EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

6. oktoober 2005 *

Kohtuasjas C-243/03,

mille esemeks on EÜ artikli 226 alusel 6. juunil 2003 esitatud liikmesriigi kohustuse rikkumise hagi,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: E. Traversa, keda abistas advokaat N. Coutrelis, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

versus

Prantsuse Vabariik, esindajad: G. de Bergues ja C. Jurgensen-Mercier,

kostja,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse

keda toetab:

Hispaania Kuningriik, esindaja: N. Díaz Abad,

menetlusse astuja,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J.-P. Puissochet, S. von Bahr (ettekandja), J. Malenovský ja U. Lõhmus,

kohtujurist: M. Poiares Maduro,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

olles 10. märtsi 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Euroopa Ühenduste Komisjon palub oma hagis Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Prantsuse Vabariik kehtestas erikorra, mis piirab investeerimiskaupade ostmisega seotud lisandunud väärtuse maksu (edaspidi „käibemaks") 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 (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv"), artiklitest 17 ja 19 tulenevaid kohustusi.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

2 Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301, ELT eriväljaanne 09/01, lk 3), mida on muudetud kuuenda direktiiviga (edaspidi „esimene direktiiv"), artikli 2 teine lõik sätestab, et „[i]galt 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."

3 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a sätestab, et maksustatava summa moodustab:

„[...] 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."

4 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a sama direktiivi artiklist 28f tulenevas redaktsioonis sätestab, et „kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast maksust maha arvata [...] käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane."

5 Sama artikli lõige 5 täpsustab:

„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.

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

[...]".

6 Kuuenda direktiivi artikli 19, mille pealkiri on „Mahaarvatava osa arvutamine", lõige 1 sätestab:

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

— lugeja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma,

— nimetaja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt 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.

[...]".

Siseriiklikud õigusnormid

7 Üldise käibemaksukoodeksi (code général des impôts; edaspidi „CGI") artikkel 271 sätestab:

„I. 1. Käibemaksu, mida arvestatakse maksustatava tehingu hinna osadelt, võib sellele tehingule kohaldatavast käibemaksust maha arvata.

[...]

II. 1. Kui kaupa või teenuseid kasutatakse maksustatavate tehingutega seoses ja tingimusel, et nendelt tehingutelt kuulub käibemaks mahaarvamisele, võivad maksukohustuslased maha arvata [eelkõige]:

a) maksu, mis on märgitud müüjate poolt neile saadetud ostuarvetele, kui müüjatel on seaduse alusel õigus seda maksu sinna märkida;

[...]".

8 CGI II lisa artikkel 212 sätestab 3. juuni 1994. aasta dekreedi nr 94-452 sõnastuses (*Journal Officiel de la République Française*, 5.6.1994, lk 8143):

„1. Maksukohustuslastel, kes oma käibemaksu kohaldamisalasse kuuluvate tegevuste raames ei teosta üksnes tehinguid, millelt on õigus käibemaksu maha arvata, on lubatud käibemaksu maha arvata osas, mis kuulub tasumisele nende tehingute teostamisel kasutatud põhivahenditeks olevatelt kaupadelt.

See osa arvutatakse, korrutades mahaarvatava maksu summa, mis saadakse võimaluse korral pärast artikli 207 *bis* sätete kohaldamist, murdarvuga, mille:

a) lugeja on käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma, sealhulgas nende tehingute hinnaga otse seotud toetused, ja

b) nimetaja on käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma koos toetustega, sealhulgas need toetused, mis ei ole nende tehingutega otse seotud.

[...]".

9 Maksuõiguse talituse 8. septembri 1994. aasta juhend (*Bulletin officiel des impôts, numéro spécial* 3 CA-94, 22.9.1994; edaspidi „8. septembri 1994. aasta juhend") täpsustab mahaarvamisõigust käsitlevas 2. osas:

„150. Investeerimistoetuse mõiste.

Selle all mõeldakse maksustamisele mittekuuluvaid toetusi, mida määratakse alates nende maksmisest kindlaks määratud investeerimiskauba rahastamiseks.

[...].

151. Investeerimistoetustele kohaldatavad normid.

Toetusega rahastatavate investeeringutega 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.

Näide:

Investeerimiskaupa, mille soetushind on 1 186 000 Prantsuse franki (koos käibemaksuga), sellest käibemaks 186 000 Prantsuse franki, rahastatakse teatud osas (20%) investeerimistoetusega summas 237 200 Prantsuse franki.

Maksukohustuslane ei kajastanud maksustatavate tehingute hinnas investeerimistoetusega rahastatavale osale vastavat kauba amortisatsiooniosa. Seetõttu võib kauba pealt arvestatavat maksu (186 000 Prantsuse franki) maha arvata üksnes ulatuses: 186 000 Prantsuse franki x 80% = 148 800 Prantsuse franki.

Maksukohustuslane kohaldab võimaluse korral ja tavatingimustel selliselt arvutatud maksule ettevõtja mahaarvamisprotsenti."

Kohtueelne menetlus

10 Komisjon, olles saanud kaebuse, saatis 23. aprillil 2001 Prantsuse valitsusele märgukirja, milles süüdistas Prantsuse Vabariiki kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 2 ja 5 ning artikli 19 rikkumises, mis ühelt poolt seisnes kõikidele maksukohustuslastele, sealhulgas nendele, kes teostavad üksnes mahaarvamisõiguse aluseks olevaid maksustatavaid tehinguid (edaspidi „täismaksukohustuslased") käibemaksu osalise mahaarvamise kohaldamises ning teiselt poolt, investeerimistoetuste skeemi tõttu direktiivis sätestamata tingimustel mahaarvamisõiguse piiramises.

11 Kuna komisjon ei saanud määratud tähtajaks märgukirjale vastust, esitas ta 20. detsembril 2001 põhjendatud arvamuse, milles palus nimetatud liikmesriigil võtta arvamuse järgimiseks vajalikke meetmeid kahe kuu jooksul arvamuse kättesaamisest.

12 Prantsuse valitsus täpsustas 7. jaanuaril 2002 märgukirjale saadetud vastuses eelkõige seda, et osalist mahaarvamist kohaldati üksnes neile maksukohustuslastele, kes teostasid üheaegselt nii käibemaksuga maksustatavaid kui käibemaksuvabasid tehinguid (edaspidi „segamaksukohustuslased") ja mitte täismaksukohustuslastele.

13 Komisjon esitas 26. juunil 2002 täiendava põhjendatud arvamuse, milles loobus esimesest süüdistusest täismaksukohustuslastele osalise mahaarvamise kohaldamise kohta, korrates üle teise süüdistuse, mis puudutab toetustega rahastatavatelt kaupadelt arvestatava käibemaksu mahaarvamisõiguse piiramist.

14 Kuna komisjon ei olnud Prantsuse valitsuse poolt täiendavale põhjendatud arvamusele antud vastusega rahul, otsustas ta esitada käesoleva hagi.

Hagi

Poolte argumendid

15 Komisjon süüdistab Prantsuse valitsust selles, et viimane võttis 8. septembri 1994. aasta juhendi punktides 150 ja 151 kasutusele käibemaksu mahaarvamisõiguse piiramise, mida kuuendas direktiivis sätestatud ei ole ja mida ei saa õigustada ka esimese direktiivi artikli 2 alusel.

16 Komisjon tõstab selle kohta esile, et kuuenda direktiivi kohaselt on segamaksukohustuslaste osas käibemaksu mahaarvamisõigus piiratud mahaarvamisõiguse aluseks olevate tehingute ulatusega, kohaldades ettevõtjale kas kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 1 märgitud üldist mahaarvatavat osa või võimaluse korral, kui liikmesriik seda soovib, eelkõige pettuste vältimiseks, vastavalt ühte nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandas lõigus märgitud meetodit (erinevad mahaarvatavad osad ettevõtja erinevate tegevusvaldkondade kohta või kauba otsene kasutamine konkreetses tegevuses). Juhul kui liikmesriik kohaldab mahaarvatavat osa, ei luba ükski kuuenda direktiivi säte selle kohaldamisel vähendada käibemaksu jaotamist, millele seda osa kohaldatakse, tuginedes kauba omandamisel kasutatud vara päritolule või kõnealuse maksukohustuslase poolt teostatud maksustatavate tehingute hinnaarvestuse meetodile.

17 Mis puutub täismaksukohustuslastesse, siis ei luba ükski kuuenda direktiivi säte seada investeerimiskaupadega seotud käibemaksu mahaarvamisõigusele piirangut, mis on seotud vahendite päritoluga, mille abil need kaubad omandati, või teostatud tehingute hinna arvutamise eeskirjadega.

18 Maksukohustuslase poolt saadud toetuste suhtes, välja arvatud artikli 11 A osa lõike 1 punktis a ja artiklis 19 nimetatud toetused, ei näe kuues direktiiv mingil moel ette maksukohustuslaste poolt tasutava käibemaksu kindlaksmääramisel toetuste arvesse võtmist. Niisiis selgub väljakujunenud kohtupraktikast, et mahaarvamisõiguse piirangud on lubatud üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt ette nähtud juhtudel (vt 21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 50/87: komisjon *v.* Prantsusmaa, EKL 1988, lk 4797, punktid 16 ja 17, ning 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883).

19 Komisjon väidab esimese direktiivi artikli 2 teise lõigu kohta, et sellel sättel on sama sisu kui kuuenda direktiivi artikli 17 lõikel 2.

20 Prantsuse valitsus leiab, et investeerimistoetusi käsitlevad sätted, eelkõige kauba amortiseerumisega seotud tingimus, ei tähenda muud, kui mahaarvamisõiguse üldiste tingimuste rakendamist, mis on esitatud esimese direktiivi artikli 2 teises lõigus ja mida on parandatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 sätetega.

21 Tõepoolest võiks järeldada nende kahe artikli sätete koostoimest, et mahaarvamisõigust võiks kasutada juhul, kui kaupa on kasutatud mahaarvamise aluseks olevate tegevuste elluviimisel ja kui varem teostatud tehingute käibemaksustatav hind sisaldub selle kauba hinnas, olgu seda rahastatud investeerimistoetusega või maksukohustuslase muude vahenditega.

22 Prantsuse valitsuse arvates tuleneb seega Euroopa Kohtu praktikast, et maha arvata võib üksnes seda käibemaksu summat, mida arvestatakse otse maksustatava tehingu hinna moodustavate erinevate osade hinnalt, ning et maksukohustuslase poolt esitatud kulud, mis annavad aluse mahaarvamiseks, peavad olema otse ja vahetult seotud käibemaksuga maksustatava või sellega sarnase tehinguga (vt eelkõige 5. mai 1982. aasta otsus kohtuasjas 15/81: Schul, EKL 1982, lk 1409, punkt 10, ja 27. septembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-16/00: Cibo Participations, EKL 2001, lk I-6663, punktid 31–33).

23 Prantsuse valitsus täpsustab veel, et kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 1 pakutud võimalus lisada mahaarvatava osa nimetajasse investeerimistoetused viiks maksukohustuslase poolt kantud kogukulude mahaarvamisõiguse kitsendamiseni, samas kui nende toetuste määramine on ilmtingimata täpse iseloomuga.

24 Lisaks võiks selle üksnes segamaksukohustuslasi puudutava võimaluse kasutamine moonutada konkurentsi segamaksukohustuslaste ja täismaksukohustuslaste vahel.

25 Prantsuse valitsus lisab, et käibemaksuga maksustatavate tehingute hinnas maksukohustuslase poolt kantud kulude hinna kajastamise tingimus aitab vältida selle maksu mahaarvamise süsteemi kuritarvitamist mittemaksustatavate toetuste saajate poolt. Selle kohta toob Prantsuse valitsus iseäranis esile, et nimetatud süsteemi võib selles osas, mis puudutab investeerimistoetusega rahastatavaid investeerimiskaupu, kohaldada selliselt, et mahaarvatav sisendkäibemaks oleks suurem kui tasutud käibemaks.

26 Hispaania valitsus väidab, et toetustega rahastatavate investeerimiskaupade omandamisel tasutud käibemaksu mahaarvamisõiguse otsene piiramine kujutab endast

kuuenda direktiivi alusel konkreetsete põhimõtete kohaldamist, mis toetavad kooskõlas nimetatud direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a maksubaasi mittekuuluvate toetuste mahaarvatava osa nimetajasse lisamist. Nimetatud piirang oleks seega vastavuses ühenduse õigusega ning seda õigustaks kuuenda direktiivi normid.

27 Nimetatud valitsus väidab veel ka seda, et liikmesriigid võivad kohaldada kuuenda direktiivi artiklit 19 sõltumata selle direktiivi artikli 17 lõikest 5 ning järelikult võivad nad kohaldada seda sätet mitte üksnes segamaksukohustuslastele vaid kõikidele maksukohustuslastele.

Euroopa Kohtu hinnang

28 Peab meelde tuletama, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub kuuenda direktiivi artiklites 17 ja järgmised sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. See rakendub kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid. Käibemaksu mahaarvamisõiguse igasugune piiramine mõjutab maksukoormuse taset ning seda tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi. Seetõttu võib erandeid teha üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Prantsusmaa, punktid 15–17; eespool viidatud kohtuotsus BP Soupergaz, punkt 18, ja 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99: Metropol ja Stadler, EKL 2002, lk I-81, punkt 42).

29 Selle kohta sätestab kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 1, et mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal ja selle artikli lõige 2 annab

maksukohustuslasele õiguse tasumisele kuuluvast maksust maha arvata käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane juhul, kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses.

30 Segamaksukohustuslaste kohta tuleneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 5 esimesest ja teisest lõigust, et mahaarvamisõigus arvutatakse vastavalt selle direktiivi artiklis 19 kindlaks määratud osale. Nimetatud artikli 17 lõike 5 kolmas lõik lubab sellest olenemata liikmesriikidel näha ette ühe selles lõigus loetletud mahaarvamisõiguse kindlaksmääramise muudest meetoditest, nimelt määrata iga tegevusvaldkonna kohta eraldi mahaarvatav osa või lubada mahaarvamist kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel.

31 Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a näeb ette, et kauba või teenuse hinnaga otse seotud toetused maksustatakse nendega samal alusel. Mis puutub toetustesse, mis ei ole nende hinnaga otse seotud, sealhulgas käesolevas kohtuasjas käsitletavad toetused, siis nende kohta näeb kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 1 ette, et liikmesriigid võivad need lisada kohaldatava mahaarvatava osa murdarvu nimetajasse juhul, kui maksukohustuslane teostab üheaegselt nii mahaarvamise aluseks olevaid tehinguid kui maksuvabasid tehinguid.

32 Nagu komisjon õigustatult märkis, ei näe kuues direktiiv, välja arvatud need kaks sätet, käibemaksu arvutamisel mingil moel ette toetuste arvesse võtmist.

33 Niisiis tuleb sedastada, et kõnealused siseriiklikud sätted seavad käibemaksu mahaarvamisõigusele tingimuse, et kauba amortisatsioon peaks kajastuma maksukohustuslase poolt teostatud tehingute hinnas juhul, kui kõnealuse kauba soetamist

rahastatakse toetusega, see on tingimus, mida kuues direktiiv ette ei näe ja mis tähendab mahaarvamisõiguse piiramist, mida direktiiv ei luba.

34 Selles osas tuleb ühest küljest jätta kõrvale Prantsuse valitsuse poolt esimese direktiivi artikli 2 teise lõigu alusel esitatud põhjendused. Tõepoolest, viimane säte, mis piirdub mahaarvamisõiguse põhimõtte minetamisega ja mille skeemi käsitlevad kuuenda direktiivi sätted, ei saa olla nendes sätetes mitte ette nähtud mahaarvamisõiguse piiramise aluseks (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Prantsusmaa, punkt 23).

35 Teisest küljest tuleb täpsustada, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 23 esile tõi, et liikmesriigid on kohustatud kuuendat direktiivi kohaldama, isegi kui nad leiavad, et seda tuleks parandada. Tulenevalt 8. novembri 2001. aasta otsusest kohtuasjas C-338/98: komisjon *v.* Madalmaad (EKL 2001, lk I-8265, punktid 55 ja 56), ei või liikmesriigid kõrvale jätta selles direktiivis sõnaselgelt ette nähtud sätteid, isegi kui teatud liikmesriikide pakutud tõlgendus võimaldaks kuuenda direktiivi teatud lõppeesmärkidest nagu maksustamise neutraalsus paremini kinni pidada.

36 Mis puutub Hispaania Kuningriigi poolt kuuenda direktiivi artikli 19 alusel esitatud argumentidesse, siis tuleb sedastada, et ühelt poolt kohaldatakse seda sätet üksnes segamaksukohustuslastele ja teiselt poolt kohaldatakse seda üksnes direktiivis ette nähtud juhtudel (vt sama kuupäeva otsus kohtuasjas C-204/03, EKL 2005, lk I-8389, punktid 24 ja 25).

37 Järelikult tuleb sedastada, et kuna Prantsuse Vabariik kehtestas erikorra, mis piirab investeerimiskaupade ostmisega seotud käibemaksu mahaarvamise õigust põhjusel, et seda rahastati toetustega, on ta rikkunud ühenduse õigusest ja eelkõige kuuenda direktiivi artiklitest 17 ja 19 tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

38 Vastavalt kodukorra artikli 69 lõikele 2 on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Prantsuse Vabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud temalt välja mõista. Sama artikli lõike 4 esimese lõigu kohaselt kannab Hispaania Kuningriik kui menetlusse astuja oma kohtukulud ise.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Kuna Prantsuse Vabariik kehtestas erikorra, mis piirab investeerimiskaupade ostmisega seotud käibemaksu mahaarvamise õigust põhjusel, et seda rahastati toetustega, 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, mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artiklitest 17 ja 19 tulenevaid kohustusi.**

2. **Mõista kohtukulud välja Prantsuse Vabariigilt.**

3. **Jätta Hispaania Kuningriigi kohtukulud tema enda kanda.**

Allkirjad