



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
EVGENI TANCHEV
esitatud 9. septembril 2021¹

Kohtuasi C-9/20

Grundstücksgemeinschaft Kollastraße 136
versus
Finanzamt Hamburg-Oberalster

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Hamburg (Hamburgi maksukohus, Saksamaa))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 66 punkt b – Artikkel 167 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise aeg – Kaubanduslikel või tööstuslikel eesmärkidel kasutatava kinnisvara üürile ja allüürile andmine

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiget aega maksukohustuslase jaoks seoses üüriteenustega, mida osutab maksukohustuslane, kes kasutab käibemaksuga maksustamisel kassapõhist raamatupidamisarvestust.
2. Konkreetsemalt arvas asjaomaseid teenuseid saanud maksukohustuslane vastava sisendkäibemaksu maha ajal, mil ta tegi makse teenuse osutajale, kes kasutab käibemaksuga maksustamisel kassapõhist raamatupidamisarvestust, mis on selgelt kooskõlas käibemaksudirektiivi² artikliga 167 tõlgendatuna koosmõjus sama direktiivi artikli 66 punktiga b. Osaliselt tehti need maksed nendega seotud üüriperioodidest oluliselt hiljem. Saksa maksuamet väitis seejärel, et mahaarvamised oleks pidanud toimuma teenuse osutamise ajal, seega ajal, mil üüripind anti maksukohustuslase kui üüriteenuse saaja kasutusse.
3. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on sellega seoses esitanud kaks eelotsuse küsimust. Euroopa Kohtu soovil piirdun ma käesolevas ettepanekus esimese küsimuse analüüsiga, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 167 tõlgendamist.

¹ Algkeel: inglise.

² Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“) (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1)).

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigusnormid

1. Käibemaksudirektiiv

4. Käibemaksudirektiivi artikkel 63 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

5. Käibemaksudirektiivi artiklis 66 on sätestatud:

„Erandina artiklitest 63, 64 ja 65 võivad liikmesriigid ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks:

[...]

b) hiljemalt tasu kättesaamisel;

[...]“

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

7. Käibemaksudirektiivi artiklis 167a on ette nähtud:

„Liikmesriigid võivad vabatahtliku korra alusel ette näha, et sellise maksukohustuslase mahaarvamisõigus, kellelt käibemaks nõutakse sisse vaid vastavalt artikli 66 punktile b, lükatakse edasi kuni hetkeni, mil talle tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt on käibemaks tema tarnijale tasutud.

[...]“

8. Käibemaksudirektiivi artiklis 226 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

7a) märge „kassapõhine raamatupidamisarvestus“, kui käibemaks muutub sissenõutavaks tasu kättesaamise ajal vastavalt artikli 66 punktile b ning mahaarvamise õigus tekib ajal, kui mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks;

[...]“

B. Saksamaa õigusnormid

Käesoleva ettepaneku tarbeks viitan eelotsusetaotluse punktile 11, milles on kirjeldatud kohaldatavaid Saksamaa õigusnorme.

II. Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

9. Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (põhikohtuasja kaebaja; edaspidi „GK“) on Saksamaa seltsing, kelle käive vaidlusalustel aastatel tulenes ärikinnistu üürile andmisest mitmele üürnikule. GK oli selle kinnistu omakorda oma üürileandjalt üürile võtnud. Nii GK kui ka kinnistu tema kasutusse andnud üürileandja olid loobunud kirjeldatud üürikäibe maksuvabastusest ja valinud käibemaksuga maksustamise võimaluse. Maksuhaldur oli neile mõlemale andnud Umsatzsteuergesetzi (Saksamaa käibemaksuseadus, edaspidi „UStG“) § 20 kohase loa arvutada käibemaks tegelikult saadud tasu, mitte aga kokku lepitud üüri alusel. Üürilepingu kohaselt kasutas GK üürileandjale tasutava üüri osas nõuetekohast jooksvat arvet.

10. Alates 2004. aastast võimaldati kaebajal üürimakseid osaliselt ajatada. Seetõttu tasus GK vaidlusalustel aastatel 2013–2016 üüri kinnistu kasutamise eest aastatel 2009–2012. Lisaks loobus üürileandja 2016. aastal nõudest, et GK peaks tasuma ülejäänud üürivõla summas 22 462,62 eurot. Seega seda üürisummat ei tasutud.

11. Loetletud maksed sisaldasid igaüks 19% käibemaksu. GK kasutas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust alati sellel maksustamisperioodil ehk kalendriaastal, mil makse tehti, ega võtnud sealjuures arvesse, millise perioodi eest ta üüri maksis.

12. Kontrolli käigus asus Finanzamt Hamburg-Oberalster (Hamburg-Oberalsteri maksuamet, edaspidi „Finanzamt“) seisukohale, et õige oleks olnud sisendkäibemaks üürileandjale makstud üürist maha arvata nendel aastatel, millega need maksed seotud olid, mitte (hilisematel) tegelike maksete tegemise aastatel. Maksuamet asus seisukohale, et olenemata asjaolust, et GK üürileandja kasutas käibemaksuga maksustamisel kassapõhist raamatupidamisarvestust (nn *Ist-Versteuerung*), tekkis GK-l mahaarvamise õigus sellegipoolest teenuse osutamise ajal, seega ajal, mil kinnisvara anti üürilepingu alusel GK kasutusse. Seega leidis Finanzamt, et sisendkäibemaksu mahaarvamised, mis tema hinnangul olid tehtud valedel aastatel, ei olnud lubatavad. Seoses varasemate maksustamisaastatega, millega Finanzamt seostas sisendkäibemaksu mahaarvamised, kohaldati käibemaksuteadete väljastamise ajal osaliselt aegumist ja seega ei lubatud GK-l neid sisendkäibemaksu mahaarvamisi teha.

13. GK esitas 3. juulil 2017 vaide 15. juuni 2017. aasta maksuotsuste peale, millega nõuti käibemaksu või käibemaksu ettemakse tasumist aastate 2013–2016 eest. Vaie jäeti 8. novembril 2017 rahuldamata. Vaideotsuse peale esitas kaebaja 28. novembril 2017 kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtusse. Sellega seoses väidab GK, et vaidlustatud maksuotsused rikuvad käibemaksudirektiivi. GK hinnangul on ebaõige Finanzamti väide, mille kohaselt tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus alati juba tehingu tegemise ajal. Kui teenuse osutaja arvutab käibemaksu saadud tasu alusel, siis tekib teenuse saajal õigus sisendkäibemaks maha arvata alles siis, kui ta on tasu ära maksnud. Seetõttu toimus GK õiguspäraselt, kasutades sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust alati alles tasu maksmise aastal.

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib eelotsusetaotluses, et riigisiseste õigusnormide kohaselt – nii nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus neid tõlgendab – tekib teenuse saaja õigus sisendkäibemaks maha arvata käibe tekkimisel, olenemata sellest, kas teenuse osutaja kasutab käibemaksuga maksustamisel kassa- või tekkepõhist raamatupidamisarvestust.³ Seega on Finanzamti sellekohane seisukoht riigisisese õiguse kohaselt õige. Küll aga ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus kindel, kas riigisisised õigusnormid on käibemaksudirektiivi teatud sätetega kooskõlas.

15. Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 167 on vastuolus riigisisene õigusnorm, mis näeb ette, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib juba tehingu tegemise ajal ka sellisel juhul, kui riigisisese õiguse kohaselt muutub käibemaks kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks alles tasu kättesaamisel ja tasu ei ole veel makstud?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav: kas [direktiivi 2006/112/EÜ] artikliga 167 on vastuolus riigisisene õigusnorm, mis näeb ette, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei saa kasutada maksustamisperioodil, mil tasu maksti, kui käibemaks muutub kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks alles tasu kättesaamisel, kuid teenus osutati juba varasemal maksustamisperioodil ja riigisisese õiguse kohaselt ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust sellel varasemal maksustamisperioodil aegumise tõttu enam võimalik kasutada?“

16. Kirjalikud seisukohad esitasid Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, Saksamaa ja Rootsi valitsus ning Euroopa Komisjon. Kohtuistungil ei taotletud ja seda ei toimunud.

17. Nagu juba eespool punktis 3 märgitud, piirdun käesolevas ettepanekus neist kahest küsimusest esimese analüüsimisega.

III. Analüüs

A. Sissejuhatavad märkused

18. On selge, et GK täitis asjasse puutuva sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse sisulised nõuded. Samuti on selge, et GK-l oli GK üürileandjaga sõlmitud üürilepingu kujul kehtiv jooksev arve ja seega täitis ta asjasse puutuvate mahaarvamiste formaalse nõude. Põhikohtuasja poolte vaidlus puudutab õiget aega, mil GK oleks pidanud seda mahaarvamise õigust kasutama.

19. Küll aga tähendab Finanzamti seisukoht GK jaoks praktikas seoses osa mahaarvamistega tegelikku kahju, kuivõrd mõne aasta suhtes, millal mahaarvamised oleks Finanzamti seisukoha järgi pidanud toimuma, tuleb nüüdseks kohaldada aegumist.

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kogetud tõlgenduslikud raskused ning Saksamaa ja Rootsi valitsuse esitatud väited on seotud kahe erineva küsimusega.

³ Eelotsusetaotluse punktid 14 ja 18.

21. Esiteks ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus kindel, kas käibemaksudirektiivi artikkel 167 on siduv eeskiri, mida liikmesriigid on käibemaksudirektiivi rakendamisel kohustatud järgima, või kajastub selles üksnes „juhtmõte“ (eelotsusetaotluses on kasutatud mõistet *Leitidee*), millest liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi rakendamisel kõrvale kalduda. Selle väite kinnitamiseks viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus selle direktiivi vastuvõtmise ajal nõukogu istungi protokollile lisatud deklaratsioonile, mis on seotud käibemaksudirektiivi artiklile 167 eelnenud sätte, kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikega 1.

22. Teiseks väidavad nii Saksamaa kui ka Rootsi valitsus sisuliselt seda, et käibemaksudirektiivi artikli 167 viidet „mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal[e]“ tuleks mõista kui viidet ajale, mil mahaarvatav maks oleks muutunud käibemaksudirektiivi artikli 63 kohaselt sissenõutavaks, juhul kui ühtegi erandit ei oleks kohaldatud, jättes seega arvesse võtmata eelkõige mis tahes riigisisese erandi selle direktiivi artikli 66 punkti b alusel.

23. Kõigepealt analüüsin kahtlusi, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus on väljendanud seoses käibemaksudirektiivi artikli 167 siduva olemusega. Pidades silmas põhikohtuasja asjaolusid ning eelkõige Saksamaa ja Rootsi valitsuse esitatud väiteid, leian, et kõigepealt on kasulik lühidalt analüüsida käibemaksukohtlemist, mis kaasneks käibemaksudirektiivi artikli 167 selge ja ühemõttelise sõnastuse otsese kohaldamisega maksukohustuslase suhtes, kes saab teenuseid teiselt maksukohustuslaselt, kes kasutab käibemaksuga maksustamisel artikli 66 punkti b kohaselt sellist riigisisest kassapõhise raamatupidamisarvestuse erandit nagu põhikohtuasjas asjasse puutuv Saksa *Ist-Versteuerung*, ja alles seejärel mõnda Saksamaa ja Rootsi valitsuse esitatud väidet ning selgitada, miks need väited ei ole minu hinnangul veenvad.

B. Käibemaksudirektiivi artikli 167 siduv olemus

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus asub eelotsusetaotluses seisukohale, et Saksamaa käibemaksualased õigusnormid on käibemaksudirektiivi artikli 167 sõnastusest tuleneva range kohaldamisega vastuolus.⁴

25. Eelotsusetaotluse esitanud kohus aga märgib, et asjasse puutuvad Saksamaa käibemaksualased õigusnormid võiks olla liidu õigusega kooskõlas, kui käibemaksudirektiivi artikkel 167 ei oleks kohustuslik nõue, vaid üksnes „juhtmõte“, ja soovib konkreetselt teada, kas nõukogu istungi protokollis kuuenda käibemaksudirektiivi⁵ artikli 17 lõike 1 kohta sisalduvale väitele on võimalik tugineda, et kinnitada käibemaksudirektiivi artikli 167 sellist tõlgendamist.⁶ Nõukogu ja komisjon väidavad selles deklaratsioonis, et liikmesriigid võivad artikli 17 lõikes 1 ette nähtud üldreeglit kõrvale kalduda, kui kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes kohaldatakse maksustamist laekumistest lähtudes.⁷

⁴ Eelotsusetaotluse punkt 20, eelviimane lause.

⁵ Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

⁶ Käibemaksudirektiivi artikkel 167 on sisuliselt identne talle eelnenud sätte, kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikega 1.

⁷ Selle deklaratsiooni saksakeelne versioon on esitatud Frye kommentaarides teoses Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47.1, 1. joonealune märkus (vt 169. uuendus – oktoober 2016).

26. Sellega seoses viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtu 19. juuni 2008. aasta kohtuotsusele komisjon *vs.* Luksemburg⁸, milles Euroopa Kohus nõustus, et nõukogu ja komisjoni deklaratsioonile, mis kanti direktiivi 96/71/EÜ⁹ vastuvõtmise ajal nõukogu istungi protokollile, saab tugineda, et kinnitada selle direktiivi sätte tõlgendust, kuid rõhutas ka, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei saa sellistele väidetele üldiselt tugineda, kui nende sisu ei kajastu asjaomastes õigusnormides.¹⁰ Ei Saksamaa ega ka Rootsi valitsus ei ole oma seisukohtades tuginenud väitele, mille kohaselt väljendab käibemaksudirektiivi artikkel 167 üksnes „juhtmõtet“, või väitnud, et käesoleva ettepaneku punktis 25 nimetatud väide tähendab seda, et selle direktiivi artikkel 167 ei ole liikmesriikidele siduv.

27. Lisaksin, et lisaks nõukogu istungi protokollile kantud väidetele kuuenda käibemaksudirektiivi kohta, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnaselgelt viitab, kanti nõukogu istungi protokollile veel üks nõukogu ja komisjoni väide artikli 167a kohta seoses selle sätte vastuvõtmisega direktiivis 2010/45/EL¹¹. See väide on sõnastatud järgmiselt: „Nõukogu ja komisjon väidavad, et liikmesriigid võivad direktiivi 2006/112/EÜ artiklis 167 ette nähtud põhimõttest kõrvale kalduda, kui kaupade tarnija või teenuste osutaja suhtes kohaldatakse maksustamist laekumistest lähtudes.“¹²

28. Minu hinnangul ei õigusta kumbki käesoleva ettepaneku punktides 25 ja 27 nimetatud deklaratsioon väidet, mille kohaselt peaks käibemaksudirektiivi artiklit 167 pidama üksnes „juhtmõtteks“ või et see annab liikmesriikidele õiguse selle sätte selgest sõnastusest kõrvale kalduda.

29. Euroopa Kohus on korduvalt käsitletud teise õiguse vastuvõtmise ajal nõukogu istungi protokollidesse kantud deklaratsioonide tõlgenduslikku väärtust. Euroopa Kohus leidis juba 23. veebruari 1988. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Itaalia¹³, et „tõlgendus, mis tugineb nõukogu deklaratsioonile, ei tohi erineda sellest, mis tuleneb [asjasse puutuva teise õiguse asjaomase sätte] tegelikust sõnastusest“.

30. Seejärel leidis Euroopa Kohus 26. veebruari 1991. aasta kohtuotsuses Antonissen¹⁴, et „[asjaomase teise õiguse akti vastuvõtmise ajal nõukogu istungi protokollile kantud deklaratsioonile] ei saa kasutada teise õiguse sätte tõlgendamisel, kui [...] selle sisu ei kajastu mingil viisil asjaomases sättes“, ning sellel deklaratsioonil „ei ole seega õigusjõudu“.

31. Kohtuotsusest Antonissen pärinevat mõõdupuud nõukogu istungi protokollile kantud väidete kasutamiseks teise õiguse tõlgendamisel on hiljem kinnitatud mitmes nii enne kui ka pärast kohtuotsust Luksemburg tehtud otsuses, mis puudutavad teise õiguse tõlgendamist sellistes eripalgetes valdkondades nagu ühine maksusüsteem, mis on kohaldatav erinevates riikides

⁸ C-319/06, EU:C:2008:350 (edaspidi „kohtuotsus Luksemburg“).

⁹ Euroopa Parlamendi ja nõukogu 16. detsembri 1996. aasta direktiiv 96/71/EÜ töötajate lähetamise kohta seoses teenuste osutamisega (EÜT 1997, L 18, lk 1; ELT eriväljaanne 05/02, lk 431).

¹⁰ Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab konkreetselt 23. veebruari 1988. aasta kohtuotsusele komisjon *vs.* Itaalia (429/85, EU:C:1988:83, punkt 9); 26. veebruari 1991. aasta kohtuotsusele Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, punkt 18); 29. mai 1997. aasta kohtuotsusele VAG Sverige (C-329/95, EU:C:1997:256, punkt 23) ning 3. detsembri 1998. aasta kohtuotsusele Generics (UK) jt (C-368/96, EU:C:1998:583, punkt 26).

¹¹ Nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiv 2010/45/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas (ELT 2010, L 189, lk 1) (edaspidi „arvete esitamise direktiiv“).

¹² Välja toodud teoses Ben Terra, Kajus: Commentary on European VAT, lk 1595. Vt Euroopa Liidu Nõukogu (majandus- ja rahandusküsimused) 13. juulil 2010 Brüsselis toimunud 3027. istungi protokoll.

¹³ Kohtuasi 429/85, EU:C:1988:83, punkt 9. Vt samuti 16. oktoobri 2003. aasta kohtuotsus Flughafen Hannover-Langenhagen (C-363/01, EU:C:2003:548, punkt 51).

¹⁴ C-292/89, EU:C:1991:80, punktid 17 ja 18.

asuva emattevõtja ja tütarettvõtjate puhul,¹⁵ tootevastutus¹⁶, mootorsõidukite kohustuslik tsiviilvastutuskindlustus¹⁷ ja ühise põllumajanduspoliitika raames põllumajandustootjate suhtes kohaldatavate otsetoetuskavade ühiseeskirjad¹⁸ ning samuti seoses erinevate käibemaksudirektiivide tõlgendamisega.¹⁹ Kohtuotsusest Antonissen tulenev mõõdupuu on seega Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktikas kindlalt juurdunud.

32. Minu arvates on selge, et kumbki nõukogu istungi protokollis kantud väidetest, mis puudutavad vastavalt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõiget 1 ja käibemaksudirektiivi artiklit 167a, ei vasta Antonissenis mõõdupuule. Ei kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikes 1 ega ka käibemaksudirektiivi artiklis 167 ei ole mingitki vihjet asjasse puutuvatele väidetele.

33. Küll aga nõustus Euroopa Kohus kohtuasjas Luksemburg sellega, et nõukogu ja komisjoni deklaratsioonile, mis kanti direktiivi 96/71 vastuvõtmise ajal nõukogu istungi protokollis, saab tugineda, et toetada selle direktiivi sättes leiduva väljendi tõlgendust. See deklaratsioon kandis pealkirja „Deklaratsioon nr 10 direktiivi 96/71 artikli 3 lõike 10 kohta“ ja selgitas seda, kuidas tuleks tõlgendada selles sättes sisalduvat väljendit „avaliku korra sätted“.

34. Direktiivi 96/71 artikli 3 lõige 10 ei sisalda viidet deklaratsioonile, mis viiks kohtuotsuse Luksemburg vastu Euroopa Kohtu praktikaga kohtuotsuses Antonissen. Erinevalt aga kohtuotsusest Antonissen oli kohtuotsuses Luksemburg asjasse puutuvast deklaratsioon antud ajakohane selgitus konkreetse väljendiga silmas peetud täpsele tähendusele. Selle eesmärk ei olnud *muuta* asjaomase sätte sisu või selles väljendis kasutatud sõnade tähendust. Nagu ka kohtujurist Trstenjak rõhutas oma ettepanekus kohtuasjas komisjon *vs.* Luksemburg, ei olnud deklaratsioon nr 10 avaliku korra mõistega vastuolus, vaid pigem aitas see kaasa erandi sisu kindlakstegemisele viisil, mis oli Euroopa Kohtu praktikaga kooskõlas.²⁰

35. Lisaks sellele puudutas kohtuotsus Luksemburg rikkumismenetlust, mida komisjon alustas, sest Luksemburg ei olnud täitnud oma kohustusi, mis tulenesid kõnealuse direktiivi asjasse puutuvast sättest ja aluslepingu asjaomastest sätetest. Väljend „avaliku korra sätted“ asus liikmesriikidele suunatud sättes²¹, mis võimaldas neil erandina kohaldada teatud „töötingimusi“, mis erinesid direktiivi artikli 96/71 artikli 3 lõikes 1 sätestatutest. Asjasse puutuv deklaratsioon toetas väidet, mille kohaselt oli liikmesriikidel Luksemburgi poolt välja pakutud tõlgendusest väiksem hindamisruum. Nagu kohtujurist Trstenjak oma ettepanekus selles kohtuasjas välja tõi, ei saanud Luksemburgi valitsus kui liikmesriigi põhiseaduslik esindaja nõukogus väita, et ta ei olnud deklaratsioonist nr 10 teadlik. Deklaratsiooni nr 10 avaldamata jätmine *Euroopa [Liidu] Teatajas* ei vähendanud seega selle õiguslikku tähendust selle liikmesriigi vastu toimivas kohtumenetluses.

36. Seevastu käesoleval juhul on väide, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsusetaotluses viitab, käibemaksudirektiivi artikliga 167 selge sõnastusega otseses vastuolus, nagu ka väide, mis on käibemaksudirektiivi artikli 167 vastuvõtmisega seoses kantud selle sätte kohta nõukogu istungi protokollis. Tuginemine käesolevas asjas emmale-kummale neist väidetest,

¹⁵ 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus *Epson Europe* (C-375/98, EU:C:2000:302, punkt 26).

¹⁶ 10. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus *Skov ja Bilka* (C-402/03, EU:C:2006:6, punktid 41 ja 42).

¹⁷ 19. aprilli 2007. aasta kohtuotsus *Farrell* (C-356/05, EU:C:2007:229, punkt 31).

¹⁸ 14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus *Agrargenossenschaft Neuzelle* (C-545/11, EU:C:2013:169, punkt 52).

¹⁹ 15. juuni 2006. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* *Soome* (C-249/05, ei avaldata, EU:C:2006:411, punktid 51 ja 52); 22. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus *Swiss Re Germany Holding* (C-242/08, EU:C:2009:647, punkt 62) ja 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus *WEG Tevesstraße* (C-449/19, EU:C:2020:1038, punkt 44).

²⁰ Vt kohtujurist Trstenjaki ettepanek kohtuasjas komisjon *vs.* Luksemburg (C-319/06, EU:C:2007:516, punkt 45).

²¹ Direktiivi 96/71 artikli 3 lõige 10.

selleks et eitada käibemaksudirektiivi artikli 167 siduvat olemust, kahjustaks Euroopa Kohtu menetluses olevas asjas maksukohustuslast, kelle ülesandeks ei peaks olema selliste nõukogu sisedokumentide nagu nõukogu istungi protokoll väljaotsimine. Nagu Euroopa Kohus on leidnud kohtuotsustes Denkavit International²² ja Gaz de France – Berliner Investissement²³: „Õigusnormide adressaatideks on nimelt kohustatud isikud, kes peavad õiguskindluse põhimõttest tulenevate nõuete kohaselt saama usaldada õigusnormide sisu“.

37. Samuti väljendab eelotsusetaotluse esitanud kohus eelotsusetaotluses seisukohta, mille kohaselt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 1 kohta nõukogu istungi protokollis kantud deklaratsiooni kohaldamine käibemaksudirektiivi tõlgendamisel „sõltub sellest, kas kõnesoleva deklaratsiooni sisu kajastub käibemaksudirektiivi sätetes“. Ta leiab, et see ei ole nii artikli 167 puhul, kuid soovib teada, kas nõukogu istungi protokollis kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 1 kohta esitatud väide võib olla kajastatud käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 7a.²⁴

38. Minu arvates on olemas vähemalt neli kaalukat põhjust, miks see käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 7a puhul nii ei ole.

39. Esiteks peab viide sellele väitele Antonisseni mõõdupuu kohaselt sisalduma kõnealusel sättes. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu nimetatud väide puudutab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõiget 1 ja väide, millele viitan käesoleva ettepaneku punktis 27, käsitleb käibemaksudirektiivi artiklit 167; seega käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 7a sisalduv viide seda nõuet ei täidaks.

40. Teiseks ei sisaldu käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 7a ühtegi viidet kummalegi neist väidetest.

41. Kolmandaks on Antonisseni kohtuasja mõõdupuu kohaldatav neile deklaratsioonidele, mis on kantud nõukogu istungi protokollis tõlgendatava sätte vastuvõtmise ajal. See samaaegsuse nõue on seoses käibemaksudirektiivi artikliga 167 nende kahe väite puhul selgelt täitmata. Mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu viidatud väidet kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 1 kohta, siis võiks teoreetiliselt olla võimalik väita, et see väide, mis pärineb selle artikli vastuvõtmisega samast ajast, kandus käibemaksudirektiivi vastuvõtmisel kuidagi ja mingil viisil üle talle järgnevale sättele.²⁵ Ma ei mõista, kuidas oleks võimalik väita, et see on toimunud artikli 226 punkti 7a lisamisega käibemaksudirektiivile, kui see säte lisati seoses direktiivi 2010/45 vastuvõtmisega ligi neli aastat pärast käibemaksudirektiivi vastuvõtmist. Samamoodi ei pärine nõukogu istungi protokollis arrete esitamise direktiivi vastuvõtmise ajal seoses käibemaksudirektiivi artikliga 167a kantud väide käibemaksudirektiivi artikli 167 vastuvõtmisega samast ajast.

42. Neljandaks ei toeta käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 7a sisu ja päritolu väidet, mille kohaselt ei peaks artiklit 167 pidama liikmesriikidele siduvaks. Andmed, mis tuleb käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 7a kohaselt arvel esitada, on vajalikud selleks, et tagada, et kõik maksukohustuslased teavad, millal arvata sisendkäibemaks maha nende kaupade või teenuste puhul, mille tarnija või teenuse osutaja kasutab kassapõhist raamatupidamisarvestust. Rõhutan, et

²² 17. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Denkavit jt (C-283/94, C-291/94 ja C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 29).

²³ 1. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus (C-247/08, EU:C:2009:600, punkt 39).

²⁴ Eelotsusetaotluse punkt 26.

²⁵ Sellegipoolest ei oleks see asjakohane juba seetõttu, et see ei vasta käesoleva ettepaneku punktis 30 nimetatud Antonisseni mõõdupuule. Sellele väitele kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikes 1 ei viidata. Samuti tooks see kaasa teistsuguse tõlgenduse kui see, mis nähtub käibemaksudirektiivi artikli 167 tegelikust sõnastusest. Vt kohtuotsus komisjon vs. Itaalia, viidatud käesoleva ettepaneku punktis 29.

vähemalt üks Saksamaa juhtivatest käibemaksukommentaatoritest on asunud isegi sellisele seisukohale, et artikli 226 punkti 7a vastuvõtmine muudab selle sätte sõnastusest tulenevalt käibemaksudirektiivi artikli 167 kohaldamise kohustuslikuks.²⁶

43. Kõigil nimetatud põhjustel leian, et nõukogu istungi protokollis seoses kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikega 1 ja käibemaksudirektiivi artikliga 167a kantud väiteid ei saa kasutada käibemaksudirektiivi artikli 167 tõlgendamisel ja neil ei ole õigusjõudu.

C. Saksamaa erandi kohaldamine käibemaksudirektiivi artikli 66 punkti b ja artikli 167 kohaselt teenuse osutaja puhul, kes kasutab kassapõhist raamatupidamisarvestust

44. Eelotsusetaotluse kohaselt oli GK üürileandja taotlenud luba kasutada käibemaksuga maksustamisel kassapõhist raamatupidamisarvestust ja Saksa maksuamet oli talle selleks loa andnud. Seega muutus käibemaks seoses GK-lt saadud üüriga üürileandjalt sissenõutavaks ajal, mil üürileandja selle tasu sai.

45. Artikli 167 selge sõnastuse kohaselt oleks vastav mahaarvamise õigus GK jaoks pidanud tekkima samal ajal, seega ajal, mil GK maksis tasumisele kuuluva summa ja üürileandja sai tasu erinevate üüriperioodide eest.

46. Rõhutan, et seda järeldust ei mõjuta asjaolu, et ka GK kasutas käibemaksuga maksustamisel kassapõhist raamatupidamisarvestust. Sama tulemus oleks järgnenud ka siis, kui GK oleks käibemaksuga maksustamisel kasutanud tekkepõhist raamatupidamisarvestust, ja see tuleneb sellest, kui kohaldada artikli 167 selget ning ühemõttelist sõnastust *olukorras, kus kauba tarnija või teenuse osutaja (st tasu saaja) on maksukohustuslane, kes kasutab kassapõhist raamatupidamisarvestust*, ja kus konkreetse kauba tarnimise või teenuse osutamisega seotud käibemaks muutub seetõttu sellelt isikult sissenõutavaks pärast tasu saamist. Raamatupidamisarvestuse meetod, mida kasutab käibemaksuga maksustamisel kauba või teenuse saaja, ei ole sellega seoses oluline.²⁷

D. Poolte seisukohtade olulised punktid Euroopa Kohtu jaoks

1. Käibemaksudirektiivi artiklis 63 on määratletud sisendkäibemaksu mahaarvamise aeg

47. Saksamaa valitsus väidab oma Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes seisukohtades, et esimesele eelotsuse küsimusele tuleks vastata eitavalt.

48. Selle seisukoha kinnituseks väidab Saksamaa valitsus, et käibemaksudirektiivi artiklis 63 on sätestatud põhimõte, mille kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest. Artikkel 167 jällegi seob mahaarvamise õiguse selle ajaga. Niisiis muutub maks sissenõutavaks ja kinnipidamise õigus tekib samal ajal. Saksamaa valitsuse sõnul ei ole see aga tingimata nii olukorras, kus liikmesriik kasutab käibemaksudirektiivi artikli 66 punktis b ette nähtud võimalust selle direktiivi artiklis 63 sätestatud põhimõttest kõrvale

²⁶ Vt Frye kommentaarid teoses Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm.47-47.1 ja 49 (169. uuendus – oktoober 2016). Vt ka sama teema arutelu H. Stadie kommentaarides teoses Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80-81 (170. uuendus – jaanuar 2017). Nagu käesoleva ettepaneku punktides 72–76 kirjeldatud, ei jaga ma Frye ja Stadie väljendatud seisukohta, mille järgi ei olnud artikkel 167 enne artikli 226 punkti 7a kehtestamist kohustuslik.

²⁷ Ka käibemaksudirektiivi saksa (ja bulgaaria, taani, prantsuse või rootsi) keeleversiooni kohaselt ei ole tulemus teistsugune.

kalduda, kehtestades sellise kassapõhise raamatupidamisarvestuse süsteemi nagu *Ist-Versteuerung* Saksamaal. Sel juhul võib teenuste saajal ikkagi olla õigus käibemaks maha arvata, tuginedes käibemaksuga maksustamisel tekkepõhisele raamatupidamisarvestusele (st teenuse osutamise ajal või konkreetsemalt Saksamaal nn *Soll-Versteuerung*'i süsteemi alusel), isegi kui need teenused saadakse teenuse osutajalt, keda maksustatakse sarnaselt GKga Saksa *Ist-Versteuerung*'i süsteemi alusel.

49. Rõhutan, et viis, kuidas Saksamaa valitsus käibemaksudirektiivi artiklit 167 tõlgendab, on selle sätte selge sõnastusega otseses vastuolus. Käibemaksudirektiivi artikkel 167 seob (kaupade või teenuste saaja sisendkäibemaksu) mahaarvamise aja ajaga, mil sellele vastav käibemaks *muutub* (kauba tarnijalt või teenuse osutajalt) *sissenõutavaks*. See ajahetk on käibemaksudirektiivi artikli 62 punktis 2 konkreetsetl määratletud ajana, „kui maksuhalduril [tekib] teatud hetkel [...] seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest“. Käibemaksudirektiivi artiklis 167 väljenduvad seega üldreegel ja -põhimõte, mille kohaselt on kauba või teenuse saaja sisendkäibemaksu mahaarvamine seotud tehingu kaudu ajaga, mil käibemaks muutub kauba tarnijalt või teenuse osutajalt *sissenõutavaks*. Sellega seoses ei anna artikkel 167 käibemaksudirektiivi artiklis 63 ette nähtud põhimõttele selle direktiivi artiklites 64–66 sätestatud muudatuste, erandite või kõrvalekallete suhtes mingit eelisõigust.

50. Käibemaksudirektiivi artikkel 63 ei näe ette mitte üksnes käibemaksu „sissenõutavaks muutumise“ üldreeglit (mille suhtes kohaldatakse selle direktiivi artiklites 64–66 ette nähtud muudatusi, erandeid ja kõrvalekaldeid). Lisaks sellele on selles sätestatud ka üldreegel selle kohta, millal leiab aset „maksustatav teokoosseis“, mis on käibemaksudirektiivi artikli 62 punktis 1 määratletud kui „olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused“. Käibemaksudirektiivi artikli 63 kohaselt tekib „[m]aksustatav teokoosseis“ ja käibemaks „muutub sissenõutavaks“ „alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest“. Käibemaksudirektiivi artiklid 64–66 ei mõjuta maksustatava teokoosseisu tekkimise aega, küll aga *kohaldatakse* neid muudatusi, erandeid ja kõrvalekaldeid käibemaksu sissenõutavaks muutumise aja suhtes.

51. Samuti rõhutan, et kui liidu seadusandja oleks soovinud, et mahaarvamise õigus tekiks alati kaubarne toimumise või teenuse osutamise ajal, nagu näib väitvat Saksamaa valitsus, oleks ta selle mahaarvamise õiguse aja sidunud maksustatava teokoosseisuga, mida käibemaksudirektiivi artiklites 64–66 sisalduvad erinormid ei muuda, ja mitte ajaga, mil käibemaks muutub sissenõutavaks, millele neid reegleid *kohaldatakse*.

52. Seega tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 167 selgest sõnastusest, et olukorras, kus (tasumisele kuuluva) käibemaksu teenuse osutajalt sissenõutavaks muutumise aeg määratletakse selle direktiivi artiklite 64, 65 või 66 alusel, tekib ka teenuse saaja mahaarvamise õigus vastavalt samal ajal. Selline tõlgendus on kooskõlas ka artikli 167 kontekstiga.

53. Seda kinnitab ka Euroopa Kohtu praktika selle kohta, kuidas toimib käibemaksudirektiivi artikkel 167 tõlgendatuna koosmõjus sama direktiivi artikliga 65. Viimati nimetatud sätte kohaselt muutub käibemaks „sissenõutavaks“ tasu kättesaamisel ning saadud summalt, juhul kui enne kaubarne või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks. 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsuses FIRIN²⁸ ja 31. mai 2018. aasta kohtuotsuses Kollroß ja Wirtl²⁹ käsitles Euroopa Kohus olukordi, kus kauba saaja tegi ettemakse tarnijale või seoses selliste kaupadega, mille

²⁸ C-107/13, EU:C:2014:151.

²⁹ C-660/16 ja C-661/16, EU:C:2018:372.

tarnet kunagi ei toimunud. Kohtuotsuses Kollroß ja Wirtl tuletas Euroopa Kohus meelde, et „vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 167 tekib tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus maksu sissenõutavaks muutumise ajal“, ja leidis, et kui on täidetud käibemaksudirektiivi artikli 65 teatud tingimused, tekib mahaarvamiseõigus ja ettemakse teinud maksukohustuslane võib seda õigust sel hetkel põhjendatult kasutada.³⁰

54. Saksamaa valitsus ei ole põhjendanud, miks peaks käibemaksudirektiivi artiklit 167 kohaldama selle direktiivi artikli 65 puhul teistmoodi kui direktiivi artikli 66 punkti b puhul.

2. Käibemaksudirektiivi artikli 167 süstemaatiline kontekst

55. Saksamaa valitsus möönab, et käibemaksudirektiivi artikli 167 tõlgendamine ilma tema süstemaatilist konteksti arvesse võtmata võib tuua kaasa eespool punktis 44 jj väljendatud arusaama, mille kohaselt tekib mahaarvamise õigus ajal, mil asjasse puutuv käibemaks muutub kauba tarnijalt või teenuse osutajalt sissenõutavaks ka juhul, kui kauba tarnija või teenuse osutaja on valinud Saksa *Ist-Versteuerung*'i süsteemi kohaselt kassapõhise raamatupidamisarvestuse, seega pärast tasu maksmist. Küll aga leiab Saksamaa valitsus, et tema seisukohta toetab käibemaksudirektiivi artikli 167 jj süstemaatiline kontekst ning eelkõige selle direktiivi artikkel 167a. Saksamaa valitsus väidab kokkuvõttes seda, et direktiivi artikli 167a esimene lõik võimaldab artiklis 167 ette nähtud üldreeglit kõrvale kalduda ja et see kõrvalekalle – ning seega see säte – kaotaks oma reguleerimisala, kui mahaarvamise õigus, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 167 tõlgendatuna koos selle direktiivi artikli 66 punktiga b, tekiks tasu maksmisel isegi enne direktiivi artiklis 167a ette nähtud erandi kohaldamist. Lisaks sellele viitab Saksamaa valitsus Euroopa Kohtu praktikale selle kohta, et liidu õigusnorme ei saa tõlgendada nii, nagu oleksid nad sisutühjad.

56. Leian, et see väide on väär. Väide, mille kohaselt oleks käibemaksudirektiivi artikkel 167a sisutühi, juhul kui selle artikli 167 tähenduseks peetakse seda, mis tuleneb selle sätte selgest sõnastusest, ei ole faktiliselt õige. Seega mulle näib, et Saksamaa valitsuse väide tugineb valele eeldusele.

57. Käibemaksudirektiivi artikkel 167 seob kaupade või teenuste *saaja* käibemaksu mahaarvamise õiguse aja ajaga, mil käibemaks muutub selle *kauba tarnijalt või teenuse osutajalt* sissenõutavaks. Kui see säte toimib koosmõjus nimetatud direktiivi artikli 66 punktiga b, seega kui *kauba tarnija või teenuse osutaja* kasutab kassapõhist raamatupidamisarvestust, siis tekib *saaja* sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus siis, kui kauba tarnija või teenuse osutaja saab tasu (samal hetkel, kui kaupade või teenuste saaja maksab). Kauba või teenuse saaja üldiselt kasutatav käibemaksu raamatupidamisarvestuse meetod – kassa- või tekkepõhine – seda ei mõjuta. Artikliga 167 on nõutav, et kauba tarnija või teenuse osutaja ja saaja kohtleksid asjaomast *tehingut* ühetaoliselt.

58. Artikkel 167a lubab erandina liikmesriikidel nõuda, et maksukohustuslane, kes kasutab *kauba tarnijana* või *teenuse osutajana* käibemaksuga maksustamisel kassapõhist raamatupidamisarvestust, peab sama raamatupidamisarvestuse meetodit kasutama ka siis, kui ta teeb sisendkäibemaksu mahaarvamisi *saadud* kaupade ja teenuste eest. Seega nõuab artikkel 167a asjasse puutuva *maksukohustuslase* ühetaolist kohtlemist.

³⁰ *Idem*, punktid 37 ja 48. Käibemaksudirektiivi artiklit 65 kui artikli 63 erandit tuleb tõlgendada kitsalt ja seda ei saa kohaldada, kui tarne teostamine ei ole ettemakse tegemise ajal kindel. *Idem*, punktid 39–41. Vt selle kohta ka kohtuotsus FIRIN, punktid 37–39 ja 42.

59. Et piltlikustada:

Maksukohustuslane A kasutab käibemaksudirektiivi artikli 66 punkti b kohaselt riigisisese erandi alusel käibemaksuga maksustamisel kassapõhist raamatupidamisarvestust. Samamoodi toimib maksukohustuslane B.

Maksukohustuslane C kasutab käibemaksudirektiivi artikli 63 kohaselt tekkepõhist raamatupidamisarvestust.

Maksukohustuslane A saab teenuseid, mida osutavad maksukohustuslane B ja maksukohustuslane C. Nagu on kirjeldatud käesoleva ettepaneku punktis 44 jj, tekib maksukohustuslase A mahaarvamise õigus seoses maksukohustuslase B osutatud teenustega tasu maksmise ajal ja seoses maksukohustuslase C osutatud teenustega tehingu toimumise ajal.

Kuigi see, kui asjasse puutuv liikmesriik kasutab artikli 167a kohaselt talle antud valikut ning nõuab, et maksukohustuslane A lükkaks mahaarvamise õiguse edasi kuni tasu maksmise ajani, ei mõjuta maksukohustuslase A sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust seoses maksukohustuslase B osutatud teenustega, siis *muudab* see sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ajastust seoses maksukohustuslase C osutatud teenustega. Need mahaarvamised lükatakse edasi kuni tasu maksmiseni.

60. Seega Saksamaa valitsuse väide, mille kohaselt oleks käibemaksudirektiivi artikkel 167a sisutühi, juhul kui selle artikli 167 tähenduseks peetakse seda, mida see sõnaselgelt ütleb, ei ole faktiliselt õige. See väide tuleb seetõttu tagasi lükata.

3. Käibemaksudirektiivi artikli 167a ja artikli 226 punkti 7a päritolu

61. Saksamaa valitsus väidab, et tema seisukohta kinnitab käibemaksudirektiivi artikli 167a ja artikli 226 punkti 7a päritolu.

62. Sellega seoses toob Saksamaa valitsus välja, et enne käibemaksudirektiivi artikli 167a kehtestamist oli teatud liikmesriikidel lubatud selle direktiivi artiklist 167 kõrvale kalduda. Sellega seoses viitab Saksamaa valitsus nõukogu otsusele 2007/133/EÜ³¹, millega nõukogu andis artikli 395 lõike 1 kohaselt Eestile, Sloveeniale, Rootsile ja Ühendkuningriigile loa kohaldada teatud lihtsustatud kassapõhiseid raamatupidamisarvestuse süsteeme. Saksamaa valitsus väidab, et seda kõrvalekaldumise võimalust laiendati arvete esitamise direktiivi vastuvõtmisel käibemaksudirektiivi artikli 167a lisamisega kõigile liikmesriikidele. Lisaks sellele väidab Saksamaa valitsus, et eelnevad üksikload ega käibemaksudirektiivi artikli 167a lisamine ei oleks olnud vajalikud, kui mahaarvamise õigus oleks käibemaksudirektiivi artikli 167 kohaselt tekkinud tasu maksmise ajal.

63. Ma ei nõustu Saksamaa valitsuse seisukohaga, mis minu hinnangul kajastab õigust vääralt. Käibemaksudirektiivi artiklis 167 on sätestatud, et mahaarvamise õigus tekib ajal, mil mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks, mis võib selle direktiivi artiklite 63–66 kohaselt olla

³¹ Nõukogu 30. jaanuari 2007. aasta otsus, millega lubatakse Eestil, Sloveenial, Rootsil ja Ühendkuningriigil kohaldada nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklist 167 kõrvale kalduvat erimeedet (ELT 2007, L 57, lk 12). Lisaks Saksamaa valitsuse nimetatud otsusele võttis nõukogu vastu mitu muud enam-vähem sarnast loaotsust seoses kassapõhise raamatupidamisarvestuse süsteemidega, sh nõukogu otsused 2009/938/EL, 2009/939/EL ja 2009/1022/EL.

kas kauba tarnimise või teenuse osutamise aeg (artikkel 63), tasu maksmise aeg (riigisisene erand vastavalt artikli 66 punktile b või ettemaksu puhul vastavalt artiklile 65) või teatud muu aeg (nt artikli 66 punktid a ja c).

64. Nagu on kirjeldatud punktis 59 toodud näites, võib iga maksukohustuslase jaoks – olenemata sellest, kas see isik kasutab käibemaksuga maksustamisel tekkepõhist raamatupidamisarvestust või käibemaksudirektiivi artikli 66 punkti b kohaselt riigisisese erandi alusel kassapõhist raamatupidamisarvestust – sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekkida tehingute suhtes, mille puhul mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks kauba tarnimise või teenuse osutamise ajal (vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 63) või tasu maksmise ajal (riigisisese erandi puhul vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 66 punktile b või, kuigi see ei ole käesolevas asjas otseselt asjakohane, selle direktiivi artiklile 65).

65. Käibemaksudirektiivi artikli 167a kehtestamine ja varasemad kassapõhise raamatupidamisarvestuse meetodit puudutavad üksikload muutsid seda vaid teatud piiratud juhtudel. Need varasemad kassapõhised raamatupidamisarvestuse süsteemid, mida sai kohaldada üksnes väiksemate äriühingute suhtes, kelle aastakäive ei ületanud teatud piiri, olid vabatahtlikud korrad, mille kasutamist võisid nõuetele vastavad äriühingud taotleda. See süsteem kanti üle käibemaksudirektiivi artiklisse 167a, milles sisaldub samuti vabatahtlikkuse nõue ja aastakäibe ülempiir. Seega hõlmab artikkel 167a vaid piiratud osa sellest, mida reguleerib käibemaksudirektiivi artikli 66 punkt b.

66. Käibemaksudirektiivi artikli 66 punkt b, mis on kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 10 lõike 2 kolmandale lõigule järgnenud säte, võimaldab liikmesriikidel teha erandi seoses „teatud tehingutega“ või „teatud liiki maksukohustuslastega“. Selle sätte kohaldamisala on palju laiem kui käibemaksudirektiivi artiklil 167a ja algul ei kehtestatud seda, pidades silmas kassapõhise raamatupidamisarvestuse süsteeme väiksematele äriühingutele. Selles ei ole ette nähtud käibe ülempiiri ja seal puudub nõue, mille kohaselt on erand asjasse puutuvatele maksukohustuslastele „vabatahtlik“. Seda „teatud tehingute“ kategooriat võib asjasse puutuv liikmesriik määratleda isegi sedavõrd avaralt, et see hõlmab kõiki teenuseid.³²

67. Saksamaa valitsus väidab, et käibemaksudirektiivi artikli 226 punkt 7a täiendab artikliga 167a lubatud kassapõhise raamatupidamisarvestuse süsteeme, laiendades andmeid, mis tuleb arvetel esitada, et need kassapõhised raamatupidamisarvestuse süsteemid praktikas võimalikuks teha.

68. Ma leian, et see väide ei ole veenev.

69. Esiteks ei viita käibemaksudirektiivi artikli 226 punkt 7a artiklile 167a, vaid hoopis selle direktiivi artikli 66 punktile b.

70. Teiseks, maksukohustuslane, kelle mahaarvamisõigus on käibemaksudirektiivi artikli 167a alusel liikmesriigi erandi kohaselt vabatahtliku kassapõhise raamatupidamisarvestuse süsteemi raames edasi lükatud, teab, et see on nii. See maksukohustuslane on selle süsteemi valinud ja erinevalt maksukohustuslasest, kes seda teinud ei ole, ei sõltu ta tegelikult selle tehingu käibemaksuga maksustamise raamatupidamisliku kajastamisega seotud teabe saamisest, sest sõltumata sellest, kuidas tarnija seda tehingut kajastab, on sellel maksukohustuslasel luba

³² Vt selle kohta 26. oktoobri 1995. aasta kohtuotsus *Italitica* (C-144/94, EU:C:1995:355, punktid 14–21 ja resolutsiooni punkt 1). Nimetatud kohtuasja istungil Prantsusmaa valitsuse esitatud väidete kohaselt kehtestas nõukogu artikli 10 lõike 2 kolmanda lõigu selleks, et teatud liikmesriigid nagu Itaalia ja Prantsusmaa saaksid säilitada oma õigusaktid, milles oli ette nähtud, et teenuste maksud muutusid sissenõutavaks makse tegemisel. *Idem*, punkt 15.

kasutada oma mahaarvamise õigust üksnes siis, kui „talle tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt on käibemaks tema tarnijale tasutud“. See aeg on maksukohustuslasele mõistagi teada, sest tema on see, kes teeb selle makse.

71. Punktis 59 toodud näites ei tea maksukohustuslane A, kelle suhtes ei kohaldata käibemaksudirektiivi artikli 167a alusel riigisisest erandist tulenevat kohtlemist, millal oma mahaarvamise õigust kasutada, välja arvatud juhul, kui ta teab, kuidas tarnija seda tehingut kajastab. Just seda küsimust reguleeritakse artikli 226 punktiga 7a.

72. Enne artikli 226 punkti 7a kehtestamist oli võimalik väita, et kuivõrd kaupade ja teenuste saajal ei ole tihtipeale võimalik teada, milline on tarnija käibemaksukohtlemine seoses asjasse puutuvate kaupade tarnimise või teenuste osutamisega, pidi saajal olema võimalik teha mahaarvamine tarne toimumise või teenuse osutamise ajal. Näib, et Saksa *Ist-Versteuerung*'i süsteemil võib olla sama tagajärg.

73. See väide – mis näib olevat pannud aluse vähemalt ühe juhtiva saksa kommentaatori väljendatud seisukohale, mille kohaselt on käibemaksudirektiivi artikli 167 üksnes „juhtmõte“³³ – ei näi mulle veenev. Direktiivi artikli 66 punkt b annab liikmesriikidele võimaluse teha erand, mida nad võivad soovi korral kasutada. See ei ole kohustus.

74. Kui liikmesriik otsustab seda võimalust kasutada, siis peab see liikmesriik tegema seda viisil, mis võimaldab tema maksukohustuslastel täita käibemaksudirektiividest tulenevaid kohustusi ja kasutada neist tulenevaid õigusi. See, et Saksamaa võis käibemaksudirektiivi artikli 66 punktis b ette nähtud erandi alusel kehtestada süsteemi, millega kaasnevad Saksamaa maksukohustuslaste jaoks praktilised probleemid seoses mittevastavusega, ei saa tuua kaasa seda, et see muudab artikli 167 selge sõnastuse – „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal“ – mittesiduvaks „juhtmõtteks“ või viitab millelegi muule kui ajale, mil mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks.

75. Lisaksin, et käibemaksudirektiivi artikli 66 punkti b alusel võib ette näha mitut liiki erandeid, millega ei kaasne sellised probleemid, mis näivad iseloomustavat Saksamaa kassapõhise raamatupidamisarvestuse süsteemi. Näiteks hõlmas kohtuasjas *Italittica* analüüsitud Itaalia erand kõiki teenuseid. Teenuste saajad teadsid eelduse kohaselt, kas tegemist on kauba või teenusega, ning eelduse kohaselt ei pidanuks neil olema probleeme, et teha kindlaks nende tehingutega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise õige aeg. Lihtsalt näitena: ka erand, mida kohaldatakse konkreetsetele kutsealadele, ei oleks tekitanud selliseid probleeme isegi enne artikli 226 punkti 7a vastuvõtmist.

76. Pärast artikli 226 punkti 7a vastuvõtmist kaotab käesoleva ettepaneku punktis 72 viidatud väide igasuguse kehtivuse. Nüüd on kauba ja teenuse saajal käibemaksudirektiivi sätete kohaselt õigus saada vajalikku teavet.

77. Seega leian, et käibemaksudirektiivi artikli 167a ja artikli 226 punkti 7a päritolu ning konteksti õige analüüs toetab selgelt jaatavat vastust eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele.

³³ Vt nt H. Stadie kommentaarid teoses Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80-81 (170. uuendus – jaanuar 2017).

4. Direktiivi 2010/45 ettevalmistavad materjalid

78. Rootsi valitsus väidab oma seisukohtades, et direktiivi 2010/45 ettevalmistavad materjalid toetavad väidet, mille kohaselt tekib mahaarvamise õigus sellisel juhul, nagu on käsitlusel põhikohtuasjas, kauba üleandmise või teenuse osutamise ajal ja mitte (üldiselt hilisemal) ajahetkel, mil kassapõhist raamatupidamisarvestust kasutav tarnija või teenuse osutaja saab tasu. Sellega seoses viitab Rootsi valitsus konkreetselt komisjoni 28. jaanuari 2009. aasta ettepaneku võtta vastu nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas, seletuskirja väljavõttele, mille kohaselt tuleks juhul, kui tarnija arvestab käibemaksu alles pärast tasu saamist, „kõnealuse tarne saajal võimaldada kohaldada mahaarvamisõigust viivitamata“.

79. Selguse huvides: Rootsi valitsuse viidatud ettepanek puudutas õigusakti *muutmist*, nii et sellisel isikul (nagu GK), kes saab kaupu või teenuseid kassapõhist raamatupidamisarvestust kasutavalt maksukohustuslaselt (nagu GK üürileandja), peaks *pärast* seda muudatust olema võimalik arvata sisendkäibemaks maha kaupade tarnimise või teenuste osutamise ajal. See kavandatud muudatus lisati ettepanekusse kui artikli 167a uus esimene lõik ja see kõlas järgmiselt:

„Kui mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks pärast tasu saamist, võivad liikmesriigid ette näha, et mahaarvamisõigus tekib kaupade tarnimisel või teenuste osutamisel või arve väljastamise hetkel.“

80. Kaudselt tuginesid kavandatav direktiiv ja sellega seotud seletuskiri arusaamale, et enne kavandatava muudatuse kehtestamist tekkis kassapõhist raamatupidamisarvestust kasutava maksukohustuslase tehtud tarnega või osutatud teenusega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ajal, mil mahaarvatav maks muutus sissenõutavaks, nagu on sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 167, seega tasu maksmise ajal.

81. Lisaks sellele koostati kavandatud tekst loana liikmesriikidele kalduda kõrvale artikliga 167 loodud seosest aja vahel, kui mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks (kauba tarnijalt või teenuse osutajalt), ja aja vahel, mil sellele vastav (kauba või teenuse saaja) mahaarvamisõigus tekib. Lisaks sellele asuti kavandatavas direktiivis ja sellega seotud seletuskirjas seega kaudselt seisukohale, et isegi pärast kavandatava artikli 167a esimese lõigu kehtestamist oleks põhireegel – välja arvatud selle sätte alusel kehtestatud riigisisese erandi korral – sellegipoolest see, et mahaarvamise õigus tekib siis, kui mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks.

82. Kavandatud artikli 167a esimest lõiku ei võetud kunagi vastu. Küll aga kanti lõpuks vastu võetud artikli 167a sõnastusega seoses nõukogu istungi protokollis deklaratsioon. Analüüsisin seda deklaratsiooni ja põhjuseid, miks sel pole õigusjõudu, käesoleva ettepaneku punktis 31 jj.

83. Seega ei toeta Rootsi valitsuse poolt viidatud ettevalmistavate materjalide osa tema seisukohta põrmugi: esiteks sellepärast, et see puudutab sätet, mida kunagi ei kehtestatud, ja teiseks seetõttu, et seisukoht, mida komisjon väljendas seoses kavandatava muudatuse eelse kohaldatava õigusega, on vastupidine sellele, mida Rootsi valitsus püüab väita.

84. Asi saab veelgi selgemaks, kui lugeda ka seletuskirja vahetult järgnevat lõiku, milles on öeldud:

„Esitatakse ka tervikliku käibemaksuga arve puhul nõutavate andmete muudatused, mille kohaselt peab tarnija märkima arvel kuupäeva, mil maks muutub sissenõutavaks. *Kõnealuse nõudeta ei tea arve saaja praegu teatavatel juhtudel, mis kuupäevani saab mahaarvamise õigust rakendada.*“ (kohtujuristi kursiiv)

85. See selgitus on seotud artikli 226 kavandatavate punktidega 7 ja 7a, mis on sõnastatud järgmiselt:

„ [[...] arvetel [tuleb] esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:]

7) kuupäev, mil käibemaks muutub sissenõutavaks, kui kõnealune kuupäev erineb arve väljastamise kuupäevast, või maksustatava teokoosseisu tekkimise hetk, kui käibemaksu sissenõutavaks muutumise kuupäev ei ole teada;

7a) kui käibemaks muutub sissenõutavaks makse kättesaamisel, kuupäev, mil kaup tarnitakse või teenuseid osutatakse, kui kauba tarnimise või teenuste osutamise kuupäev eelneb makse kättesaamise kuupäevale“.

86. See väide seletuskirjas ei oleks loogiline, kui mahaarvamise õigus tekiks alati kaubatarne toimumise või teenuse osutamise ajal. Kaubatarne toimumise või teenuse osutamise aeg on kaupade või teenuste saajale üldjuhul teada, kuid seda, kuidas tarnija või teenuse osutaja seda tehingut kajastab – kas kassa- või tekkepõhiselt –, teab saaja vaid siis, kui teda sellest teavitatakse, või juhul, kui käibemaksudirektiivi artikli 66 punkti b alusel kehtestatud riigisisene erand puudutab sellist liiki tehinguid või maksukohustuslasi, keda saajal on lihtne kindlaks teha.

87. Lõpuks vastu võetud muudatused olid aga teistsugused. Selle asemel, et nõuda käibemaksu sissenõutavaks muutumise kuupäeva (mida vajab kaubatarne või teenuse saaja selleks, et teada, millal sisendkäibemaks käibemaksudirektiivi artikli 167 alusel maha arvata) ja kaubatarne teostamise või teenuse osutamise kuupäeva, kui käibemaks muutub sissenõutavaks tasu saamisel ja kaubatarne teostamise või teenuse osutamise kuupäev on sellest varasem (mis on vajalik juhul, kui asjasse puutuv liikmesriik kasutaks õigust teha erand kavandatud artikli 167a esimese lõigu alusel, mida ei kehtestatud), nõuab liidu seadusandja artikli 226 punktiga 7 kehtestatud redaktsioonis selle kuupäeva esitamist, mil kaubatarne teostati või teenus osutati või see lõpule viidi (mis on vajalik selliste tehingute puhul, mil mahaarvamise õiguse aja tekkimist reguleerib artikkel 167 tõlgendatuna koosmõjus artikliga 63), või selle kuupäeva esitamist, mil tehti ettemakse (mis on vajalik selliste tehingute puhul, mil mahaarvamise õiguse aja tekkimist reguleerib artikkel 167 tõlgendatuna koosmõjus artikliga 65), niivõrd kui seda aega on võimalik kindlaks teha ja see on arve väljastamise kuupäevast erinev.

88. Artikli 226 punkt 7a, nii nagu see kehtestati, nõuab, et juhul, kui käibemaks muutub kauba tarnijalt või teenuse osutajalt sissenõutavaks ajal, mil ta saab tasu, tuleb välja tuua „kassapõhine raamatupidamisarvestus“. See teave on arve saaja jaoks vajalik, sest selle abil saab asjasse puutuva tarne või teenuse eest esitatud arve saaja teada, milliseid eeskirju selle tarnija või teenuse osutaja suhtes kohaldatakse – kassa- või tekkepõhist raamatupidamisarvestust –, ja see võimaldab seega kauba või teenuse saajal teha kindlaks ajahetk, mil tekib sellega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Ilma selle teabeta ei teaks kauba või teenuse saaja, millal nõuetekohaselt kasutada oma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

89. Seega ei leia ma, et Rootsi valitsuse viidatud ettevalmistavad materjalid kinnitavad tema seisukohta.

E. Lõppmärkused

90. Leian, et lõpetuseks on kasulik vaadata õiguslikest argumentidest kaugemale ja keskenduda hetkeks asjasse puutuva maksukohustuslase kohtlemisele, võttes selle isiku vaatepunkti. Nagu eespool punktis 44 j j analüüsitud, nõuab käibemaksudirektiivi selge sõnastus GK-lt kui maksukohustuslaselt ja üüriteenuse saajalt, et ta arvaks selle üüriteenusega seotud sisendkäibemaksu maha ajal, mil käibemaks (st tasumisele kuuluv käibemaks) muutus tema üürileandjalt sissenõutavaks. GK, kes teadis, et tema üürileandja kasutab käibemaksuga maksustamisel kassapõhist raamatupidamisarvestust, just nii toimiski.

91. Euroopa Kohtule esitatud teave ei viita vähimalegi võimalusele, et GK oleks püüdnud saada *mis tahes* kasu, rääkimata põhjendamatu kasust. Euroopa Kohtu menetluses ei ole esile tulnud mingeid pettusesüüdistusi. Vastupidi, Finanzamti seisukohast tuleneva sisendkäibemaksu varasema mahaarvamisega kaasneks rahavoogude näol GK jaoks märkimisväärne eelis maksuameti kahjuks.

92. Asjasse puutuv maksukohustuslane on järginud käibemaksudirektiivi sõnastust. Seeläbi ei ole maksukohustuslane saanud mingit käibemaksueelist.

93. Eeltoodust tulenevalt ei leia ma ühegi väidet, mis õigustaks käibemaksudirektiivi sõnastuse otsesest tähendusest erinevat tõlgendust.

IV. Ettepanek

94. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Finanzgericht Hamburgi (Hamburgi maksukohus, Saksamaa) esitatud esimesele eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 167 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisene õigusnorm, mille kohaselt tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus juba tehingu tegemise ajal isegi siis, kui selle direktiivi artikli 66 punkti b kohaselt kehtestatud riigisisese erandi kohaselt muutub käibemaks kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks alles tasu kättesaamisel ja tasu ei ole veel makstud.