

Kohtuasi C-204/03

**Euroopa Ühenduste Komisjon**

*versus*

**Hispaania Kuningriik**

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Kuuenda käibemaksudirektiivi artiklid 17 ja 19 – Toetused – Mahaarvamisõiguse piiramine

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Mahaarvamisõiguse piiramine – Toetused – Siseriiklikud õigusnormid, mis näevad üksnes maksustatavaid tehinguid teostavate maksukohustuslaste poolt tasutava käibemaksu osas ette osalise mahaarvamise ning piiravad toetustega rahastatud kaupade või teenuste ostuga seotud käibemaksu mahaarvamist – Lubamatus*

*(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 17 lõiked 2 ja 5 ning artikkel 19)*

Liikmesriik, kes toetust saavate tegevuste puhul näeb üksnes maksustatavaid tehinguid teostavate maksukohustuslaste poolt tasutava käibemaksu osas ette osalise mahaarvamise ning kehtestab erireegli toetustega rahastatud kaupade või teenuste ostuga seotud käibemaksu mahaarvamise piiramiseks, rikub ühenduse õigusest ja eriti kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõigetest 2 ja 5 ning artiklist 19 tulenevaid kohustusi.

(vt punkt 31 ja resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

6. oktoober 2005(\*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Kuuenda käibemaksudirektiivi artiklid 17 ja 19 – Toetused – Mahaarvamisõiguse piiramine

Kohtuasjas C-204/03,

mille esemeks on EÜ artikli 226 alusel 14. mail 2003 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

**Euroopa Ühenduste Komisjon**, esindajad: E. Traversa ja L. Lozano Palacios, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

*versus*

**Hispaania Kuningriik**, esindaja: N. Díaz Abad, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

kostja,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: A. Rosas, koja esimees, 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 hakis Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Hispaania Kuningriik nägi üksnes maksustatavaid tehinguid teostavate maksukohustuslaste poolt tasutava käibemaksu osas ette osalise mahaarvamise ning kehtestas erireegli toetustega rahastatud kaupade või teenuste ostuga seotud käibemaksu mahaarvamise piiramiseks, siis on Hispaania Kuningriik rikkunud ühenduse õigusest ja eriti 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), muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274; edaspidi „kuues direktiiv“), artikli 17 lõigetest 2 ja 5 ning artiklist 19 tulenevaid kohustusi.

## **Õiguslik raamistik**

### *Ühenduse õigusnormid*

2 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.”

3 Nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a sama direktiivi artiklist 28f tulenevas redaktsioonis näeb ette, et „kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel 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.”

4 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. [...]”.

5 Kuuenda direktiivi artikli 19 lõige 1 pealkirjaga „Mahaarvatava osa arvutamine” 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 [...] 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*

6 28. detsembri 1992. aasta seaduse nr 37/1992 käibemaksu kohta (BOE nr 312, 29.12.1992, lk 44247), muudetud 30. detsembri 1997. aasta seadusega nr 66/1997 (BOE nr 313, 31.12.1997, lk 38517; edaspidi „seadus nr 37/1992”), artikkel 102 käsitleb nimetatud maksu mahaarvatavat osa. Selle artikli lõige 1 sätestab:

„Mahaarvatava osa reeglit kohaldatakse, kui maksukohustuslane oma majandus- või kutsetegevuse raames teostab nii kauba tarnimist või teenuste osutamist, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka sarnaseid tehinguid, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või.

Mahaarvatava osa reegel kuulub kohaldamisele ka siis, kui maksumaksja saab toetusi, mis käesoleva seaduse artikli 78 lõike 2 punkti 3 kohaselt ei kuulu maksustatava summa hulka, kuna need on mõeldud maksumaksja majandus- või kutsetegevuse rahastamiseks.”

7 Sama seaduse artikkel 104 viitab üldisele mahaarvatavale osale. Sama artikli lõike 2 punkti 2 teine lõik sätestab:

„Kapitalitoetused sisalduvad mahaarvatava osa murdarvu nimetajas, kuid need võib registreerida viiendikosadena toetuste saamise maksustamisperioodil ning järgmisel neljal maksustamisperioodil. Kapitalitoetused, mis on antud teatud kaupade ja teenuste rahastamiseks, mille soetamine kuulub maksustatavate tehingute hulka, mis ei ole käibemaksustust vabastatud, vähendavad sellegipoolest üksnes nendelt tehingutelt tasumisele kuuluvat või tasutud mahaarvatavat käibemaksusummat täpselt sel määral, mil neid kasutati nende rahastamiseks.”

#### **Kohtueelne menetlus**

8 Komisjon algatas EÜ artikli 226 kohase liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse 20. aprillil 2001 Hispaania valitsusele saadetud märgukirjaga, milles komisjon väitis, et seaduse nr 37/1992 artikkel 102 ja artikli 104 lõike 2 punkti 2 teine lõik piirab kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 2 ja 5 ning artikliga 19 vastuollu minnes käibemaksu mahaarvamisoigust.

9 Hispaania Kuningriik esitas 28. mail 2001 sellele märgukirjale vastuseks oma seisukoha.

10 Kuna komisjon ei olnud selle vastusega rahul, esitas komisjon 27. juunil 2002 kõnealusele liikmesriigile põhjendatud arvamuse, kutsudes seda liikmesriiki võtma arvamuse järgimiseks vajalikke meetmeid kahe kuu jooksul arvamuse kättesaamisest.

11 Hispaania Kuningriik vastas sellele põhjendatud arvamusele 20. septembri 2002. aasta kirjaga, milles ta kordas, et ta ei ole komisjoni seisukohaga nõus.

## **Hagi**

### *Esialgsed märkused*

12 Tuleb märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktides 6 ja 7 mainitud seaduse nr 37/1992 sätteid sisaldavad üldreeglit ja erireeglit.

13 Selle seaduse artiklis 102, koostoimes käesoleva kohtuotsuse punktis 7 viidatud artikli 104 sätete esimese lausega, toodud üldreegli kohaselt võetakse toetusi, mis on mõeldud maksumaksja majandus- või kutsetegevuse rahastamiseks ja mis ei kuulu käibemaksustatava summa hulka, mahaarvatava osa arvutamisel arvesse selles osas, milles need sisalduvad murdarvu, millest mahaarvatav osa tuleneb, nimetajas. Need toetused vähendavad üldiselt maksukohustuslaste mahaarvamisõigust. Nende maksukohustuslaste hulka ei kuulu ainult need, kes kasutavad sisendina omandatud kaupu ja teenuseid nii maksustatavate tehingute teostamiseks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka maksust vabastatud tehingute teostamiseks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või (edaspidi „segamaksukohustuslased”), vaid ka need maksukohustuslased, kes kasutavad neid kaupu ja teenuseid üksnes maksustatavate tehingute teostamiseks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata (edaspidi „täismaksukohustuslased”).

14 Erireegel sisaldub käesoleva otsuse punktis 7 viidatud seaduse nr 37/1992 artikli 104 sätete teises lauses. Selle reegli kohaselt vähendavad kapitalitoetused, mis on antud teatud kaupade ja teenuste rahastamiseks, mille soetamine kuulub maksustatavate tehingute hulka, mis ei ole käibemaksust vabastatud, üksnes nendelt tehingutelt tasumisele kuuluvat või tasutud mahaarvatavat käibemaksusummat täpselt sel määral, mil neid kasutati nende rahastamiseks. Seega juhul, kui toetus moodustab 20% kauba või teenuse ostuhinnast, väheneb tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamisõigus 20% võrra.

### *Poolte argumendid*

15 Komisjon väidab, et seadusega nr 37/1992 sätestatud üldreegel laiendab ebaseaduslikult kuuenda direktiivi artikliga 19 koostoimes artikli 17 lõikega 5 sätestatud mahaarvamisõiguse piiramist, kohaldades seda mitte ainult sega-, vaid ka täismaksukohustuslastele. Muu hulgas kehtestab sama seadusega sätestatud erireegel mahaarvamise mooduse, mis ei ole kuuendas direktiivis ette nähtud ning on sellega vastuolus.

16 Hispaania valitsus leiab omalt poolt, et komisjon on tõlgendanud kuuendat direktiivi sõna-sõnalt, võtmata arvesse selle teksti eesmärgi ning eriti neutraalse käibemaksustamise põhimõtet.

17 Selle valitsuse seisukohalt ei kujuta kuuenda direktiivi artikkel 19 endast üksnes selle direktiivi artikli 17 lõikes 5 nimetatud mahaarvatava osa arvutamise reeglit, mille eesmärk on segamaksukohustuslaste puhul välja arvutada maksustatavate tehingute osa, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, võrreldes kõikide maksukohustuslaste maksustatavate ja maksust vabastatud tehingutega. Kuna seadusandja nägi nimetatud artiklis 19 ette, et liikmesriigid võivad

murdarvu nimetajasse lisada ka nende toetuste summa, mis ei ole otseselt seotud tehingute hinnaga ning mis seega ei kuulu nimetatud direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a määratletud maksustatava summa hulka, tehti segamaksukohustuslasi puudutava artikli 17 lõikes 5 sätestatud reegli suhtes erand, lubades täismaksukohustuslaste mahaarvamisõiguse piiramist.

18 Hispaania valitsus väidab, et kuuenda direktiivi artikli 19 eesmärk on anda liikmesriikidele võimalus taastada tasakaal konkurentsivaldkonnas ja seda tehes austada neutraalse maksustamise põhimõtet. Oma vaatepunkti toetuseks toob ta näitena välja vedaja, kes saab toetuse sõiduki ostmiseks. Toetus annab talle võimaluse vähendada teenuse hinda ja seega sellele kohalduvat käibemaksusummat. Kui vedaja võib samuti täielikult maha arvata käibemaksu kulutustelt, mida ta on selle toetuse abil vahepeal teinud, on tal lisaeelis konkurentide ees, kes toetusi ei saa.

19 Kõnealune valitsus lisab, et seadusega nr 37/1992 sätestatud erireegel näeb ette mahaarvamisõiguse rangema piiramise kui see, mis tuleneb kuuenda direktiivi artikli 19 kohaldamisest, kuna see piiramine puudutab üksnes toetuse abil omandatud kaupade ja teenustega seotud käibemaksu mahaarvamist ning sellel ei ole mõju maksukohustuslase poolt omandatud teiste kaupade või teenustega seotud maksu mahaarvamisele.

20 Teise võimalusena palub nimetatud valitsus Euroopa Kohtul, juhul kui viimane ei ole tema poolt pakutud tõlgendusega nõus, piirata kohtuotsuse ajalist kehtivust. See, et kohtuotsust tagasiulatuvalt ei kohaldata, on ühelt poolt õigustatud sellega, et Hispaania ametiasutused tegutsesid asjaomaseid õigusnorme vastu võttes heas usus ning teiselt poolt nende probleemide tõttu, mida Euroopa Kohtu otsus võib kaasa tuua.

#### *Euroopa Kohtu hinnang*

21 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 toob välja käibemaksu mahaarvamisõiguse põhimõtte. Viimane puudutab maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses kasutatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaksu.

22 Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii seoses tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, näeb selle direktiivi artikli 17 lõige 5 ette, et maha võib arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis vastab maksustatavatele tehingutele. Nimetatud osa määratakse kindlaks kõnealuse direktiivi artikli 19 kohaselt.

23 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt meelde tuletanud, mõjutab käibemaksu mahaarvamisõiguse igasugune piiramine maksukoormuse taset ning seda tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi. Seetõttu võib erandeid teha üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel (vt eelkõige 21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 50/87: komisjon v. Prantsusmaa, EKL 1988, lk 4797, punkt 17; 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C?62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 18, ja 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C?409/99: Metropol ja Stadler, EKL 2002, lk I?81, punkt 42).

24 Selles osas tuleb sedastada, et kuuenda direktiivi artikkel 19 pealkirjaga „Mahaarvatava osa arvutamine” viitab sõnaselgelt sama direktiivi artikli 17 lõikele 5, millega ta on täielikult seotud.

25 Kõnealuse artikli 19 lõike 1 teise taande sätteid, mis puudutavad muid kui kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punktis a nimetatud toetusi, see tähendab toetusi, mis ei sisaldu tarnitud kaupade või teenuste hinnas ning ei kuulu käibemaksuga maksustatava summa hulka, tuleb lugeda artikli 17 lõiget 5 silmas pidades. Nagu tuleneb sõnaselgelt nimetatud sätte sõnastusest, puudutab see ainult segamaksukohustuslasi. Sellest tuleneb, et kuna nimetatud artikli 19 lõike 1

teine taane ei kujuta endast ei sega- ega täismaksukohustuslastele kohaldatavat erandit, lubab see mahaarvamisõigust piirata selliselt määratletud toetusi arvestades üksnes segamaksukohustuslaste osas.

26 Kuna seaduses nr 37/1992 sätestatud üldreegel laiendab mahaarvamisõiguse piiramise täismaksukohustuslastele, kehtestab see piirangu, mis ületab sõnaselgelt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 ja artiklis 19 sätestatud ning sellega rikutakse kõnealuse direktiivi sätteid.

27 Mis puudutab nimetatud seadusega kehtestatud erireeglit, siis piisab kui märkida, et see sätestab mahaarvamisõiguse piiramise mooduse, mis ei ole ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 5 ja artiklis 19 ega üheski teises selle direktiivi sättes. Seetõttu ei ole niisugune moodus nimetatud direktiiviga lubatud.

28 Hispaania valitsuse arutluskäik, mille kohaselt tema poolt pakutud kuuenda direktiivi artikli 19 tõlgendus lubab paremini tagada tasakaalu konkurentsivaldkonnas ja seeläbi neutraalse maksustamise põhimõtet, tuleb tagasi lükata. 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 78265, punktid 55 ja 56) ei või liikmesriigid kõrvale jätta selles direktiivis sõnaselgelt ette nähtud sätteid, kehtestades käesoleval juhul teisi kui käesoleva direktiivi artiklites 17 ja 19 sätestatud mahaarvamisõiguse piiranguid, isegi kui teatud liikmesriikide pakutud tõlgendus võimaldaks kuuenda direktiivi teatud lõppeesmärkidest nagu maksustamise neutraalsus paremini kinni pidada.

29 Mis puudutab Euroopa Kohtu otsuse ajalise kehtivuse piiramist, mida taotles Hispaania valitsus, siis peab meelde tuletama, et Euroopa Kohus võib vaid erandjuhtudel ühenduse õiguskorrale omast õiguskindluse üldpõhimõtet kohaldades jõuda sellist piiramist lubava otsuseni.

30 Selles osas, nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktis 24 leidnud, peab olema tõestatud, et siseriiklikke ametiasutusi oli ühenduse õigusnormidele mittevastava käitumiseni viinud objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus ühenduse õigusnormide reguleerimisala suhtes (vt selle kohta 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-359/97: komisjon v. Ühendkuningriik, EKL 2000, lk I-6355, punkt 92). Käesolevas asjas ei ole niisugune ebakindlus täheldatav. Seega ei ole alust käesoleva kohtuotsuse ajalist kehtivust piirata.

31 Arvestades eelnevaid kaalutlusi, tuleb sedastada, et kuna Hispaania Kuningriik nägi üksnes maksustatavaid tehinguid teostavate maksukohustuslaste poolt tasutava käibemaksu osas ette osalise mahaarvamise ning kehtestas erireegli toetustega rahastatud kaupade või teenuste ostuga seotud käibemaksu mahaarvamise piiramiseks, siis on Hispaania Kuningriik rikkunud ühenduse õigusest ja kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetest 2 ja 5 ning artiklist 19 tulenevaid kohustusi.

## Kohtukulud

32 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud ja Hispaania Kuningriik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud temalt välja mõista.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

**1. Kuna Hispaania Kuningriik nägi üksnes maksustatavaid tehinguid teostavate maksukohustuslaste poolt tasutava käibemaksu osas ette osalise mahaarvamise ning kehtestas erireegli toetustega rahastatud kaupade või teenuste ostuga seotud käibemaksu mahaarvamise piiramiseks, siis on Hispaania Kuningriik rikkunud ühenduse õigusest ja eriti nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta**

**direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 17 lõigetest 2 ja 5 ning artiklist 19 tulenevaid kohustusi.**

**2. Mõista kohtukulud välja Hispaania Kuningriigilt.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: hispaania.