

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MELCHIOR WATHELET

esitatud 30. mail 2013(1)

Kohtuasi C-622/11

Staatssecretaris van Financiën

versus

Pactor Vastgoed BV

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad))

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikkel 20 – Mahaarvamisõigus – Mahaarvamiste korrigeerimine – Võõrandaja poolt kinnisvaraettevõttele kinnisasja võõrandamine – Pärast mahaarvamise korrigeerimist võlgnetava käibemaksu sissenõudmine teiselt maksukohustuslaselt kui sellelt, kes esialgu sisendkäibemaksu maha arvas, kusjuures see teine maksukohustuslane ei ole seotud maksustatava tehinguga, mille tulemusena kõnealune mahaarvamine tehti

Sisukord

I.Õiguslik raamistik3

A.Liidu õigus3

B.Madalmaade õigus6

II.Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus7

III.Analüüs9

A.Kahtlused seoses käibemaksuseaduse artikli 12bis tõlgendamisega9

B.Poolte argumentide kokkuvõte10

C.Hinnang11

1.Sissejuhatavad märkused11

2.Käibemaksuseaduse artikkel 12bis ja kuues direktiiv¹²

a)Madalmaade valitsuse peamine argument¹⁴

i)Kuuenda direktiivi artikkel 20¹⁴

ii)Kuuenda direktiivi artikkel 21¹⁵

iii)Kuuenda direktiivi artiklites 13 ja 20 kasutatud mõiste „kord”¹⁶

b)Teised poolte esitatud argumendid¹⁶

i)Esimene argument¹⁶

ii)Teine argument¹⁸

iii)Kolmas argument²⁰

iv)Neljas argument²⁰

v)Viies argument²⁰

3.Käibemaksuseaduse artikkel 12a ja otsus 88/498²¹

IV.Ettepanek²²

1. Kõnesolev eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden (kõrgeim kohus) (Madalmaad), puudutab kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(2) artikli 20 tõlgendamist ja käsitleb sisuliselt küsimust, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist võib nõuda mõnelt teiselt ettevõtjalt kui maksukohustuslaselt, kes esialgu selle sisendkäibemaksu maha arvas, kusjuures see teine maksukohustuslane ei ole seotud maksustatava tehinguga, mille tulemusena kõnealune mahaarvamine tehti.

2. Selle küsimuse üle vaidlevad põhikohtuasjas Staatssecretaris van Financiën (rahandusasjade riigisekretär, edaspidi „Staatssecretaris”) ja Pactor Vastgoed BV, kellelt niisugust korrigeerimist nõuti.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Kuuenda direktiivi artikli 13 „Maksuvabastus riigi territooriumil” B osa sätestab:

„Ilma et see piiraks [liidu] muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

g) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine, v.a artikli 4 lõike 3 punktis a nimetatud juhul;

[...].

4. Kuuenda direktiivi artikli 13 C osa näeb ette:

„Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

[...]

b) B osa punktidega d, g ja h hõlmatud tehingud.

Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala ning kehtestavad selle kasutamise üksikasjaliku korra.”

5. Kuuenda direktiivi artikkel 17 „Mahaarvamisõiguse tekkimine 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 kaupade eest, mille talle on tarninud või tarnib teine maksukohustuslane, või teenuste eest, mida talle on osutanud või osutab teine maksukohustuslane; [täpsustatud tõlge]

[...].

6. Kuuenda direktiivi artikkel 20 sätestab:

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.

[...]

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.

Viimasel juhul võivad liikmesriigid siiski korrigeerimisnõudest loobuda, kui ostja on maksukohustuslane, kes kasutab kõnealust kapitalikaupa üksnes tehinguteks, mille puhul saab käibemaksu maha arvata.

4. Lõigete 2 ja 3 kohaldamisel võivad liikmesriigid:

[...]

– võtta vastu kohased meetmed tagamaks, et korrigeerimine ei too kaasa põhjendamatuid soodustusi,

– lubada halduskorda lihtsustada.

[...].

7. Kuuenda direktiivi artikkel 21 „Ametiasutustele maksu tasumise eest vastutavad isikud” näeb ette:

„Käibemaksu tasumise eest vastutavad järgmised isikud:

1. siseriikliku süsteemi alusel:

a) maksukohustuslased, kes teevad maksustatavaid tehinguid, v.a artikli 9 lõike 2 punktis e nimetatud tehingud, mida teeb välismaal elav maksukohustuslane; kui maksustatava tehingu teeb välismaal elav maksukohustuslane, võivad liikmesriigid vastu võtta korra, mille kohaselt on maksu välismaal asuva maksukohustulase asemel kohustatud tasuma muu isik; teiste seas võib nimetatud muuks isikuks määrata maksuesindaja või isiku, kellele maksustatav tehing tehakse. Liikmesriigid võivad ka ette näha, et muu isik kui maksukohustuslane vastutab maksu tasumise eest solidaarselt;

b) isikud, kellele välismaal elav maksukohustuslane osutab artikli 9 lõike 2 punktis e nimetatud teenuseid. Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et teenuse osutaja vastutaks maksu tasumise eest solidaarselt;

c) mis tahes isik, kes märgib arvele või selle aset täitvale dokumendile käibemaksu;

2. impordi puhul: isik või isikud, kelle on määranud või tunnistanud vastutavaks liikmesriik, kuhu kaup imporditakse.”

8. Kuuenda direktiivi artikli 27 lõige 1 sätestab:

„Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist.

Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses.”

9. Eespool viidatud artikli 27 lõike 1 alusel vastu võetud nõukogu 19. juuli 1988. aasta otsuse 88/498/EMÜ(3) artikkel 1 näeb ette, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktidega g ja h hõlmatud tehingute osas on Madalmaade Kuningriigil erandina selle direktiivi artikli 21 lõike 1 punktist a lubatud kõnealuse artikli 13 C osa punktis b ette nähtud maksustamise valiku korra raames kohaldada õigusnormi, mille kohaselt on käibemaksu kohustatud maksma omandaja.(4)

B. *Madalmaade õigus*

10. Wet op de omzetbelasting 1968(5) (1968. aasta käibemaksuseadus; edaspidi „käibemaksuseadus”) artikkel 11 näeb ette:

„1. Määrusega kindlaksmääratavatel tingimustel on maksust vabastatud:

a) kinnisasja ja sellega seotud õiguste võõrandamine, välja arvatud:

1) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu või kõige enam kaks aastat pärast esmast kasutuselevõttu, ja ehitusmaa võõrandamine;

2) kinnisasja võõrandamine, välja arvatud punktis 1 viidatud tehingud, isikule, kes kasutab kinnisasja sellisel eesmärgil, millega kaasneb artikli 15 alusel täielik või peaaegu täielik maksu mahaarvamise õigus, tingimusel et ettevõtja, kes kinnisasja võõrandab ja ettevõtja, kellele see võõrandatakse, on pärast notariaalset võõrandamisakti valinud sellise võimaluse või teinud maksuhaldurile sellekohase ühise taotluse, ning eeldusel, et nad järgivad asjaomase ministri määrusega kehtestatud tingimusi;

[...]”.

11. Käibemaksuseaduse artikli 12 lõikes 1 on sätestatud:

„Maks nõutakse sisse ettevõtjalt, kes kaupa võõrandab või teenust osutab.”

12. Kõnealuse seaduse artikkel 12*bis* sätestab:

„Kui artikli 11 lõike 1 punkti a alapunktis 2 toodud erandit on alusetult kasutatud seeläbi, et isik, kellele võõrandati, ei kasuta seda kinnisasja eesmärkidel, mis õigustaksid artikli 15 järgi sisendkäibemaksu mahaarvamist kas täies ulatuses või peaaegu täies ulatuses, tehakse selle võõrandamisega seoses võõrandaja poolt artikli 15 alusel maha arvatud maksu osas ümberarvutus ja maks nõutakse sisse isikult, kellele asi võõrandati.”

II. **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

13. Pactor Vastgoed on äriühing, mis tegutseb eelkõige kinnisvarasektoris ja on käibemaksukohustuslane kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 tähenduses.

14. Sellele äriühingule saadeti ajavahemiku 1. jaanuarist 2000 kuni 31. detsembrini 2000 osas käibemaksu ümberarvutamise teade. Pärast vaide esitamist tegi maksuhaldur otsuse mitte muuta ümberarvutamise tulemusel tasumisele kuuluvat summat. Rechtbank te 's-Gravenhage (Haagi ringkonnakohus) jättis selle otsuse peale esitatud kaebuse rahuldamata. Pactor Vastgoed esitas viimati nimetatud otsuse peale apellatsioonkaebuse Gerechtshof te 's-Gravenhagele (Haagi apellatsioonikohus). Gerechtshof te 's-Gravenhage tühistas Rechtbank te 's-Gravenhage otsuse ning rahuldaski sellele kohtule esitatud kaebuse, tühistades maksuhalduri otsuse ja käibemaksu ümberarvutamise teate. Staatssecretaris esitas seejärel eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse Gerechtshof te 's-Gravenhage otsuse peale.

15. Euroopa Kohtule esitatud toimikust nähtub, et käesoleva eelotsusetaotluse aluseks on kolm tehingut.

16. Kõigepealt esimene tehing, mis seisnes selles, et omanik (edaspidi „maksukohustuslane 1”) müüs mõni aasta enne 2000. aastat kinnisasja võõrandajale (edaspidi „maksukohustuslane 2”).

Kuna pooled valisid maksustamise võimaluse, arvestas maksukohustuslane 2 sisendkäibemaksuna maha tema poolt makstud käibemaksu.

17. Seejärel teine tehing, mis seisnes selles, et maksukohustuslane 2 võõrandas 5. jaanuaril 2000 sama kinnisasja Pactor Vastgoedile („maksukohustuslane 3”), kes kokkuleppel võõrandajaga valis samuti selle võõrandamise tehingu maksustamise. Nagu on nõutud käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 1 punkti a alapunktis 2, kinnitas Pactor Vastgoed sellega seoses, et ta kasutab seda kinnisasja selliste teenuste osutamiseks, millega kaasneb täielik või peaaegu täielik maksu mahaarvamise õigus; seda piirangut kutsutakse „90% kriteeriumiks”. Siiski üüris Pactor Vastgoed alates 2000. aasta aprillist kõnealuse kinnisasja välja käibemaksuvabalt.

18. Lõpuks kolmas tehing, mis seisnes selles, et 2000. aasta juuli alguses müüs Pactor Vastgoed kõnealuse kinnisasja kolmandale isikule samuti käibemaksuvabalt.

19. Maksuhaldur leidis, et sellest tulenevalt ei täitnud Pactor Vastgoed valikuga seotud tingimust, mille kohaselt peab kinnisasja kasutamine olema maksustatud. Seega oleks Pactor Vastgoedile võõrandamine pidanud toimuma käibemaksuvabalt.(6)

20. Maksuhaldur leidis samuti, et kohaldada tuleb käibemaksuseaduse artiklit 12*bis*. Selle sätte alusel saatis ta maksukohustuslasele 3 käibemaksu ümberarvutamise teate, arvutades seda käibemaksusumma alusel, mille maksukohustuslane 2 oli eelnevalt, maksukohustuslaselt 1 kinnisasja omandades sisendkäibemaksuna maha arvanud ja mida tuli korrigeerida, kuna tegemist oli võõrandamisega, mis oleks pidanud toimuma käibemaksuvabalt.(7)

21. Maksukohustuslaste 2 ja 3 vahelise tehingu kohta leidis maksuhaldur, et tagasiulatuvalt 5. jaanuarist 2000 võõrandati kinnisasi käibemaksuvabalt Pactor Vastgoedile ja sellest tulenevalt tuleb tühistada selle võõrandamise suhtes kohaldatud maks ning mahaarvamine, millel ei olnud Madalmaade valitsuse väitel Pactor Vastgoedi jaoks mingit materiaalist tagajärge. Nimelt pidi see maksukohustuslane tühistama nii alusetult tasutud käibemaksu kui ka alusetult tehtud mahaarvamise.

22. Peale selle tuli käibemaksu, mille maksukohustuslane 2 eelnevalt maha arvas, samuti korrigeerida nende aastate osas, mil kasutamine oli maksuvaba. Maksukohustuslasele 3 võõrandamisel eeldati nimelt, et kinnisasja kasutamine on jätkuvalt maksustatav, nii et varem maha arvatud käibemaksu võis jätta alles ülejäänud korrigeeritava ajavahemiku osas.

23. Just seda korrigeeritud käibemaksu, mille summa oli vähemalt 295 820 eurot, puudutas maksuhalduri poolt Pactor Vastgoedile saadetud maksu ümberarvutamise teade.

24. Gerechtshof te 's-Gravenhage tühistas, nagu on märgitud käesoleva ettepaneku punktis 14, Rechtbank te 's-Gravenhage otsuse, mis kinnitas maksuhalduri otsust. Kassatsioonkaebuses, mille Staatssecretaris esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule Gerechtshof te 's-Gravenhage otsuse peale, väitis Pactor Vastgoed, et korrigeeritud käibemaksu oleks tulnud sisse nõuda mitte temalt, vaid just nimelt võõrandajalt. Käibemaksuseaduse artikkel 12*bis*, mille alusel Pactor Vastgoedilt korrigeeritud käibemaksu sisse nõutakse, on tema väitel kuuenda direktiiviga vastuolus.

25. Staatssecretaris seevastu väitis, et Gerechtshof te 's-Gravenhage rikkus õigusnormi, kui ta otsustas, et käibemaksuseaduse artikkel 12*bis* ei saanud olla õiguslikuks aluseks kinnisasja omandajalt (maksukohustuslane 3) sellise täiendava käibemaksu sissenõudmisel, mille maksukohustuslane 2 oli sisendkäibemaksuna maha arvanud pärast selle kinnisasja eelnevat omandamist maksukohustuslaselt 1.

26. Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi kohaselt on võimalik, et kui esialgset sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeeritakse selle direktiivi artikli 20 tähenduses nii, et mahaarvatud sisendkäibemaks tagastatakse täies ulatuses või osaliselt, nõutakse see summa sisse mõnelt teiselt isikult kui maksukohustuslaselt, kes esialgu sisendkäibemaksu maha arvas, nimelt [...] isikult, kellele see maksukohustuslane asja võõrandas?”

27. Pactor Vastgoed, Madalmaade valitsus, Iirimaa ja Soome valitsus ning komisjon esitasid kirjalikud seisukohad. Kõik need pooled, välja arvatud Soome valitsus, esitasid 18. aprillil 2013 toimunud kohtuistungil oma suulised seisukohad.

III. Analüüs

A. *Kahtlused seoses käibemaksuseaduse artikli 12bis tõlgendamisega*

28. Enne poolte argumentide käsitlemist on oluline rõhutada, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, et Madalmaade valitsuse väljendatud kahtlused puudutavad küsimust, kas käibemaksuseaduse artikkel 12bis võib olla õiguslikuks aluseks kinnisasja omandajalt sellise täiendava käibemaksu sissenõudmisel, mille võõrandaja oli sisendkäibemaksuna maha arvanud ja mida tuleb korrigeerida.

29. Nii põhikohtumenetluse kohtujurist kui ka eelotsusetaotluse esitanud kohus ise leiavad, et käibemaksuseaduse artikli 12bis eesmärk ei nähtu üheselt selle sätte sõnastusest endast.⁽⁸⁾ Komisjon läheb veelgi kaugemale, sest ta tunnistab otse, et ta ei saa aru, mida see säte tähendab.

30. Nimelt, kui lugeda käibemaksuseaduse artikli 12bis sõnastust, siis sõnad „võõrandamisega seoses võõrandaja poolt [...] [(9)] maha arvatud maksu osas” puudutavad maksukohustuslase 1 (müüja) teostatud võõrandamist maksukohustuslasele 2 (võõrandajale).

31. Seega tuleneb käibemaksuseaduse sõnastusest endast, et lauseosa „maksu osas tehakse ümberarvutus ja maks nõutakse sisse isikult, kellele asi võõrandati” puudutab tingimata maksukohustuslast 2.

32. Järelikult ei saa kõnealune võõrandamine põhimõtteliselt olla võõrandamine maksukohustuslaselt 2 maksukohustuslasele 3, sest sellelt ei ole maksukohustuslasel 2 midagi maha arvata.

33. Seega tuleb käibemaksuseaduse artikli 12bis sõnastust tõlgendada väga laialt – nagu seda teeb Madalmaade valitsus⁽¹⁰⁾ –, et selle alusel saaks maksustada maksukohustuslast 3.

34. Eelotsusetaotluse esitanud kohus(11) märgib, et käibemaksuseaduse artikli 12*bis* sõnastus võib tõepoolest, kooskõlas selle sätte eesmärgiga, jätta piisavalt ruumi selleks, et sõnad „võõrandamisega seoses võõrandaja poolt [...] maha arvatud maksu osas” hõlmavad käibemaksusummat, mille hiljem võõrandanud maksukohustuslane on eelnevalt sisendkäibemaksuna maha arvanud ning mida tuleb korrigeerida, kuna tagantjärele vaadates on selle võõrandamise puhul tegelikult tegemist käibemaksuvaba tehinguga, sest hiljem selgus, et seaduses toodud tingimust(12) ei täidetud. Seega – kuna müüja ja ostja valisid käibemaksuga maksustatud võõrandamise – oli võõrandamistehing maksukohustuslaste 2 ja 3 vahel käesolevas asjas see, mille tulemusena võõrandanud ettevõtja arvas maha liiga palju käibemaksu (kuigi selle põhjuseks oli asjaolu, et see ettevõtja oli koos isikuga, kes asja talle endale võõrandas, valinud eelnenud võõrandamise käibemaksustamise).

35. Loomulikult tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes on ainsana pädev tõlgendama siseriiklikku õigust, tõlgendada käibemaksuseaduse artiklit 12*bis* (võttes arvesse juhtnööre, mis Euroopa Kohus annab käesolevas asjas).

36. Igal juhul lähtun eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimust analüüsides eeldusest, et käibemaksuseaduse artikkel 12*bis* lubab Madalmaade maksuhalduri tõlgendust.

B. *Poolte argumentide kokkuvõte*

37. Pactor Vastgoed väidab, et kuues direktiiv ei luba liikmesriikidel – olgu siis nõukogu loal või ilma selleta – niisugusel juhul nagu põhikohtuasjas pidada korrigeeritava käibemaksu osas maksukohustuslaseks kedagi teist peale käibemaksukohustuslase 2. Tema väitel on käibemaksuseaduse artikkel 12*bis* selles osas kuuenda direktiiviga vastuolus.

38. Madalmaade valitsus leiab seevastu, et kuuenda direktiivi sätted ei ole vastuolus sellega, et niisuguses kontekstis, nagu on tegemist põhikohtuasjas, nõuavad liikmesriigid korrigeeritud käibemaksu sisse kinnisasja omandajalt.

39. Iirimaa ja Soome valitsus toetavad sisuliselt sama seisukohta kui Madalmaade valitsus. Nad leiavad eelkõige, et kuuenda direktiivi artiklist 20 ning selle direktiivi kontekstist ja ülesehitusest nähtub, et liikmesriikidel on kaalutusõigus, mis võimaldab neil määrata kindlaks, millistel tingimustel võib mahaarvamise korrigeerimist nõuda teiselt isikult kui maksukohustuslaselt, kes algselt selle mahaarvamise tegi. Iirimaa leiab, et vastupidine tõlgendamine on vastuolus kuuenda direktiiviga kehtestatud käibemaksusüsteemiga ning õiguskindluse ja neutraalse maksustamise põhimõtetega. Lisaks muudab see maksutulude kogumismehhanismi ebatõhusamaks.

40. Viimaks, nii nagu Pactor Vastgoed, toetab komisjon vastupidist seisukohta kui Madalmaade ja Soome valitsus ning Iirimaa ja leiab sisuliselt, et eelotsuse küsimusele tuleb vastata eitavalt.

C. *Hinnang*

1. Sissejuhatavad märkused

41. Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuendat direktiivi tuleb tõlgendada nii, et selle kohaselt on võimalik, et käibemaksu mahaarvamist, mis tehti kinnisasja võõrandamisel esimeselt maksukohustuslaselt teisele maksukohustuslasele, korrigeeritakse nii, et see käibemaks nõutakse sisse kolmandalt maksukohustuslaselt (põhikohtuasjas Pactor Vastgoedilt), mitte sellelt, kes esialgu sisendkäibemaksu maha arvas.

42. Madalmaade Kuningriik kasutas kuuenda direktiivi artikli 13 C osa punktis b ette nähtud

võimalust, mille kohaselt liikmesriigid võivad anda maksukohustuslastele maksustamise suhtes valikuõiguse teatud tehingute puhul, mis vastavalt selle direktiivi artikli 13 B osa punktis g sätestatud üldreeglile on käibemaksust vabastatud.⁽¹³⁾ Nende tehingute hulka kuuluvad ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine, välja arvatud võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu.

43. Tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 13 C osa viimases lõigus on lisatud, et „[l]iikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala ning kehtestavad selle kasutamise üksikasjaliku korra”.

44. Alates 31. märtsist 1995 (kell 18:00) piiras Madalmaade seadusandja võõrandamise maksustamise valimise võimalust kinnisasjade võõrandamisel isikutele, kes kasutavad neid kinnisasju eesmärkidel, mis õigustavad sisendkäibemaksu mahaarvamist kas täies ulatuses või peaaegu täies ulatuses.⁽¹⁴⁾

45. Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, võib juhtuda, et kuigi asjaomased ettevõtjad (see, kes võõrandab ja see, kellele võõrandatakse) lähtuvad esialgu teatud kindlast asja kasutamise eesmärgist, mille puhul on võõrandamise maksustamise valimine lubatud; kasutab ettevõtja, kellele kinnisasi võõrandati, seda hiljem eesmärgil, mis ei õigusta võõrandamise maksustamist. Seaduse sätted lähtuvad põhimõttest, et sellisel juhul oleks võõrandamine pidanud olema käibemaksust vabastatud ning sellest tulenevalt tuleb võõrandaja poolt eelnevalt maha arvatud käibemaksu korrigeerida.

46. Neid olukordi silmas pidades on käibemaksuseaduse artiklis 12*bis* ette nähtud, et „[k]ui artikli 11 lõike 1 punkti a alapunktis 2 toodud erandit on alusetult kasutatud seeläbi, et isik, kellele võõrandati, ei kasuta seda kinnisasia eesmärkidel, mis õigustaksid artikli 15 järgi sisendkäibemaksu mahaarvamist kas täies ulatuses või peaaegu täies ulatuses, tehakse selle võõrandamisega seoses võõrandaja poolt artikli 15 alusel maha arvatud maksu osas ümberarvutus ja maks nõutakse sisse isikult, *kellele asi võõrandati*” (kohtujuristi kursiiv).

2. Käibemaksuseaduse artikkel 12*bis* ja kuues direktiiv

47. Tuleb märkida, et kuuendas direktiivis ei ole sõnaselgeid sätteid maksukohustuslase kohta, kes peab tasuma käibemaksu seoses mahaarvamise korrigeerimisega.

48. Direktiiv 2006/112/EÜ(15), millega kuues direktiiv on vahepeal kehtetuks tunnistatud ja asendatud, ei anna selle kohta rohkem teavet.

49. Siiski, nagu Euroopa Kohus on mitmel korral meenutanud, on „direktiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et need majandustegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud”.⁽¹⁶⁾

50. Järelikult, kui maksukohustuslase poolt soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksust vabastatud või käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvates tehingutes, ei või maksu sisse nõuda ega maha arvata.⁽¹⁷⁾

51. Lisaks on Euroopa Kohus märkinud, et „direktiivi[s] [...] sätestatud korrigeerimismehhanism [on] lahutamatu osa direktiiviga kehtestatud mahaarvamiskorrast. Selles küsimuses tuleb märkida, et direktiiviga korrigeerimise vallas ette nähtud eeskirjade eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem teostatud tehingud annavad jätkuvalt

mahaarvamise õiguse ainult selles osas, milles nad on seotud selle maksuga maksustatavate tehingutega. Nimetatud eeskirjadega on selle direktiivi eesmärk ka tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning maksustatavate tehingutega seotud asjaomaste kaupade ja teenuste kasutamise vahel".(18)

52. Kuna vastus sellele küsimusele oli kohtuasja analüüsimiseks oluline ja see ei selgunud üheselt mõistetavalt eelotsusetaotlusest, küsis Euroopa Kohus Madalmaade valitsuselt ja komisjonilt, kas põhikohtuasjas korrigeerimist vajav mahaarvamine oli ikka see, mille tegi maksukohustuslane 2 (võõrandaja) pärast kinnisasja ostmist maksukohustuslaselt 1 (müüja).

53. Nende poolte antud vastuste alusel on selge, et tegelikult nõutakse maksukohustuslaselt 3 (Pactor Vastgoed) sisse sisendkäibemaks, mille arvas maha üks teine maksukohustuslane müügiahela eelnevas osas, tehingu puhul, millega see maksukohustuslane 3 ei ole mitte kuidagi seotud.

54. Nagu ma märkisin käesoleva ettepaneku punktides 33 ja 34, võib see tõlgendus olla kooskõlas nii käibemaksuseaduse artikliga 12*bis* kui ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud asjaolude kirjeldusega.

55. Nimelt on eelotsusetaotluses täpsustatud, et „[maksuhaldur] arvestas ümberarvutatud summa käibemaksusumma alusel, mille võõrandaja oli eelnevalt kinnisasja omandades sisendkäibemaksuna maha arvanud ja mida tuleb järelikult korrigeerida – kui võtta arvesse, et võõrandamine ei kuulunud maksustamisele – käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 6 alusel koostoimes rakendusmääruse artiklitega 13 ja 13*bis* ([...] „korrigeeritud käibemaks“).

56. Lisaks tundub, et Madalmaade valitsus kinnitab minu eespool esitatud tõlgendust.(19)

57. Neil asjaoludel arvan (samamoodi nagu komisjon), et niisuguses olukorras nagu käesolevas asjas ei ole korrigeerimine vajalik, või siis on see korrigeerimine täielikult omistatav maksukohustuslasele 2. Kuivõrd Pactor Vastgoed ei ole mitte kuidagi seotud esimese kinnisvaratehinguga, millega maksukohustuslane 2 omandas põhikohtuasjas käsitletava kinnisasja, ei saa esimese tehingu käibemaksu jaoks olla tagajärgi asjaolul, et sama kinnisasja puudutavas järgmises tehingus, nimelt maksukohustuslase 2 ja maksukohustuslase 3 (Pactor Vastgoed) vahel toimunud tehingus, ei ole viimati nimetatud tehingu puhul täidetud tingimused, mis lubaksid valida selle teise tehingu maksustamise.

58. Järgnevalt tuleb veel analüüsida, kas kuuenda direktiiviga on lubatud, et niisugune siseriiklik õigusnorm nagu käibemaksuseaduse artikkel 12*bis* muudab seda põhimõttelist vastust.

a) Madalmaade valitsuse peamine argument

59. Madalmaade valitsus väidab, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa sissejuhatavast lausest „enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja [kõiki] muid kuritarvitusi“, koostoimes artikli 13 C osa viimase lausega „[liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala ning kehtestavad selle kasutamise üksikasjaliku korra“, artikli 20 lõikega 1 „liikmesriikide kehtestatud korras“ ja lõikega 4 „võtta vastu kohased meetmed tagamaks, et korrigeerimine ei too kaasa põhjendamatuid soodustusi“ ning artikli 21 lõike 1 punktiga a „[liikmesriigid võivad ka ette näha, et muu isik kui maksukohustuslane vastutab maksu tasumise eest solidaarselt“, tuleneb, et liikmesriikidel on piisav kaalutlusruum, selleks et võtta vastu niisugune mahaarvamiste korrigeerimist käsitlev õigusnorm nagu põhikohtuasjas.(20)

i) Kuuenda direktiivi artikkel 20

60. Kõigepealt ei saa ma sellega seoses nõustuda eelotsusetaotluse esitanud kohtu alternatiivse seisukohaga, mille kohaselt – arvestades asjaolu, et kuues direktiiv ei sisalda sõnaselgeid sätteid isiku kohta, kes peab tasuma korrigeeritud käibemaksu – kuulub liikmesriikide ainupädevusse selle isiku määramine, kellelt seda reguleeritud käibemaksu saab sisse nõuda.

61. Vastupidi, kuues direktiiv mitte ainult ei luba sõnaselgelt – mis oleks võimalik käibemaksuseaduse artikli 12*bis* alusel – nõuda teiselt maksukohustuslaselt sisse käibemaksu, mida tuleb korrigeerimise järel tasuda, vaid veelgi enam, kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 2 koostoimes artikli 22 lõike 4 teise lõiguga ja artikliga 20 tuleb järeldada, et juhtudel, mil on vajalik korrigeerida maksukohustuslase tehtud mahaarvamist, tuleb see korrigeerimine põhimõtteliselt teostada selle maksukohustuslase suhtes, kes sisendkäibemaksu maha arvas.

62. Peale selle sätestas kuuenda direktiivi ettepanek(21) sõnaselgelt, et korrigeerimisest tuleneva summa peab maksma mahaarvamise teinud isik. Ettepaneku artikli 20 „Mahaarvamise korrigeerimine” sissejuhataav säte näeb ette, et „maksukohustuslane korrigeerib esialgu tehtud mahaarvamist”, mida kinnitab ettepaneku ingliskeelne versioon, mis on sõnastatud järgmiselt: „[t]he taxable person shall adjust the initial deduction”.

63. Kõnealuse artikli 20 vastu võetud versiooni sõnastus ise annab alust samale seisukohale, märkides, et „esialgset mahaarvamist korrigeeritakse [...] [, kui] mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud”. On loomulik, et põhimõtteliselt parandab vea isik, kes selle tegi.

64. Viimaks, liikmesriikide võimalus määratleda, kellelt korrigeeritud käibemaksu võib sisse nõuda, läheks oluliselt kaugemale kuuenda direktiivi artikli 20 lõikes 1 kasutatud mõistest „kord”.(22) Käsitlet seda küsimust veel käesoleva ettepaneku punktides 70 ja 71.

ii) Kuuenda direktiivi artikkel 21

65. Samamoodi nagu käibemaksu tuleb tasuda maksukohustuslasel, kes maksustatava tehingu sooritab, ja käibemaksu mahaarvamise õigust kasutab maksukohustuslane, kes kasutab asjaomaseid asju oma maksustatavate tehingute jaoks, nähtub kuuenda direktiivi artiklist 21, et korrigeeritud maksu peab põhimõtteliselt sisse nõudma maksukohustuslaselt, kes esialgu selle maksu maha arvas, seega käesolevas asjas võõrandajalt (ehk maksukohustuslaselt 2).

66. Nimelt on selles artiklis 21, mille pealkiri on „Ametiasutustele maksu tasumise eest vastutavad isikud”, ammendavalt märgitud, millistel juhtudel muu isik kui tehingu teinud maksukohustuslane võib olla kohustatud maksu tasuma.

67. Kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkt a sätestab põhimõtte, et maksustatava tehingu käibemaksu tasumise eest vastutab maksukohustuslane, kes selle maksustatava tehingu teeb. Käesolevas asjas oleks selleks seega maksukohustuslane 2 (võõrandaja).

68. Seevastu kõnealuse artikli 21 ülejäänud osas on esitatud ammendav loetelu juhtumitest ja asjaoludest, mille puhul maksu tasumise eest vastutab muu isik kui tehingut tegev isik. Põhikohtuasjas käsitletav olukord ei vasta ühelegi nendest juhtumitest ja olukordadest.

69. Ainus liikmesriikidele antud otsustusruum on võimalus näha ette, et muu isik kui maksukohustuslane vastutab maksu tasumise eest solidaarselt. Käibemaksuseaduse artikkel 12 *bis* ei kehtesta aga mitte solidaarse kohustuse, vaid näeb omandajale ette täiesti iseseisva maksukohustuse.

iii) Kuuenda direktiivi artiklites 13 ja 20 kasutatud mõiste „kord”

70. Olen (nagu ka komisjon) arvamusel, et kuues direktiiv ja eelkõige selle artikli 13 C osa ja artikli 20 lõige 1 ei luba liikmesriikidel esimese ja teise maksukohustuslase vahelise esmase tehingu käibemaksu korrigeerimise summat sisse nõuda kolmandalt maksukohustuslaselt, kellel ei ole selle tehinguga mingit seost. Niisugune õigusnorm läheks väljapoole liikmesriikidele jäetud otsustusruumist.

71. Maksu tasumise eest vastutava isiku määramine ei ole nimelt pelgalt „valikuõiguse kasutamise üksikasjalik kord” või selle korrigeerimise kord, vaid puudutab käibemaksusüsteemi tuuma ennast, mille tõttu omandaja teostatavat pöördmaksustamist ette nägevad sätted peavad sisalduma kas kuuendas direktiivis (nüüd käibemaksudirektiiv(23)) – nagu näiteks käibemaksudirektiivi artiklid 194–199 – või neid peab olema käsitletud kuuenda direktiivi artiklil 27 (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 395) põhinevates erandsätetes. Tulen selle küsimuse juurde tagasi käesoleva ettepaneku punktis 103.

b) Teised poolte esitatud argumendid

i) Esimene argument

72. Iirimaa väidab, et põhikohtumenetlus pakub näidet põhjusest, miks liikmesriigil peab olema võimalik nõuda korrigeerimist teiselt isikult kui mahaarvamise teinud maksukohustuslaselt. Selle valitsuse väitel on asjakohane ja proportsionaalne, et isikult, kes ühtaegu otsustab ja teab maksustatavaid tegevusi, mille jaoks kinnisasja oleks pidanud kasutama ja mille jaoks seda tegelikult kasutati, nõutakse mahaarvamiste korrigeerimist. Selle korrigeerimise vajalikkus tuleneb sellest, et maksuseadust rikkus omandaja, mitte esialgne võõrandaja. Kui seaduse rikkumine seisnes selles, et omandaja esitas valesid deklaratsioone, on korrigeerimine õigustatud samal põhjusel kui tagasiulatuvalt tagasimaksmine.(24)

73. Isegi kui oletada, et selliselt põhjendatud süsteemi võib kehtestada ilma kuuenda direktiivi artiklile 27 tuginemata (mida minu arvates ei saa teha), ei nõustu ma Iirimaa arutluskäiguga.

74. Esiteks, nagu Pactor Vastgoed õigesti rõhutas, kui korrigeerimise tagajärjel nõuda käibemaksu maksmist muult isikult kui mahaarvamise teinud isik, ei ole teisel isikul (käesolevas asjas omandajal) üldjuhul andmeid, mis määravad kindlaks korrigeerimise ulatuse (nagu summa, mille müüja arvas maha kapitalikauba omandamisel, järelejäänud korrigeerimise ajavahemiku kestus ja võimalikud muud kulud, mille osas müüja käibemaksu mahaarvamise tegi). Nimetatud teine isik ei saa põhimõtteliselt kontrollida, kas võimalik käibemaksu täiendav sissenõudmine on õige ja ei saa *de facto* vaidlustada korrigeerimise esemeks olevat summat.

75. Teiseks, käesolevas asjas müüs maksukohustuslane 2 kinnisasja riskist teadlik olles, kusjuures omandaja võis heauskselt või ilma, et oleks tegemist temapoolse eksimuse või hooletusega, näiteks majanduslikel põhjustel muuta kinnisasja kasutamise eesmärki pärast ostu. Nimelt, kui ta oleks teadnud, et ta kasutab kinnisasja tegevustes, mis ei ole maksustatavad, ei oleks ta kindlasti valinud tehingu maksustamist.

76. Sarnaselt meenutab Madalmaade valitsus, et siseriiklikud maksuõigusnormid nõuavad, et

omandaja (maksukohustuslane 3) kinnitaks sõnaselgelt ja eelnevalt, et ta täidab 90% kriteeriumi. Kui seda sõnaselget kinnitust ei tehta, ei saa käibemaksuseaduse artiklis 11 ette nähtud valikuõigust kasutada. See kinnitus eeldab seega omandaja teadlikku valikut. Seetõttu loetakse, et ta oli teadlik käibemaksuga seotud tagajärgedest, kui asjaomast kinnisasja – vaatamata tema sõnaselgele kinnitusele – kasutatakse käibemaksuvabalt. Seega tuleks lugeda, et ta oli teadlik asjaolust, et omandajana on ta kohustatud tasuma võimalikku korrigeeritud käibemaksu.

77. Kuigi minu hinnangul on tõsi, et omandaja (maksukohustuslane 3) võttis endale kohustuse kasutada kinnisasja maksustatavateks tehinguteks, võttis sama kohustuse ka maksukohustuslane 2, kui ta maksukohustuslaselt 1 kinnisasja omandas. Seega ta teadis, et kinnisasja maksukohustuslasele 3 edasi müües võis ta sattuda olukorda, kus ta ei täida maksukohustuslase 1 ees võetud kohustust.

78. Kui Madalmaade valitsus(25) räägib „omandaja teadlikust valikust”, kehtib see ühtmoodi nii maksukohustuslase 2 kui ka Pactor Vastgoedi kohta.

79. Peale selle märgin, et käibemaksusüsteemi eesmärk ei ole mitte süüdlase karistamine, vaid käibemaksu neutraalsuse tagamine.

80. Kui aga nõustuda Madalmaade valitsuse väitega, siis ei ole võimatu, et Pactor Vastgoed maksab käibemaksu maksuvabalt tehingult. Nimelt maksis ta maksukohustuslasele 2 käibemaksu, mille ta arvas maha, kuna nende kahe tehingu vahel toimub teda puudutavas osas tasaarvestus, kuid ta peab maksma ära maksukohustuslase 2 mahaarvamise. Seevastu viimati nimetatud maksukohustuslasele jääb mahaarvamine, mis Madalmaade valitsuse arvates tuleb korrigeerida.

81. Igal juhul, nagu komisjon õigesti märkis, võivad maksukohustuse 2 (võõrandaja) poolt maha arvatud käibemaksu korrigeerimist ainsate asjaoludena põhjendada esiteks see, et võõrandaja kui omandaja esimeses kinnisvaratehingus (st seoses maksukohustuslasega 1) ei täida ise hiljem tingimusi, mis võimaldasid tal valida selle tehingu maksustamise, või siis asjaolu, et võõrandaja müüb asjaomase kinnisasja Pactor Vastgoedile korrigeeritava ajavahemiku jooksul(26) ja kinnisasja ei kasutata enam maksustatavateks tehinguteks enne selle ajavahemiku möödumist. Mõlemal juhul aga ei saaks võõrandaja poolt seoses kõnealuse tehinguga tehtud mahaarvamise korrigeerimist igal juhul sisse nõuda maksukohustuslaselt 3 (Pactor Vastgoedilt), sest viimaselt ei saa nõuda selle käibemaksu tasumist, mille teised maksukohustuslased arvasid maha tehingu raames, millega ta ei ole *mitte kuidagi seotud*.

ii) Teine argument

82. Madalmaade valitsuse väitel on käibemaksuseaduse artikli 12*bis* eesmärk takistada põhjendamatuid eeliseid, mille võib saada omandaja. Tema väitel võib omandaja, vaatamata sellele, et ta ise kinnitab, et ta kasutab kinnisasja maksustatud tegevuseks, takistamatult kasutada seda kinnisasja käibemaksust vabastatud tegevuseks, omandades samas selle kinnisasja, ilma et hind sisaldaks käibemaksu, ja seega käibemaksu koormat kandmata. Selle tulemuseks on mitte ainult see, et müüjale tekib kahju korrigeeritud käibemaksusumma ulatuses, vaid see seaks valikuvõimaluse tõttu ohtu ka kogu käibemaksusüsteemi. Nõnda hoitaks kõrvale kuuenda direktiivi artikli 13 B osa lõike 1 punktides g ja h ette nähtud maksuvabastusest.

83. Selles küsimuses piisab sellest, kui märkida, et omandaja jaoks teeb mahaarvamise tasa makstud käibemaks. Seega ei näe ma, mis osas sai maksukohustuslane 3 „põhjendamatu eelise”.

84. Lisaks, võõrandaja jaoks „ebaõiglane” olukord, kelle suhtes võidakse kohaldada korrigeerimist, samas kui ta usaldas omandaja (maksukohustuslane 3) kinnitusi, mille kohaselt kinnisasja kasutatakse maksustatud tehinguteks, tuleneb Madalmaade õigusnormides sisalduvast

nõudest, et omandaja peab kinnisasja kasutama käibemaksuga maksustatud tehinguteks.

85. Komisjoni väitel see tingimus, mille kohaselt selleks, et kinnisvaratehingut maksustataks, peab kinnisasja omandaja kasutama seda eesmärkidel, mille puhul on õigus sisendkäibemaksu maha arvata, on ülearune tingimus, sest maksukohustuslasel ei ole mingit huvi valida maksustamine, kui ta ei kasuta asjaomast kinnisasja niisugustel eesmärkidel.

86. On küll tõsi, et Euroopa Kohus on juba varem otsustanud, et kuigi on õiguspärane, et liikmesriikide võetud meetmed kaitsevad võimalikult tõhusalt riigikassa õigusi, ei või need minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.(27)

87. Komisjon rõhutab siiski, et selle nõude kaotamine ei tekitaks Madalmaade riigikassale kahju. Piisaks sellest, et võõrandav maksukohustuslane (maksukohustuslane 2) valib maksustamise, jättes potentsiaalsetele omandajatele võimaluse tehingut mitte sõlmida, kui see maksustamine neile ei sobi, kusjuures see olukord tekiks tõenäoliselt juhul, kui nende tegevused ei anna õigust sisendkäibemaksu maha arvata, sest sel juhul peavad nad kandma kinnisasja müügil lõplikku käibemaksukoormust. Praktikas võib oletada, et Madalmaade praegu kehtivate õigusnormide raames eelistavad maksukohustuslased, kelle tegevus ei anna mahaarvamisoõigust, osta vana kinnisasja kas teistelt maksukohustuslastelt, kes on käibemaksust vabastatud, või eraõiguslikelt isikutelt, kelle suhtes samuti käibemaksu ei kohaldata.

88. Võiksin lisada, et kui maksukohustuslane 3 muudab kinnisasja kasutamise otstarvet (näiteks majanduslikel põhjustel) pärast ostu, ei saa ta maha arvata maksu, mis ta maksis maksukohustuslasele 2, ja Madalmaade riigikassa huvid oleksid kaitstud. Nimelt, maksukohustuslasele 2 jääks võimalus mahaarvamist teha, kuid maksukohustuslane 3 ei saaks tulenevalt Madalmaade Kuningriigi saadud erandist, millest on saanud juhis kõikide jaoks, enam maha arvata käibemaksu, mis ta ise pöördmaksustamisel maksis.

89. Samas ei takista miski seda, et Madalmaade õigusnormid säilitavad tingimuse, mille kohaselt omandaja peab selleks, et kasutada õigust valida kinnisasjade maksustamine, kasutama kinnisasja maksustatavateks tegevusteks. Leian nimelt, et valikuõiguse kasutamise korra kindlaksmääramine on liikmesriikide ülesanne. Siseriiklik seadusandja peab siiski arvestama kõikide oma valiku tagajärgedega, ilma et ta saaks seada omandajale kohustusi, mis lähevad kaugemale sellest, mis on lubatud liidu käibemaksualaste õigusnormidega.

iii) Kolmas argument

90. Madalmaade valitsus leiab, et maksukohustuslane 2 ei arvanud käibemaksu maha „ebaõigesti”, sest selle mahaarvamise tegemise ajal oli esialgne käibemaksu mahaarvamine tehtud õigesti.

91. Siinkohal piisab märkimisest, et maksukohustuslane 2 müüs kinnisasja, ilma et ta oleks täitnud tingimusi, mis olid ette nähtud selle ostmisel maksukohustuslaselt 1, st et kinnisasja kasutatakse üksnes maksustatavate tehingute jaoks. Sellest tulenebki muide tema poolt maha arvatud käibemaksu korrigeerimine.

iv) Neljas argument

92. Madalmaade valitsus märgib oma vastuses Euroopa Kohtu kirjalikele küsimustele, et olukord, kus käibemaksu nõutakse sisse teiselt maksukohustuslaselt, tekib samuti kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 8 kohaldamise puhul. See säte puudutab tema väitel olukorda, kus maksukohustuslasele antakse üle ettevõtte. Sellisel juhul tegutseb maksukohustuslane võõrandajana. Ka sellises olukorras saaks korrigeeritud käibemaksu sisse nõuda üksnes teiselt

isikult kui maksukohustuslaselt, kes käibemaksu maha arvas, mis õigustab Madalmaade valitsuse lähenemisviisi.

93. Selles osas piisab märkimisest, et kuigi kõnealuse artikli 5 lõige 8 lubab sõnaselgelt nõuda korrigeeritud käibemaksu sisse teiselt maksukohustuslaselt kui käibemaksu maha arvanud maksukohustuslaselt, tuleb nentida, et mitte midagi niisugust ei ole sõnaselgelt ette nähtud kuuenda direktiivi artiklites 20 ja 21. Järelikult ei saa see argument seada kahtluse alla käesolevas ettepanekus esitatud analüüsi.

v) Viies argument

94. Viimaks viitab lirimaa kohtuotsuse Halifax jt punktidele 90 ja 91(28), mille kohaselt „[kuues] direktiiv määratleb artiklis 20 üksnes tingimused, mis tuleb täita selleks, et sisendkäibemaksu mahaarvamist saaks korrigeerida nii, et see nõutakse sisse isikult, kellele kaupa tarniti või teenust osutati [...]”. Järelikult on põhimõtteliselt liikmesriikide ülesanne kindlaks määrata tingimused, mille alusel riigikassa võib käibemaksu tagantjärele sisse nõuda, jäädes siiski [liidu] õiguse piiridesse”.

95. Ma ei arva, et eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt seab kahtluse alla käesolevas ettepanekus esitatud analüüsi.

96. Selles osas piisab, kui märkida, et kõnealuse kohtuotsuse punkt 90, millele lirimaa viitas, piirdub ühe ja sama tehingu käsitlemisega.

3. Käibemaksuseaduse artikkel 12*bis* ja otsus 88/498

97. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et võimalus nõuda võlgnetava käibemaksu korrigeerimisel see sisse teiselt maksukohustuslaselt võib tugineda kuuenda direktiivi artikli 27 alusel antud loale. Ta lisab siiski, et käibemaksuseaduse artikli 12*bis* kehtestamise kavandamisel ei taotlenud ega saanud Madalmaade Kuningriik ühtegi erandit kuuenda direktiivi artikli 27 tähenduses.

98. Komisjon leiab siiski, et erand, mille Madalmaade Kuningriik sai hiljem otsuse 88/498 kaudu, oli asjaolude toimumise ajal kehtiv.

99. Igal juhul olen arvamusel, et see erand ei saa niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas õigustada maksukohustuslase 3 maksustamist.

100. Seevastu oli selle erandi ainus eesmärk ning tegelik otstarve see, et käibemaksu maksaks isik, kes selle maha arvab, st maksukohustuslane 2 esimese tehingu puhul ja maksukohustuslane 3 teise tehingu puhul, ning tundub, et seda nad ka tegid.

101. Lisaks, kas ei oleks teataval määral vastuoluline leida(29), et korrigeeritud käibemaksu üleminek omandajale on lubatud ainuüksi kuuenda direktiivi alusel, ja et erandit taotleti selle direktiivi artikli 27 alusel, et saada luba käibemaksuseaduse artiklis 12*bis* ette nähtud mehhanismile?

102. Madalmaade valitsus väidab siiski, et igal juhul kuulub selline norm nagu käibemaksuseaduse artikkel 12*bis* kuuenda direktiivi artikli 27 alusel vastu võetud otsusega 88/498 antud loa alla.

103. See argument ei ole vastuvõetav. Veelgi enam, ma leian (nagu komisjon), et kuivõrd kuuenda direktiivi artiklil 27 põhinevat erandit oli vaja kasutada selleks, et lubada Madalmaade Kuningriigil nõuda, et omandaja tasuks käibemaksu seoses kinnisvaratehinguga, milles ta osales, oleks sama menetluse järgimine seda vajalikum niisuguse meetme puhul nagu põhikohtuasjas, mille eesmärk

on mitte ainult nõuda maksu tasumist teiselt isikult, vaid mis lisaks määrab selleks maksukohustuslase, kes ei ole asjaomase tehinguga seotud.

104. Kokkuvõttes olen seisukohal, et kuuenda direktiivi kohaselt ei ole võimalik, et kui esialgset sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeeritakse selle direktiivi artikli 20 tähenduses nii, et mahaarvatud sisendkäibemaks tagastatakse täies ulatuses või osaliselt, nõutakse see summa sisse mõnelt teiselt isikult kui maksukohustuslane, kes esialgu sisendkäibemaksu maha arvas, nimelt isikult, kellele see maksukohustuslane asja võõrandas ja kes ei ole asjaomase tehinguga seotud.

IV. Ettepanek

105. Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Hoge Raad der Nederlandeni esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kohaldatava nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) kohaselt ei ole võimalik, et kui esialgset sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeeritakse selle direktiivi artikli 20 tähenduses nii, et mahaarvatud sisendkäibemaks tagastatakse täies ulatuses või osaliselt, nõutakse see summa sisse mõnelt teiselt isikult kui maksukohustuslane, kes esialgu sisendkäibemaksu maha arvas, nimelt isikult, kellele see maksukohustuslane asja võõrandas ja kes ei ole asjaomase tehinguga seotud.

1 – Algkeel: prantsuse.

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

3 – Otsus, millega lubatakse Madalmaade Kuningriigil kohaldada meedet, millega tehakse erand kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta) artikli 21 lõike 1 punktist a (EÜT L 269, lk 54).

4 – Otsus 88/498 tunnistati alates 1. jaanuarist 2008 kehtetuks nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiiviga 2006/69/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ teatavate meetmete osas, mille eesmärk on lihtsustada käibemaksustamise menetlust ja aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist ning millega tunnistatakse kehtetuks teatavaid erandeid lubavad otsused (ELT L 221, lk 9).

5 – 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseadus (*Staatslad* 1968, nr 329), mis asendas olemasoleva käibemaksu teise käibemaksuga, mille aluseks on käibemaksusüsteem.

6 – Arvestades Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (1968. aasta käibemaksuseaduse rakendusmäärus, edaspidi „rakendusmäärus“) artikli 6 lõiget 4.

7 – Käibemaksuseaduse artikli 15 lõike 6 alusel koostoimes rakendusmääruse artiklitega 13 ja 13 bis (edaspidi ka „korrigeeritud käibemaks“).

8 – Näib, et ka õigusteooria on käibemaksuseaduse artikli 12bis osas eriarvamusel, nagu märgib põhikohtumenetluse kohtujurist. Vt näiteks van den Elzen, „Beëindiging BTW-verhuurconstructies“, *BTW-bulletin* 1995, nr. 2 ja 3; Mobach, O. L., *Omzetbelasting – Fiscaal commentaar*, Kluwer 2003, lk 447 jj; van Hilten, M. E. ja van Kesteren, H. W. M., *Omzetbelasting – Fed fiscale studieserie*,

Deventer: Fed 2007, nr. 6, lk 270 ja 271, Ettema, C. M. jt, *Wegwijs in de BTW*, Haag, 2008, lk 377; Vetter, J. J. jt, *Invordering van belastingen – Fed fiscale studieresie*, nr. 2, Deventer: Kluwer 2005, lk 77 ja 78; Vervaet, F. L. J. ja van Lynden, A. J. H., *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies*, nr. 11, BtwBrief, 1995; Bijl, D. B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer 1998, lk 66; Nieuwenhuizen, W. A. P., „Een huurovereenkomst”, *BTW-bulletin* 1999, vihk 7/8, nr. 67; Beelen, S. T. M. jt, *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, märkus 2.4.1.A.f ja 2.4.1.F; Oostenrijk, A. J. ja Van Dijk, L. A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen 1996), lk 47; van den Elsen, E. H., *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande 1995, lk 12, ja *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, artikkel 12a, lisa 587, aprill 2010.

9 – Käibemaksuseaduse artikli 15 alusel.

10 – Vt tema kirjalikud seisukohad, punkti 47 lõpp.

11 – Vt eelotsusetaotlus, punkt 3.3.4.

12 – St et kinnisasja tuleb kas täies ulatuses või peaaegu täies ulatuses kasutada eesmärkidel, mis õigustavad sisendkäibemaksu mahaarvamist.

13 – Käibemaksuseaduse artikli 11 lõike 1 sissejuhatav lause ja punkti a sissejuhatav lause ning alapunkt 2.

14 – 18. detsembri 1995. aasta seadus (*Stb.* 1995, nr 659), millega muudetakse (1968. aasta) käibemaksuseadust, võõrandamismaksu puudutavat seadust ning rida teisi maksuseadusi, mis puudutavad kinnisvara alal kasutatavate maksuskeemide vastu võitlemist; edaspidi ka „maksuskeemide vastu võitlemise seadus”.

15 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv”).

16 – Vt eelkõige 22. märtsi 2012. aasta otsus kohtuasjas C?153/11: Klub (punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 – Vt 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C?184/04: Uudenkaupungin kaupunki (EKL 2006, lk I?3039, punkt 24) ja eespool viidatud kohtuotsus Klub (punkt 28).

18 – Vt 18. oktoobri 2012. aasta otsus kohtuasjas C?234/11: TETS Haskovo (punktid 30 ja 31), milles on viidatud 15. detsembri 2005. aasta otsusele kohtuasjas C?63/04: Centralan Property (EKL 2005, lk I?11087, punkt 57). Vt ka eespool viidatud kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki (punkt 26) ja 29. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C?257/11: Gran Via Moine?ti (punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

19 – Vt muu hulgas Madalmaade valitsuse seisukohtade punktid 34 ja 47.

20 – See tähendab norm, mille kohaselt on kinnisasja omandaja (maksukohustuslane 3) kohustatud tasuma mahaarvamise korrigeerimisest tuleneva summa, isegi kui selle mahaarvamise tegi algselt selle kinnisasja võõrandaja (maksukohustuslane 2) seoses ühe teise maksukohustuslasega (maksukohustuslane 1) tehtud eelmise kinnisvaratehinguga, mis puudutas sedasama kinnisasja.

21 – Ettepanek: nõukogu kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (KOM(73) 950

(lõplik).

22 – Mille kohaselt „[e]sialgset mahaarvamist korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras”.

23 – Vt käesoleva ettepaneku 15. joonealune märkus.

24 – Iirimaa viitab 15. jaanuari 1998. aasta otsusele kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal (EKL 1998, lk I-1, punkt 21), milles on viidatud 29. veebruari 1996. aasta otsusele kohtuasjas C-110/94: INZO (EKL 1996, lk I-857).

25 – Euroopa Kohtu kirjalikele küsimustele antud vastuse punktis 13.

26 – Teises olukorras, kui maksukohustuslane 2 müüb kinnisasja maksukohustuslasele 3, teab ta väga hästi, kui kaua aega ta kavatseb kasutada kinnisasja maksustatavaks tegevuseks, ja et käibemaks tuleb vajadusel korrigeerida.

27 – Vt eelkõige 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-384/04: Federation of Technological Industries jt (EKL 2006, lk I-4191, punkt 30), 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-271/06: Netto Supermarkt (EKL 2008, lk I-771, punkt 20), ja 21. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-499/10: Vlaamse Oliemaatschappij (EKL 2011, lk I-14191, punkt 22).

28 – 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02 (EKL 2006, lk I-1609, punktid 90 ja 91). Vt samuti 3. märtsi 2004. aasta määrus kohtuasjas C-395/02: Transport Service (EKL 2004, lk I-1991, punktid 27 ja 28).

29 – Nimetatud valitsuse poolt Euroopa Kohtu kirjalikele küsimustele antud vastuse punktis 21.