase dokumendi koostamine, rikutakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisega järelilikult ka kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti a.

53. *Ühendkuningriigi valitsus* ühineb sellise käsitusega juhul, kui Euroopa Kohus nõustub komisjoni esimese väitega. Kui Euroopa Kohus otsustab, et käesoleva asjaga võrreldavas olukorras on õigus sisendkäibemaks maha arvata, siis ei saa kuuenda direktiivi artiklit 18 tõlgendada nii, et arve puudumine selle õiguse välistab. Ühendkuningriigi valitsus viitab sellega seoses oma kuuenda direktiivi artikli 18 kohasele õigusele määrata eraldi mahaarvamiseõiguse „tingimused ja protseduurid”.

2. Hinnang

54. Ühendkuningriigi valitsus ei vaidlustanud, et kui ei ole täidetud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmise eeldused, siis rikutakse ka kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti a. Kuna vaidluse esemeks olev sisendkäibemaksu mahaarvamise kord ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 17, on ka komisjoni hagi teine väide põhjendatud.

V. **Ettepanek**

55. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku:

1. Tuvastada, et kuna Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriik andis vastuolus nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklitega 17 ja 18 maksukohustuslastele õiguse arvata mitte-maksukohustuslastele tarnitud mootorikütuselt maha käibemaks, on see liikmesriik rikkunud EÜ asutamislepingust tulenevaid kohustusi;

2. Mõista kohtukulud välja Ühendkuningriigilt.

1 – Algkeel: saksa.

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

3 – 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-338/98: komisjon v. Madalmaad (EKL 2001, lk I-8265; edaspidi „kohtuotsus komisjon v. Madalmaad“).

4 – Selle jaotuse kohta vt 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-152/02: Terra Baubedarf-Handel (EKL 2004, lk I-5583, punkt 30), samuti eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon v. Madalmaad (punkti 71).

5 – 8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 165/86: Intiem (EKL 1988, lk 1471).

6 – Vt mh 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-90/02: Bockemühl (EKL 2004, lk I-3303, punkt 38).

7 – Vt mh 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19) ja 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal (EKL 1998, lk I-1, punkt 15).

8 – Vt 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-137/02: Faxworld (EKL 2004, lk I-5547, punkt 24).

9 – Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon v. Madalmaad (punktid 45 ja 46).

10 – Eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Intiem (punkt 14).

11 – Vt 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk I-3795, punkt 21).

12 – Vt mh eespool 8. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-137/02 (punkt 28); eespool 11. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-97/90 (punktid 8 ja 14); 21. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt (EKL 2000, lk I-1577, punkt 47) ja 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl (EKL 2000, lk I-4321, punkt 34).

13 – Vt samas, punktid 12, 14 ja 16.

14 – Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon v. Madalmaad (punktid 52 ja 53).

15 – Vt samas, punktid 48 ja 54.

16 – Vt samas, punktid 55 ja 56; mis võrreldes Euroopa Kohtu teiste otsustega kuuenda direktiivi kohta võib osutada kitsendavaks tõlgenduseks. Vt nt eespool 8. joonealuse märkuses viidatud kohtuotsuses Faxworld (punkt 42); vt sellega seoses ka 20. veebruari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-260/95: DFDS (EKL 1997, lk I-1005, punkt 23), mille kohaselt „majanduse tegeliku olukorraga arvestamine on ühise käibemaksusüsteemi rakendamise põhikriteerium“.

17 – Vt eespool punkt 24.

18 – Vt mh 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-162/99: komisjon v. Itaalia (EKL 2001, lk I-541, punkt 22); 8. juuli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-354/98: komisjon v. Prantsusmaa (EKL

1999, lk I?4927, punkt 11); 4. detsembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-207/96: komisjon v. Itaalia (EKL 1997, lk I?6869, punkt 26) ja 13. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C?197/96: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1997, lk I?1489, punktid 14 ja 15).

19 – Vt mh 30. mai 1991. aasta otsus kohtuasjas C-59/89: komisjon v. Saksamaa (EKL 1991, lk I?2607, punkt 28).

20 – Vt mh 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-233/00: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 2003, lk I?6625, punkt 30) ja 12. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-152/00: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 2002, lk I?6973, punkt 15).