

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

M. POIARES MADURO

esitatud 10. märtsil 2005<sup>1</sup>

1. Käesolevas hakis palub Euroopa Ühenduste Komisjon Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Prantsuse Vabariik kehtestas erikorra, mis piirab investeerimiskaupade ostmisega seotud käibemaksu mahaarvamist põhjusel, et seda rahastati toetusega, on ta rikkunud ühenduse õigusest ja eelkõige nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas<sup>2</sup> (edaspidi „kuues direktiiv“), artiklitest 17 ja 19 tulenevaid kohustusi.

**I. Õiguslik raamistik ja kohtueelne menetlus**

2. Käesolevas kohtuasjas peab Euroopa Kohus jälle avaldama arvamust käibemaksu mahaarvamise piiranguid puudutavate Prantsuse õigusnormide kokkusobivuse kohta kuuenda direktiivi asjakohaste sätetega.<sup>3</sup>

*A. Ühenduse õigusnormid*

3. Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta<sup>4</sup> artiklis 2 on sätestatud, et „[ü]hise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hin-

1 — Algkeel: portugali.

2 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

3 — Vt 21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 50/87: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1988, lk 4797).

4 — EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3.

naga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi. Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt [...]”.

maksust vabastatud tehinguid (edaspidi „segamaksudkohustuslased”) on artikli 17 lõikes 5 sätestatud:

„Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest.

4. Kuuenda direktiivi artikkel 17 puudutab mahaarvamise õiguse tekkimist ja kohaldamisala. Selle lõikes 2 on sätestatud üldpõhimõte, mille kohaselt: „[k]ui kaup ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasele õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata [...] käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane [...]”.<sup>5</sup>

Nimetatud osa määratakse artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.”

6. Sama direktiivi artikli 19 lõige 1 määratleb mahaarvatava osa arvutamise eeskirjad järgmiselt:

„Artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt mahaarvatav osa on murdarv, milles:

5. Maksukohustuslaste kohta, kes teostavad nii maksustatavaid tehinguid kui ka käibe-

— lugeja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise alu-

5 — Artiklit on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274).

seks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma,

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

- nimetaja on [...] käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma. Liikmesriigid võivad nimetajasse lisada ka toetuste summa, v.a artikli 11 A osa lõike 1 punktis a nimetatud toetused”.

7. Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a sätestab, et riigi territooriumil tehtud tehingute osas moodustab maksustatava summa:

„[...] kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused.”

8. Prantsuse õigusnormid, mille kokkusobivuse kuuenda direktiivi ühtsete eeskirjadega komisjon on vaidlustanud, tulenevad Maksuõiguse talituse 8. septembri 1994. aasta haldusjuhendist (edaspidi „juhend”).

9. Juhendi punkt 151, mis kuulub mahaarvamisõigust käsitleva 2. osa teise jaotise pealkirjaga „Eeskirjad, mida kohaldatakse maksukohustuslaste suhtes, kes ei teosta mitte üksnes neid tehinguid, millelt on õigus käibemaksu maha arvata” sätestab, et „toetusega rahastatavate investeringutega seotud maksu võib tavatingimustel maha arvata juhul, kui maksukohustuslane lisab nende tehingute hinnale selle toetusega kas täielikult või osaliselt rahastatavate kaupade amortisatsioonieraldised. Kui selgub, et nende kaupade hindade puhul ei peeta kinni amortisatsiooni kajastamise tingimusest, ei või nendelt kaupadelt käibemaksu investeerimistoetusega rahastatava summa osas maha arvata.”

10. Sama teise jaotise punkt 150 määratleb investeerimistoetusi kui „maksustamisele mittekuuluvaid toetusi, mida määratakse alates nende maksmisest kindlaks määratud investeerimiskauba rahastamiseks”.

*C. Kohtueelne menetlus***II. Analüüs**

11. Saanud kaebuse vaidluse kohta, mis puudutab Prantsuse maksukohustuslast, kelle riigile võlgnetav summa on kustutatud, leidis komisjon, et Prantsuse Vabariik rikkus kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2 ja 5 ning artiklit 19, kuivõrd juhendiga loodud süsteem investeerimistoetuste kohta piiras mahaarvamisoigust kuuendas direktiivis sätestamata tingimustel. Prantsuse valitsusele edastati märgukiri 23. aprillil 2001. Kuna märgukirjale ei saadud ettenähtud tähtjaks vastust, esitas komisjon 21. detsembril 2001 põhjendatud arvamuse. Prantsuse valitsuse vastus 7. jaanuari 2002. aasta kuupäevaga märgukirjale jõudis komisjonini 14. jaanuaril 2002, see tähendab pärast põhjendatud arvamuse postitamist.

12. Nimetatud märkuste arvestamiseks esitas komisjon 26. juunil 2002 täiendava põhjendatud arvamuse. Prantsuse valitsus vastas täiendavale põhjendatud arvamusele 21. augusti 2002. aasta kirjaga, milles ta vaidlustas komisjoni väite ja kinnitas, et talle ei saa ette heita ühtegi kuuenda direktiivi artiklite 17 ja 19 rikkumist. Kuna komisjon selle analüüsi ei nõustunud, otsustas ta esitada Euroopa Kohtule käesoleva hagi.

13. Kuuenda direktiivi artiklist 17 nähtub selgelt, et ainus tingimus selleks, et maksukohustuslane saaks käibemaksu maha arvata, on kauba kasutamine maksustatavaks tegevuseks. Vaidlusalune Prantsuse õigusnorm lisab toetustega rahastatud investeerimiskaupade ostuga seotud käibemaksu mahaarvamisele eeltingimuse, nimelt et maksukohustuslane lisaks oma varem teostatud tehingute hinnale nende toetusega rahastatavate investeerimiskaupade amortisatsioonieraldised. Seda ei ole kuuendas direktiivis ette nähtud. Kauba omandamiseks kasutatud kapitali päritolu või maksukohustuslase poolt kasutatud hinna arvutamise meetod ei ole ühtlustatud käibemaksusüsteemiga seotud.

14. Ei ole kahtlust, et kaupade hinnas amortisatsiooni kajastamise tingimus piirab teatavate toetust saanud maksukohustuslaste mahaarvamisoigust ja on vastuolus kuuenda direktiiviga.

15. Selle kohta nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et „selliste sätete puudumisel, mis võimaldavad liikmesriikidel piirata maksukohustuslastele antavat mahaarvamisoigust, rakendub see õigus kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid. Kuna selliseid

piiranguid tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi, võib erandeid teha üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel".<sup>6</sup>

16. Ainsad kuuenda direktiivi sätted, mis näevad ette toetuste arvesse võtmist maksukohustuslaste poolt tasutava käibemaksu kindlaksmääramisel, on artikli 11 A osa lõike 1 punkt a ja artikkel 19.

17. Peale nende sätete ei luba direktiiv mingeid toetuste eraldamisega seotud mahaarvamisoiguse piiranguid, kui tahes kohane või majanduslikult õigustatud see ka ei tundu.<sup>7</sup>

18. Selle asemel, et järgida kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 1 sätestatud mahaarvatava osa arvutamise tasandil toimuva piirangu võimalust, kehtestas Prantsuse seadusandja teistsuguse piirangu, mis toimub enne mahaarvatava osa rakendamist ja sellest sõltumatult ning mille tagajärg on mahaar-

vatava summa vähendamine. Kusagil ühtlustatud käibemaksusüsteemis ei sätestata toetustega rahastatud investeerimiskauba omandamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise eeltingimusena, et maksukohustuslane kajastaks sisendkäibemaksuga maksustatud tehingute hinnas nende kaupade amortisatsioonieraldisi ning kui ei kontrollita nende kaupade amortisatsiooni kajastamist hinnas, ei või nendelt kaupadelt käibemaksu investeerimistoetusega rahastatava summa osas maha arvata.

19. Siseriiklike ametiasutuste ülesanne ei ole arusaadava teksti ülevaatamine. Kuuenda direktiivi artiklis 17 on täpselt märgitud mahaarvamisoiguse tekkimistingimused ja kohaldamisala ning selle õiguse piiramise tingimused. Nagu Euroopa Kohus on juba kinnitanud, „liikmesriikidele ei jäeta nende rakendamisel mingisugust kaalutusõigust”.<sup>8</sup> Neil tingimustel on oluline, et mahaarvamisoiguse piiranguid tõlgendatakse kitsalt,<sup>9</sup> selleks et neid saaks kohaldada kõigis liikmesriikides ühte moodi. Oleks vastuolus kuuenda direktiivi siseriiklike õigusnormide ühtlustamise eesmärgiga, kui igal liikmesriigil oleks lubatud teha erandeid või põhjendusi, mida tekstis pole ette nähtud.<sup>10</sup>

6 — 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal (EKL 1998, lk 1-1, punkt 16); eespool viidatud otsus kohtuasjas komisjon v. Prantsusmaa (punktid 16 ja 17); 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk 1-3795, punkt 27), ja 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk 1-1883, punkt 18).

7 — Vt eelkõige kohtujurist Sir Gordon Slynni 25. mai 1988. aasta ettepanek eespool viidatud kohtuasjas komisjon v. Prantsusmaa, (EKL 1988, lk 4811), milles kinnitatakse, et „direktiiv näeb seega ette mõned võimalused [mahaarvamisoiguse piiramiseks] teatud kindlates majandusolukordades [...]”. Ühtegi muud võimalust ei saa luua, kui tahes kohane või majanduslikult õigustatud see ka ei tundu. Liikmesriigid peavad valima ühe direktiivis sätestatud valikutest, et saavutada võimaluste piires oma taotletav tulemus”.

8 — Eespool viidatud kohtuotsus BP Soupergaz, punkt 35.

9 — Vt eelkõige kohtujurist F. G. Jacobsi 30. aprilli 1991. aasta ettepanek eespool viidatud kohtuasjas Lennartz, punkt 79.

10 — Vt käesolev ettepanek, punkt 15 ja selles osundatud kohtupraktika.

20. Prantsuse Vabariigi kesket argumenti, mille kohaselt omandatud kaupade amortisatsiooni kajastamise nõue varem teostatud tehingute hinnas ei tähenda muud, kui mahaarvamisõiguse üldiste tingimuste rakendamist, mis on esitatud esimese direktiivi artikli 2 teises lõigus ja mida on Prantsuse Vabariigi hinnangul ainult parandatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 sätetega, ei saa vastu võtta. Euroopa Kohus on sellise argumendi juba tagasi lükanud kohtuotsuses komisjon *v. Prantsusmaa*<sup>11</sup> seoses ühe teise mahaarvamisõiguse piiranguga, mille Prantsuse Vabariik kehtestas, tõdedes, et esimese direktiivi artikkel 2 „piirdub mahaarvamisõiguse põhimõtte nimetamisega, mille teostamise kord on aga kehtestatud kuuenda direktiivi eespool mainitud sätetes [artiklid 17 ja 20]”.<sup>12</sup>

21. Prantsuse valitsuse õigustamiskatsed, eelkõige väide, et nende toetustega rahastatud kaupade amortisatsiooni hinnas kajastamise eeltingimus ei ole iseenesest ebasoodsem kui kuuenda direktiivi artikli 19 lõikega 1 kehtestatud kord, ei ole asjakohased.

22. Isegi kui amortisatsiooni kajastamise tingimust võiks käsitada üldiselt maksukohustuslaste jaoks mõistlikuma või soodsamana kui kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 1 liikmesriikidele antud võimalust lisada mahaarvatava osa nimetajasse investeerimistoetused, jääb see siiski erinevaks piiranguks, mida direktiiv ette ei näe. See kuuluks kujuteldavasse ühisesse käibemaksusüsteemi. Euroopa Kohtu poole pöördui seoses Prantsuse õigusnormide ja kuuenda direktiiviga loodud ühtse süsteemi vahelise vastavuse ja mitte nimetatud õigusnormide ja mingi teise kujuteldava täiuslikuma käibemaksusüsteemi vahelise vastavusega seoses.

23. Euroopa Kohus on selle kohta täpsustanud, et liikmesriigid on kohustatud kuuendat direktiivi kohaldama, isegi kui nad leiavad, et seda tuleks parandada. 8. novembri 2001. aasta otsuses kohtuasjas komisjon *v. Madalmaad*<sup>13</sup> leidis Euroopa Kohus, et „kuigi on tõsi, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a sõnastusest tulenev lahendus võib mitte olla täielikult kooskõlas selle sätte eesmärgiga ning kuuenda direktiivi teatud lõppeesmärkidega, nagu maksustamise neutraalsus ja topeltmaksustamise vältimine, ei paku ühenduse seadusandja sekkumise puudumisel viimase poolt välja töötatud ja kuuendas direktiivis määratletud käibemaksu

11 — Eespool viidatud 21. septembri 1988. aasta kohtuotsus.

12 — *Ibidem*, punkt 23. Vt ka Sir Gordon Slynni eespool viidatud ettepanek samas kohtuasjas, kus on kinnitatud, et „sellest tuleneb, et liikmesriigil ei ole lubatud mahaarvamisõigust piirata, juhul kui ta suudab tõendada, et mahaarvamine puudutab kaupu või teenuseid, mille maksumus ei kajastu maksustatava tehingu hinnas”.

13 — C-338/98 (EKL 2001, lk I-8265, punktid 55 ja 56).

mahaarvamise kord mingit alust maksukohustuslase käibemaksu mahaarvamise õigusele [...] ega võimalda määrata sellise õiguse rakendustingimusi." See arutluskäik kehtib nii siseriikliku õigusnormi kohta, mis kehtestab maksukohustuslastele soodsama mahaarvamise korra, kui ka õigusnormi kohta, mis piirab selle õiguse tunnustamist

väljaspool kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud olukordi.

24. Eespool välja toodud põhjustel tuleb sedastada, et Prantsuse Vabariik on rikkunud ühenduse õigusest tulenevaid kohustusi.

### III. Ettepanek

25. Arvestades eespool toodud kaalutlusi, soovitan ma Euroopa Kohtul sedastada: kuna Prantsuse Vabariik kehtestas erikorra, mis piirab investeerimiskaupade ostmisega seotud käibemaksu mahaarvamise õigust põhjusel, et seda rahastati toetusega, on ta rikkunud ühenduse õigusest ja eelkõige nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklitest 17 ja 19 tulenevaid kohustusi.