

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 7. märtsil 2006¹(1)

Kohtuasi C-166/05

Rudi Heger GmbH

versus

Finanzamt Graz-Stadt

1. Käesolev EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsusetaotlus puudutab selliste maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaksmääramist, mille suhtes kohaldatakse käibemaksu ja mida maksustatakse sellega vastavalt kuuendale direktiivile 77/388/EMÜ(2) (edaspidi „kuues direktiiv“).
2. Austria Verwaltungsgerichtshofi (halduskohus) menetluses olev kohtuasi puudutab Saksamaal asutatud äriühingut, kes ostis Austriast, kus ta teenust ei osuta ega ole seal seetõttu käibemaksukohustuslasena registreeritud, suurtes kogustes kalapüügilube püügiõigusega Austria jõe teatud aladel, selleks et müüa need load teistes riikides asuvatele klientidele.
3. Siseriiklik kohus soovib teada, kas kõnealuste lubade edasimüük kujutab endast „kinnisvaraga seotud teenuste osutamist” asjaomase direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses.
4. Jaatava vastuse korral kuulub kõnealune tehing maksustamisele kinnisvara asukohas Austrias ning seega tuleb äriühingust hagejal registreerida ennast käibemaksukohustuslaseks Austrias, kus ta saab seejärel teostada kalapüügilubade eest tasutud hinnas sisaldunud sisendkäibemaksu mahaarvamise.
5. Kui vastus on eitav ning tegu on tavalise tehinguga artikli 9 lõike 1 tähenduses, siis on teenuse osutamise koht Saksamaal, kus on asjaomase äriühingu tegevuskoht, ning sisendkäibemaksu mahaarvamise asemel tuleb tal taotleda selle tagastamist nõukogu kaheksandas direktiivis 79/1072/EMÜ(3) (edaspidi „kaheksas direktiiv”) sätestatud korras.

Õiguslik raamistik

Asjaomased ühenduse õigusnormid

6. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 5 lõikele 1 on kaubatarne „materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek”. Liikmesriigid võivad „materiaalse varana” käsitada „teatava[id] kinnisasjaõigus[i]” vastavalt artikli 5 lõike 3 punktile a ning „asjaõigus[i], mis annavad nende omanikule kinnisasja kasutamise õiguse”, vastavalt artikli 5 lõike 3 punktile b.
7. Kuuenda direktiivi artikli 6 lõike 1 määratluse kohaselt on teenuste osutamine „mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses”. Selliste tehingute hulka kuuluvad muu hulgas „immateriaalse vara võõrandamine” ja „kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda”.
8. Kuuenda direktiivi põhjendus 7 sätestab, et maksustatavate tehingute teostamise koha kindlaksmääramine „on põhjustanud liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte, eelkõige [...] teenuste osutamise puhul”. Seepärast sätestab kuuenda direktiivi artikkel 9 käibemaksuga maksustatavate tehingute teostamise koha (ja ühtlasi tehingu maksustamiskoha) kindlaksmääramise eeskirjad.
9. Artikli 9 lõige 1 näeb ette üldreegli, mille kohaselt on teenuse osutamise koht „teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht”.
10. Seejärel sätestab artikli 9 lõige 2 mitu erandit artikli 9 lõike 1 üldreeglist. Artikli 9 lõike 2 punkti a kohaselt „on kinnisvaraga seotud teenuste, sealhulgas kinnisvaramaaklerite ja -ekspertide teenuste, ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks kinnisvara asukoht”.
11. Artikli 9 lõike 2 punktis e on loetletud teenused, mille osutamise korral muu hulgas maksukohustuslastele, kes asuvad ühenduses, kuid mitte tarnijaga samas liikmesriigis, on „teenuste osutamise kohaks kliendi tegevuskoht või teenuste kasutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht”. Nimetatud loetellu kuuluvad muu hulgas „konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenused jms teenused, samuti andmetöötlus- ning teabeandmisteenused” ning „personali kasutada andmine”.
12. Artikkel 13 sätestab käibemaksuvabastuse. Artikli 13 B osa punkt b vabastab käibemaksust muu hulgas kinnisvara üürile andmise ja rendile andmise.
13. Kaheksas direktiiv sätestab käibemaksu tagastamise korra seoses piiriüleste kaubatarnete ja teenuste osutamisega. Sisuliselt tekib kaheksandast direktiivist tulenev õigus sisendkäibemaksu tagastamisele siis, kui maksukohustuslane on asutatud teises liikmesriigis ning ta ei ole teinud käibemaksuga maksustatud tehingut selle liikmesriigi territooriumil, kus on tasutud sisendkäibemaks. Seevastu juhul, kui maksukohustuslane on teinud maksustatavaid tehinguid selle liikmesriigi territooriumil, kus ta on tasunud sisendkäibemaksu, ei ole tal enam õigust käibemaksu tagastamisele kaheksanda direktiivi alusel, vaid tal on võimalus arvata sisendkäibemaks maha kuuenda direktiivi artikliga 17 jj sätestatud üldises korras.

Asjaomased siseriiklikud õigusnormid

14. Austria Umsatzsteuergesetzi 1994 (1994. aasta käibemaksuseadus; edaspidi „UStG 1994”) § 3a lõikega 6 jõustati kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt a sisuliselt samas sõnastuses.
15. UStG 1994 alusel antud Austria rahandusministri määrusega(4) jõustati muu hulgas kaheksanda direktiivi nõuded. Kõnealuse määruse kohaselt tekib õigus Austrias tasutud

sisendkäibemaksu tagastusele muu hulgas siis, kui väljaspool Austriat asutatud ettevõtja teostab (hilisemaid) maksustatavaid tehinguid, mille puhul ei loeta Austriat teenuse osutamise kohaks ega järelkult ka maksustamise kohaks. Kuid niipea kui tehakse tehing, mille puhul loetakse teenuse osutamise kohaks Austria, kaob õigus sisendkäibemaksu tagastamisele kõnealuse määruse alusel ja käibemaksu on võimalik maha arvata üldise korra kohaselt.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

16. Rudi Heger GmbH (edaspidi „Heger”) on Saksamaal asutatud äriühing. Kõnealusel äriühingul ei ole Austrias püsivat tegevuskohta. Aastatel 1997 ja 1998 ostis Heger Austrias asutatud äriühingult Flyfishing Adventure GmbH (edaspidi „Flyfishing”) Ülem?Austrias asuva Gmunder Trauni jõe kalapüügikvoote. Nimetatud kvootide ostmise kaudu omandas Heger kalapüügiload, mis andsid teatud ajavahemikel püügiõiguse mainitud jõe teatud aladel. Heger müüs asjaomased load arvukatele klientidele üle kogu Euroopa Liidu.
17. Flyfishing esitas Hegerile arve, mis lisaks asjaomaste lubade müügihinnale sisaldas ka Austria 20% suurust käibemaksu kogusummas 152 000 Austria šillingit (umbes 11 045 eurot).
18. Tuginedes Austria õigusesse üle võetud kaheksanda direktiivi sätetele, saatis Heger 1999. aasta detsembris pädevale ametiasutusele taotluse aastatel 1997 ja 1998 kalapüügilubade eest tasutud sisendkäibemaksu tagastamiseks.
19. Eelotsusetaotlusest nähtub, et see taotlus jäeti rahuldamata põhjendusel, et kalapüügilubade edasimüük Hegeri poolt tema klientidele kujutas endast Austrias asuva kinnisvaraga seotud teenuste osutamist. Järelikult on nimetatud teenuse osutamise koht ja maksustamise koht Austria (hoolimata asjaolust, et Heger on Saksamaal asutatud teenuseosutaja). Seega pole täidetud Hegeri poolt äriühingult Flyfishing ostetud kalapüügikvootide eest tasutud sisendkäibemaksu tagastamise tingimused vastavalt Austria [õiguse] sätetele, millega jõustati kaheksas direktiiv.
20. Heger vaidlustas kõnealuse otsuse siseriiklikus kohtus, kes otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:
- „Kas kalapüügiõiguse loovutamine kalapüügiloa tasu eest võõrandamise teel kujutab endast „kinnisvaraga seotud teenuste osutamist” [kuuenda direktiivi] artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses?”
21. Itaalia ja komisjon esitasid kirjalikud märkused. Kuna kohtuistungit ei taotletud, siis seda ei toimunud.

Hinnang

22. Selleks et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt a oleks kohaldatav käesoleva kohtuasja asjaolude suhtes ning et tehingut saaks käsitada „kinnisvaraga seotud teenuse osutamisena”, peavad olema täidetud kõik järgmised tingimused. Esiteks peab kalapüügilubade võõrandamine kujutama endast „teenuse osutamist”; teiseks peavad kalapüügilubades märgitud jõe alad olema käsitatavad „kinnisvarana” ning lõpuks peavad nimetatud kaks tingimust olema omavahel piisavalt seotud. Kui nimetatud tingimused on täidetud, siis on maksustatavate tehingute osutamise koht Austria, kus asjaomane jõgi asub.
23. Olulised on kolm sissejuhatavat märkust.
24. Esiteks sedastas Euroopa Kohus, et kui kuuendas direktiivis puuduvad selles sisalduvate mõistete määratlused ega ole osutatud liikmesriigi õiguskorrale, siis tuleb neid mõisteid käsitada ühenduse õiguse autonoomsete mõistetena ning neile tuleb seetõttu anda ka ühenduse

määratlus.(5) Euroopa Kohus on määratlenud ühenduse tasandil sellised mõisted nagu „kinnisvara” ja „rendile andmine” kuuenda direktiivi artiklis 13(6) sätestatud maksuvabastuste tõlgendamise raames ning mõiste „reklaamiteenused” kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti e(7) tähenduses.

25. Tõenäoliselt kehtib sama põhimõte ka kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis a kasutatud mõistete määratlemise kohta. Artikli 9 lõike 2 punktis a puuduvad selles sisalduvate mõistete sõnaselged määratlused ega ole osutatud nende mõistete määratlustele liikmesriikide õiguskordades. Kui pole sätestatud vastupidist, siis õiguskindluse kaalutlusest lähtuvalt tuleb ühenduse õigusakti eri sätetes kasutatud sama mõistet käsitada läbivalt ühes kindlas tähenduses. Liiatigi tuleneb kuuenda direktiivi preambuli põhjendusest 7, et artikli 9 lõike 2 punktis a sätestatud eeskirjade eesmärk on rakendada ühiseid ja ühtseid kriteeriume selleks, et ära hoida liikmesriikidevahelisi kohtualluvuse konflikte, kõrvaldada liikmesriikides kohaldatavate käibemaksusüsteemide erinevused ning vältida topeltnmaksustamist ja maksustamata jätmist, nagu sedastas Euroopa Kohus seoses artikli 9 lõike 2 punktiga e(8). Nimetatud eesmärged on võimalik saavutada üksnes siis, kui artikli 9 lõike 2 punktis a kasutatud mõistetele antakse ühenduse määratlus.(9)

26. Teiseks on vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 9 teenuse osutamise koha määramisel esmajärgulise tähtsusega teenuse osutaja tegevuskoht.(10) Ometi märkis Euroopa Kohus kohtuotsuses Dudda,(11) et „[a]rtikli 9 lõige 1 ei ole mitte mingil juhul ülimuslik artikli 9 lõike 2 suhtes. Iga juhtumi korral tuleb küsida, kas selle [st tehingu] suhtes on kohaldatav artikli 9 lõige 2 ning eitava vastuse korral kuulub kohaldamisele artikli 9 lõige 1”.

27. Kolmandaks on ühise käibemaksusüsteemi üldpõhimõtte see, et tarbimismaksuga maksustamine toimub tarbimiskoha järgselt.(12) Ometi kehtestati kuuenda direktiivi artikli 9 lõikega 1 teenuste osutamist puudutav üldreegel, et teenuste osutamise koht ja seega ka maksustamise koht on teenuseosutaja tegevuskoht. Sellega kaldus ühenduse seadusandja kuuendas direktiivis kõrvale eespool mainitud üldpõhimõttest, sest teenuste osutamise koha reegel lähtub mitte sihtkoha liikmesriigi, vaid päritolu liikmesriigi põhimõttest.

Teenuste osutamine

28. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 3 annab liikmesriikidele võimaluse käsitada „materიაalse varana” ja seega kaubana teatavaid kinnisasjaõigusi ja/või teatavaid asjaõigusi. Kuid isegi kui kalapüügilube oleks põhimõtteliselt võimalik määratleda kinnisasjaõigusena või asjaõigusena (vajab otsustamist) ei ole Austria, nagu nähtub komisjoni märkustest, seda võimalust kasutanud.

29. Selgub, et kalapüügilubade edasimüügi tehingut ei saa määratleda kaubatarnena kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses. Seetõttu jääb üle käsitada kõnealust müügitehingut „teenuste osutamisenä” artikli 6 lõike 1 tähenduses. Pealegi ei ole eriti keeruline ega kunstlik näha kalapüügilubade müügis „immateriaalse vara võõrandami[st]” või „kohustus[t] hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda” artikli 6 tähenduses.

Kinnisvara

30. Kohtuasjas Marselisborg tehtud Euroopa Kohtu otsuse põhjal selgub, et määratletud veealused sadamaalad on käsitatavad kinnisvarana kuuenda direktiivi tähenduses.(13) Sama põhimõtte kehtib ka jõepõhja piiritletud alade kohta, mis on seotud asjaomase kalapüügiõigusega. Sarnaselt kai ääres asuvate kohtadega kohtuasjas Marselisborg on asjaomaste jõelade puhul tegu kinnisvaraga.

Seotuse määr

31. Vastus siseriikliku kohtu esitatud küsimusele sõltub sellest, mil määral ja mil viisil peavad olema omavahel seotud osutatav teenus ja kinnisvara. Nagu Itaalia oma märkustes väidab, saab asjaomaseid kalapüügiõigusi teostada ainult Gmunder Trauni jõel ning üksnes lubades märgitud jõealadel. Hegeri kliendid võivad elada Saksamaal, Itaalias, Madalmaades ja Belgias ning Saksamaal asutatud Hegeril on õigus müüa neile kalapüügilube. Siiski saavad kliendid kasutada ostetud lube kalapüügiks vaid Gmunder Trauni jõel. Asjaomased kalapüügiload on otseselt seotud asjaomase kinnisvara konkreetse viisil kasutamisega. Seetõttu on kalapüügilubade müük „kinnisvaraga seotud teenuse osutamine”.

32. Kuigi eelnev arutluskäik tundub esmapilgul veenev, ei anna see vastust küsimustele miks, mil viisil ja mil määral peab osutatav teenus (st kalapüügilubade edasimüük Hegeri poolt oma klientidele) olema tegelikult kinnisvaraga (Gmunder Trauni jõgi) „seotud”?

33. On selge, et erinevad teenused võivad olla kinnisvaraga seotud erineval määral ja erineval viisil. Komisjon mainib oma märkustes õigesti, et ekslik on kasutada mõiste „seotud” liiga laia tõlgendust. See viiks tõepoolest absurdini, sest kokkuvõttes on mis tahes teenus nii või teisiti „seotud” kinnisvaraga piiritletud ala tähenduses. Minu arvates ei seisne lahendus ka juhtumipõhises lähenemises. Pigem tuleb leida objektiivne kriteerium, mille alusel hinnata, kas osutatava teenuse „seos” asjaomase kinnisvaraga on põhjendatud.

34. Oluline on rõhutada, et Hegeri poolt oma klientidele osutatud teenus, mis põhines äriühingult Flyfishing ostetud kalapüügikvootidel, mille eest Heger tasus sisendkäibemaksu, mille tagastamist ta taotles, kujutas endast kalapüügilubade edasimüüki. See viitab tõsiasjale, et kinnisvara (määratletud jõesärgi osad) ja osutatud teenus (kalapüügilubade müük) ei olnud omavahel enam nii otseselt seotud ning et osa Hegeri osutatud „teenusest” seisnes selliste kalapüügilubade hankimises, mille ta hiljem oma klientidele edasi müüs. Osutatud teenust võib pidada „kombineeritud kaubaks” selles mõttes, et see koosneb nii kalapüügiloast kui ka kliendile loodud võimalusest oma kalastussoov täita. Ostes Hegerilt kalapüügiloa, hankis klient endale tegeliku püügiõigusega loa ning vältis sekeldusi ja ebamugavust, millega ta oleks kokku puutunud juhul, kui ta oleks ise luba taotlenud. Minu arvates kinnitab eeltoodud analüüs sellise objektiivse kriteeriumi vajadust, mille alusel saab kindlaks teha osutatava teenuse ja asjaomase kinnisvara seose olemasolu.

35. Minu arvates on kõige õigem tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a esimeses lauses kasutatud mõistet „seotud” lähtuvalt selle sätte teises lauses loetletud näidetest. Kõnealuses loetelus mainitud „kinnisvaramaaklerite ja -ekspertide teenuste, ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste” põhjal võib aimata, millist teenuse ja kinnisvara seost ühenduse seadusandja nimetatud sätte vastuvõtmisel silmas pidas.

36. Loetelu artikli 9 lõike 2 punkti a teises lauses on pigem näitlik kui ammendav. Ometi on kõikidele selles sättes sõnaselgelt mainitud teenustele ühine see, kuidas nad on kinnisvaraga „seotud”. Kõnealuseid teenuseid osutatakse kas vahetult kinnisasja endaga või sellele suunatuna. Kõik teenused seisnevad kinnisvara õigusliku või füüsilise seisundi muutmises. Kinnisvaramaaklerid ja ekspertid hindavad ja müüvad kinnisvara. Arhitektid kujundavad, valmistavad ette ning koostöös kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjatega koordineerivad ja korraldavad kinnisasja ehitamist ja muutmist.

37. Seevastu ei ole kalapüügilubade müük selline teenus, mis seisneb asjaomaste lubadega „seotud” kinnisvara (jõesärg) õigusliku või füüsilise seisundi muutmises. Pigem võimaldab see

üksikisikutel ainuõigust omamata kasutada üht jõe paljudest kasutusvõimalustest. Teisisõnu on tegemist teenusega, mis pigem tuleneb kinnisasjast, kui on sellele suunatud.

38. Üks võimalus on käsitada mõistet „kinnisvaraga seotud” nii, et sellega on lisaks kinnisvarale *suunatud* teenustele hõlmatud ka teenused, mis seisnevad selle kinnisvara *kasutamises*.

Tegelikult lisab nimetatud täiendava kriteeriumi direktiivi teksti kuuenda direktiivi muudatusettepanek (vt allpool). Kehtivas redaktsioonis nimetatud kriteerium puudub ning mitte ükski artikli 9 lõike 2 punkti a teises lauses mainitud näide ei ole seotud asjaomase kinnisvara kasutamisega. Kehtiva redaktsiooni loogiline tõlgendus on see, et vastavalt kehtivale artikli 9 lõike 2 punktile a peab seos olema selline, et osutatav teenus on kinnisasjale pigem *suunatud* kui sellest *tulenev*. Sellest lähtuvalt on kalapüügilubade müügi ja Gmunder Trauni jõe seos niisugune, mis ei kuulu kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldamisalasse.

39. Olles arutlenud kalapüügilubade ja jahilubade sarnasuse üle, tundub mulle, et sarnasus on märkimisväärne. Ennekoike annavad mõlemad õiguse jälitada ja püüda ulukeid ja kalu, kelle elupaik ja territoorium asub „maapinna piiritletud osa[il], [...] millele saab tekkida omand ning valdus”, omamata selleks ainuõigust.(14) Euroopa Kohus käsitles jahilube kohtuotsuses Stadt Sundern,(15) milles ta sedastas, et jahipiirkonna kasutusõiguse lubade müük ei ole käsitletav põllumajandusteenusena kuuenda direktiivi artikli 25 lõike 2 tähenduses, vaid tegu on tavalise teenusega, mille suhtes kehtib direktiivist tulenev üldine kord.(16) Siiski ei tõusetunud selles kohtuasjas küsimust, kas jahilubade müük on „kinnisvaraga seotud teenuste osutamine” artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses.

40. Mulle tundub, et teema laiemas käsitluses on artikli 9 lõike 2 punktis a kasutatud mõiste „seotud” lai tõlgendus ebapraktiline vähemalt kahel alljärgneval põhjusel.

41. Esiteks kaasneb sellega täiendav halduskoormus paljude Euroopa Liidu teenuseosutajate jaoks. Näitena võib tuua äriühingu, kes osutab teatavas liikmesriigis, kus on tema püsiv tegevuskoht, broneerimisteenust seoses eri liikmesriikide lõbustusparkide ja golfiväljakutega. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a laia tõlgenduse kohaselt peaks kõnealune äriühing põhjusel, et tema broneerimisteenused on „seotud” kinnisvaraga, registreerima end käibemaksukohustuslaseks igas sihtkoha liikmesriigis selleks, et mitte kaotada õigust maha arvata sisendkäibemaks, mille ta oli tasunud lõbustusparkidele ja golfiväljakutele.

42. Teiseks muutuvad üleliigseks mitmed kuuenda direktiivi sätted. Sellega seoses toob komisjon näiteks artikli 9 lõike 2 punktis e mainitud konsultantide, inseneride, konsultatsioonibüroode, juristide ja raamatupidajate teenuseid jms teenuseid ning personali kasutada andmist. Ebaolulise seose tõttu kinnisvaraga (mida pole raske ette kujutada) võiksid nimetatud teenused kuuluda artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldamisalasse. Ometi sisaldab artikli 9 lõike 2 punkt e erireeglit, et nende teenuste osutamise kohaks loetakse kliendi tegevuskoht või tema peamine elukoht. Sama mõttekäik kehtib ka kuuenda direktiivi artikli 26 kohta, mis näeb ette, et käibemaksuga maksustatavate reisibüroo teenuste osutamise koht ei ole mitte tema klientide elukoht, vaid tema enda peamine tegevuskoht.

43. Kõnealuse tõlgenduse eelis on, et see kõrvaldab eespool mainitud kitsaskohad ning suurendab õiguskindlust kuuenda direktiivi kohaldamisel, kehtestades mõistlikult selge kriteeriumi, mis eristab artikli 9 lõike 2 punkti a kehtiva kohaldamisala kuuenda direktiivi teiste sätete omadest.

44. Arutlesin ka küsimuse üle, kumb tõlgendus on tõhusam liikumisvabaduse ja ühisturu rajamise seisukohalt. Võib öelda, et niisugust mõju avaldab artikli 9 lõike 2 punkti a kitsas tõlgendus, kuna selle kohaselt ei ole teises liikmesriigis asutatud teenuseosutaja ei ebasoodsas olukorras, kus tal puudub kaheksandast direktiivist tulenev õigus sisendkäibemaksu tagastamisele, ega kohustatud registreerima ennast käibemaksukohustuslaseks mitmes

liikmesriigis, kus ta teenust osutab ja mis ei ole tema asukohariik, kus ta on registreeritud käibemaksukohustuslasena, selleks et kasutada kuuendast direktiivist tulenevat mahaarvamise õigust, kui ta soovib sisendkäibemaksu tagasi saada. Teisest küljest on sisendkäibemaksu tagastamise menetlus väga tülikas(17) ning võib-olla praktikas (sõltuvalt konkreetsetest asjaoludes) veelgi tülikam kui mitmes liikmesriigis käibemaksukohustuslaseks registreerimine.

45. Leian, et olenemata sellest, et teises liikmesriigis asutatud teenuseosutaja lahendab sisendkäibemaksu tagasisaamise küsimuse kas enda käibemaksukohustuslaseks registreerimisega liikmesriigis, kus ta teenust osutab, (artikli 9 lõike 2 punkti a lai tõlgendus) või sisendkäibemaksu tagastamise menetluse algatamisega (sama sätte kitsas tõlgendus), jääb ta siiski ebasoodsasse olukorda võrreldes kohalike teenuseosutajatega, kes lihtsalt teostavad sisendkäibemaksu mahaarvamise üldises korras. Mõlemal juhul on ettevõtjal täiendav halduskoormus (iseloomulik probleem maksukohustuslastevaheliste piiriüleste teenuste puhul), kuna ta osutab teenust mitmes liikmesriigis. Loomulikult saab kõnealust probleemi „lahendada” seda eirates ning arvestada „kaotatud” sisendkäibemaksu teenuste hinna sisse ja lisada niiviisi saadud täishinnale vastava liikmesriigi käibemaks. Kuid sellisel juhul kujuneb tema teenuste hind tõenäoliselt kõrgemaks kohalike teenuseosutajate hindadest.

Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a võimalik muudatus

46. Siinkohal sooviksin juhtida tähelepanu kuuenda direktiivi hiljutistele teenuste osutamise kohta puudutavatele muudatusettepanekutele.(18)

47. Kõnealuste ettepanekute sõnaselge eesmärk on üldine üleminek teenuste tarbimiskoha järgsele maksustamisele, mida peetakse soovituslikuks. Komisjoni maksunduse ja tolliliidu peadirektoraat algatas ettepanekute arutelu 2003. aasta mais konsultatsioonimenetluse raames.(19) Aruteludokumendis „Käibemaks – teenuste osutamise koht” kirjeldas komisjon üldjoontes käibemaksueeskirjade „muudatusettepanekut”, mis seisnes üleminekus teenuseosutaja asukoha järgselt maksustamiselt kliendi asukoha järgsele maksustamisele, ning märkis, et siiski on vaja säilitada erand seoses kinnisvaraga seotud teenustega,(20) ning kutsus huvitatud isikuid sõnaselgelt üles esitama oma „märkused seoses ettepanekuga minna maksukohustuslastele osutatavate teenuste osutamise koha reegli puhul üle päritolu liikmesriigi põhimõtelt sihtkoha liikmesriigi põhimõttele”. Komisjon tegi oma ettepanekud esitatud märkuste põhjal.

48. Ettepanekus asendati kehtiv artikli 9 lõike 2 punkt a uue artikliga 9a, mis on sõnastatud järgmiselt:

„Kinnisvara

Kinnisvaraga seotud teenuste, sealhulgas kinnisvaramaaklerite ja -ekspertide teenuste, *hotelli? või muude sarnaste majutusteenuste, kinnisvara kasutamise õiguste andmise teenuste* ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks on kinnisvara asukoht.”(21)

49. Seega lisatakse uue sõnastusega teatud kinnisasjast *tulenevad* teenused kehtivasse redaktsiooni (vt eespool), milles on loetletud üksnes kinnisvarale *suunatud* teenused. Kuid antud asjas on kõige olulisem see, et uus sõnastus sätestab konkreetselt, et *kinnisvara kasutamise õiguste andmise teenused kuuluvad artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldamisalasse*.

50. Komisjoni seletuskirjas on kõnealuseid muudatusi nimetatud „käibemaksualaseks uueks strateegiaks” selgitusega, et „[k]omisjoni poolt esitatud edasise töö juhistelevastavalt lähtuti läbivaatamisel põhimõttest, et käibemaks tuleb kehtestada tarbimise koha järgselt” ning et

„[p]ärast jõustumist peaksid kõnealused muudatused tagama maksustamise tarbimiskohas”.(22)

51. Komisjon väidab, et artikli 9 lõike 2 punkti a sõnastust ei ole sisuliselt muudetud ning et minu poolt väljatoodud muudatuste eesmärk on „tagada õiguskindlus selles osas, et hotelliteenuseid ja juurdepääsu tasulistele teedele käsitatakse kinnisvaraga seotud teenustena”.(23)

52. Ma ei nõustu sellega, et kõnealune muudatus ei too kaasa muutust praeguses olukorras. Mulle tundub, et sõnaselge mõiste „kinnisvara kasutamise õiguste andmise teenused”(24) lisamine muudab artikli 9 lõike 2 punkti a ulatust sisuliselt, kehtestades uue kriteeriumi hindamaks teenuse seost kinnisasjaga. Tegelikult on kõnealune muudatus kooskõlas käibemaksusüsteemi muutmise eesmärgiga maksustada teenuseid üldjuhul tarbimiskohas. Muudatuse kohaldamise tulemusena käesoleva asja asjaolude suhtes kuulub edasimüük maksustamisele kohas, kus toimub kalapüügilubade tegelik „tarbimine”, st Austrias. Käesolevas asjas on komisjoni märkustes väljendatud seisukoht, mis pooldab artikli 9 lõike 2 punkti a kitsast tõlgendust, täiesti vastupidine tema seletuskirjas väljendatud seisukohaga artikli 9 lõike 2 punkti a muudatuse kohta ning selle sätte sõnastuse muudatusettepanekuga.(25)

53. Leian, et kuuenda direktiivi muudatusettepanekute eesmärk on *muuta* üldist põhimõtet ja minna teenuste osutamise koha reegli puhul üle päritolu liikmesriigi põhimõttelt sihtkoha liikmesriigi põhimõttele, nagu komisjon algses aruteludokumendis mainis. Selle muudatuse tulemusena muutuvad kinnisvara *kasutamise* õiguste andmise teenus ja nende õiguste edasimüük maksustatavaks nende tarbimiskohas, st kinnisvara asukohas. Seetõttu jään ma seisukohale, et artikli 9 lõike 2 punkti a *kehtivat* sõnastust tuleb tõlgendada kitsalt, nagu ma eespool mainisin.

Ettepanek

54. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata siseriikliku kohtu esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Kalapüügiõiguse loovutamine kalapüügiloa tasu eest võõrandamise teel ei kujuta endast kinnisvaraga seotud teenuste osutamist kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977 L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23). Kuuenda direktiivi mitteametliku konsolideeritud teksti võib leida veebiaadressil <http://europa.eu.int/eur?lex/lex>.

3 – Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksas direktiiv 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1979 L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79).

4 – Verordnung der Bundesminister für Finanzen zur Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen (BGBl. nr 279/1995).

5 – Vt nt kuuenda direktiivi artikliga 13 seoses 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-275/01: Sinclair Collis (EKL 2003, lk I-5965, punkt 22 ja selles viidatud kohtupraktika). Vt samuti kohtujurist Jacobsi 6. juuni 2002. aasta ettepanek kohtuasjas C-315/00: Maierhofer (EKL 2003, lk I-563, punkt 34).

6 – Eespool 5. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-275/01: Sinclair Collis.

7 – 17. novembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-73/92: komisjon vs. Hispaania (EKL 1993, lk I-5997, punkt 12).

8 – *Ibid.*

9 – Vt kohtujurist Poiares Maduro 27. jaanuari 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-452/03: RAL (Channel Islands) (EKL 2005, lk I-3947, punkt 21 ja selles viidatud kohtupraktika)

10 – 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84: Berkholz (EKL 1985, lk 2251, punkt 17).

11 – 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94: Dudda (EKL 1996, lk 4595, punkt 21).

12 – Vt nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi ülesehitus ja rakendamiseeskirjad (EÜT 1967, 71, lk 1303) artikli 6 lõiget 3, mis sätestab, et „üldiselt loetakse teenuste osutamise kohaks kohta, kus teenust osutatakse ning kus kasutatakse või teostatakse võõrandatud või antud õigust või renditud vara”. Vt samuti kohtujurist Mancini 6. juuni 1985. aasta ettepanek eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas 168/84: Berkholz, punkt 2; kohtujurist La Pergola 16. jaanuari 1997. aasta ettepanek kohtuasjas C-260/95: DFDS A/S (EKL 1997, lk I-1005, punkt 32) ja eespool 9. joonealuse märkuses viidatud kohtujurist Poiares Maduro ettepanek kohtuasjas RAL (Channel Islands), punktid 24 ja 30.

13 – 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-428/02: Marselisborg (EKL 2005, lk I-1527, punkt 34). Vt samuti kohtujurist Kokotti 14. oktoobri 2004. aasta ettepanek samas kohtuasjas, punktid 30–32. Nimetatud kohtujuristi ettepanek pooldab käsitusviisi, mida kohaldatakse mitme liikmesriigi õiguskorras, näiteks Hispaania, Itaalia, Prantsuse ja Belgia õiguskorras.

14 – Vt kohtujurist Kokotti pakutud määratlus eespool 13. joonealuses märkuses viidatud ettepanekus kohtuasjas C-428/02: Marselisborg, punkt 30.

15 – 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-43/04 (EKL 2005, lk I-4491).

16 – Vt analüüs kohtuotsuse punktides 22–31.

17 – Vt käibemaksu tagastamise menetluse sisu ja tõhususe kohta kohtujurist Jacobsi ettepanek kohtuasjas C-108/00: Syndicat des producteurs indépendants (EKL 2001, lk I-2361, punkt 30). Seega asjaolu, et Saksamaal käibemaksukohustuslasena registreeritud Hegerile tagastatakse Austrias tasutud sisendkäibemaks ja et tal on ühtlasi võimalus esitada arve Saksa käibemaksu tasumiseks seoses kalapüügilubade edasimüügiga, korvab (osaliselt) käibemaksu tagastamise menetluse pika kestuse ja keerukuse. Kokkuvõttes ei taga artikli 9 lõike 2 punkti a kitsas ega lai tõlgendus täiesti moonutatata süsteemi.

18 – Ettepanek: Nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses teenuste osutamise kohaga (KOM(2003) 822 lõplik) ja muudetud ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses teenuste osutamise kohaga (KOM(2005) 334 lõplik).

19 – Vt konsultatsioonimenetluse kohta üldiselt, selle raames tehtud ettepanekute kokkuvõtte ja seadusandliku menetluse kohta veebiaadress http://europa.eu.int/comm/taxation_customs.

20 – Komisjon väitis aruteludokumendi sissejuhatuses, et „sisuliselt on see sama mis kehtiv kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkt a. Kehtivat eeskirja on suhteliselt lihtne kohaldada ja

üldiselt viib see tegeliku tarbimiskoha järgse maksustamiseni” (lk 3). Vt samuti algse ettepaneku seletuskiri (KOM(2003) 822 lõplik, lk 7), mida selles osas hilisema muudetud ettepanekuga ei muudetud.

21 – KOM(2003) 822 lõplik, mida selles osas hilisema muudetud ettepanekuga ei muudetud (lk 18); kohtujuristi kursiiv. Seoses komisjoni artikli 9 lõike 2 punkti a muudatusettepanekuga märkis parlament oma arvamuses kõigest seda, et „kinnisvaraga seotud teenuste kinnisvara asukoha järgse maksustamise säilitamine on põhjendatud (muudetud direktiivi artikkel 9a võtab lihtsalt kehtivad eeskirjad üle)” ning kiitis ettepaneku heaks (Euroopa Parlament, 6. aprilli 2004. aasta A5?0233/2004 lõplik, PE 333.127; kohtujuristi kursiiv. Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamuses muudatusettepaneku kohta on öeldud veel lühemalt, et „kinnisvaraga seotud teenuste osutamise kohaks jääb edaspidi kinnisvara asukoht” (ELT 2004 C 117, lk 15 ja 17).

22 – Kõik kolm tsitaati pärinevad 18. joonealuses märkuses viidatud muudetud ettepaneku seletuskirjast (KOM(2005) 334 lõplik, lk 2).

23 – KOM(2003) 822 lõplik, mida selles osas hilisema muudetud ettepanekuga ei muudetud (lk 11).

24 – On loogiline, et „hotelli- või muud sarnased majutusteenused” on ainult üks alljaotus.

25 – Ainult ühenduse seadusandja otsustab, kas võtta vastu muudatusettepanekud ning seda tehes leppida artikli 9 lõike 2 punkti a laia tõlgenduse negatiivsete tagajärgedega, millele osutasin eespool seoses üldise huviga minna üle tarbimiskoha järgsele maksustamisele.