

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

M. POIARES MADURO

esitatud 10. märtsil 2005(1)

Kohtuasi C-204/03

Euroopa Ühenduste Komisjon

versus

Hispaania Kuningriik

Käibemaks – Mahaarvamisõiguse piiramine – Toetused

1. Käesoleva EÜ artikli 226 kohaselt esitatud hagi eesmärk on tuvastada, et kuna Hispaania Kuningriik piiras oma tegevuste rahastamiseks toetusi saavate maksukohustuslaste käibemaksu mahaarvamise õigust, 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(2) (edaspidi „kuues direktiiv“) artiklitest 17 ja 19 tulenevaid kohustusi.

I – Õiguslik raamistik ja kohtueelne menetlus

A – Ühenduse õigusnormid

2. Kuuenda direktiivi artikkel 17 puudutab mahaarvamisõiguse tekkimist ja kohaldamisala. Selle lõige 5 sätestab:

„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.”

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

„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”.

4. 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.”

B – *Siseriiklikud õigusnormid*

5. Toimikust nähtub, et Hispaania 28. detsembri 1992. aasta seadust nr 37/1992 käibemaksu kohta muudeti 30. detsembri 1997. aasta seadusega nr 66/1997 selleks, et kehtestada teatud piirangud käibemaksu mahaarvamisele majandus- või kutsetegevuse rahastamiseks ettevõtjatele või töötajatele antud mittemaksustatavate toetuste puhul.

6. Nimetatud seaduse artikli 102 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 nad on mõeldud maksumaksja majandus- või kutsetegevuse rahastamiseks”.

7. Sama seaduse artikli 104 lõike 2 kohaselt:

„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 käibemaksust vabastatud, vähendavad sellegipoolest üksnes nendelt tehingutelt tasumisele kuuluvat või tasutud mahaarvatavat käibemaksusummat täpselt sel määral, mil neid kasutati nende rahastamiseks”.

C – *Kohtueelne menetlus*

8. 21. mail 1999 esitas Euroopa Ühenduste Komisjon Hispaania Kuningriigile teabenõude Hispaania käibemaksuseaduse artikli 104 tõlgendamise kohta. Hispaania Kuningriik vastas majandus- ja rahandusministeeriumi maksude peadirektoraadi 14. juuni 1999. aasta kirjaga. Kuna komisjon ei jäänud Hispaania ametivõimude esitatud vastustega rahule, saatis ta neile 20. aprillil 2001 märgukirja ja 27. juunil 2002 põhjendatud arvamuse. Nimetatud aktides heitis komisjon Hispaania Kuningriigile ette kuuenda direktiiviga kehtestatud kohustuste täitmata jätmist, kuna ta jättis jõesse oma käibemaksuseaduse artiklite 102 ja 104 eespool nimetatud sätted. 20. septembri 2002. aasta kirjas õigustas Hispaania Kuningriik osaliselt oma õigusnormide säilitamist. Seetõttu esitas komisjon käesoleva hagi.

II – **Analüüs**

A – *Käibemaksuseaduse artikli 102 kokkusobivus kuuenda direktiiviga*

9. Kõnealuse sätte tulemusena piiratakse mahaarvamisõigust kõigil maksukohustuslastel, kes

saavad toetusi oma majandus- või kutsetegevuse rahastamiseks mahaarvatava osa reegli kohaldamise kaudu, mille nimetaja sisaldab selliseid toetusi.

10. Selline mahaarvatava osa reegli laiendamine on ilmselt vastuolus kuuenda direktiiviga. Nimetatud direktiivi artikli 17 sõnastusest nähtub selgelt, et sama direktiivi artiklis 19 sätestatud osalist mahaarvamist saab kohaldada vaid ühe kindla maksukohustuslaste kategooria suhtes. Tegemist on „segamaksukohustuslastega”, kes teostavad nii selliseid tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguid, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või. Osalist mahaarvamist ei saa seega kohaldada täismaksukohustuslaste suhtes, kes teostavad ainult selliseid tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata.

11. Hispaania valitsus väidab siiski, et kuuenda direktiivi artiklit 19 saab rakendada iseseisvalt. Seetõttu peaks olema võimalik kohaldada osalist mahaarvamist väljaspool kuuenda direktiivi artiklis 17 määratud tingimusi.

12. Selline tõlgendus tuleb kõrvale lükata. Artikli 19 lõikest 1 tuleneb, et osalist mahaarvamist kohaldatakse artikli 17 lõike 5 esimeses lõigus sätestatud tingimustel. Seega ei saa neid sätteid teineteisest eraldada. Nimetatud artikli kohaldamisala on piiratud täpselt artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaldamisalaga, mis puudutab selgelt „kaupu ja teenuseid, 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”.(3)

13. Lisaks on selline tõlgendus vastuolus Euroopa Kohtu praktikas määratletud ühtlustatud käibemaksusüsteemi mõttega. On selge, et „selliste sätete puudumisel, mis võimaldavad liikmesriikidel piirata maksukohustuslastele antavat mahaarvamisõigust, peab see õigus rakenduma kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid [...]. Seetõttu võib erandeid teha üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel”.(4) Kuid osalise mahaarvamise kohaldamine kõigi toetusi saavate maksukohustuslaste suhtes tähendab just mahaarvamisõiguse piiramist väljaspool direktiivis sätestatud juhtusid.

14. Hispaania Kuningriik väidab siiski, et tema tõlgendus vastab rohkem võrdsuse põhimõttele ja et see võiks isegi soodustada ettevõtjate vaheliste konkurentsitingimuste võrdsust. Komisjoni süsteem on tema väitel võrdsusega vastuolus, kuna mahaarvamisõiguse piirang kehtib ainult segamaksukohustuslaste suhtes, samal ajal kui sama tüüpi toetusi saavad täismaksukohustuslased on piirangutest vabad. Lisaks loob see konkurentsimoonutusi, kuna selle lõpptulemusena antakse toetusi saanud maksukohustuslastele täiendavaid soodustusi.

15. Nende argumentidega ei saa nõustuda. Esiteks tuleb meelde tuletada, nagu teeb komisjon, et vastavalt kuuenda direktiivi artiklile 19 on hinnaga sidumata toetuste kaasamine osalise mahaarvamise hulka vaid liikmesriikidele antud võimalus. Hispaania Kuningriigil oli täiesti võimalik seda mitte kasutada ja vältida nii väidetavaid negatiivseid tagajärgi. Teiseks on selge, et see võimalus lisati kuuendasse direktiivi eesmärgiga vältida olukorda, et toetuse saaja, kellel ei ole kavatsust maksustatavaid tehinguid teostada, võiks vaid sümboolse maksustatava tehingu teostamise kaudu saada käibemaksutagastust. Sellisel eesmärgil kehtestatud võimalust ei saa laiendada ning kasutada üldise vahendina maksukohustuslastevaheliste konkurentsitingimuste võrdsustamiseks. Lisaks on võimalik mõelda, et liikmesriikidel on piisavalt muid vahendeid, et taastada konkurentsitingimused toetusi saavate ja neid mittesaavate maksukohustuslaste vahel.

16. Igal juhul ei ole siseriiklike ametiasutuste ülesanne arusaadava teksti ülevaatamine. Kuuenda direktiivi artiklis 17 on täpselt märgitud mahaarvamisoiguse tekkimise tingimused ja kohaldamisala ning selle õiguse piiramise tingimused. Nagu Euroopa Kohus on juba kinnitanud, „liikmesriikidele ei jäeta nende rakendamisel mingisugust kaalutusõigust”.(5) Neil tingimustel on oluline, et mahaarvamisoiguse piiranguid rakendataks kõigis liikmesriikides ühetaoliselt.(6)

B – Käibemaksuseaduse artikli 104 kokkusobivus kuuenda direktiiviga

17. Vaidlusalune säte seisneb teatavate toetusi saavate maksukohustuslaste mahaarvamisoiguse piiramises tasumisele kuuluvast käibemaksust mahaarvatava summa vähendamise kaudu.

18. Ei ole kahtlust, et selline säte on kuuenda direktiiviga kokkusobimatu.

19. Nagu nähtub eespool toodud selgitustest, puudutab kuuenda direktiivi artiklite 17 ja 19 kohaselt mahaarvamisoiguse piiramine seoses hinnaga sidumata toetuste eraldamisega ainult segamaksukohustuslasi ning seda võib nende puhul teostada vaid vastavalt artiklis 19 määratud mahaarvatava osa arvutamise tingimustele. Selle kohta teeb Hispaania käibemaksuseadus kaks laiendust: esiteks laiendab ta piirangut maksukohustuslastele, kelle suhtes piirang üldiselt ei kehti, ja teiseks nende puhul, kelle suhtes see kehtib, näeb seadus ette kuuendas direktiivis sätestatud eeskirjadest erineva piirangu.

20. Kuid ma tuletan meelde, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt „erandeid [mahaarvamisoigusest] võib teha üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel”.(7)

21. Selles küsimuses kordab Hispaania Kuningriik oma argumente seoses majandusliku võrdsusega ja vajadusega vältida konkurentsimoonutusi. Euroopa Kohus on aga märkinud, et kui ühenduse õiguslooja loodud käibemaksu mahaarvamiste süsteem ei ole täiuslik, ei ole siiski ühtegi võimalust sellest erandeid teha või seda vältida.(8) Sama kehtib mahaarvamisoiguse piiramise korra kohta. Liikmesriikidel on keelatud kehtestada piiranguid väljaspool direktiivis sätestatud võimalusi, isegi kui mõnel juhul võivad sellised piirangud näida majanduslikult põhjendatud.(9) Teisiti otsustada tähendaks kahjustada kuuenda direktiiviga taotletavat ühtlustamise eesmärki.

III – Rikkumise tuvastanud kohtuotsuse ajaline kehtivus

22. Teise võimalusena palub Hispaania Kuningriik Euroopa Kohtul, juhul kui viimane tuvastab kohustuste rikkumise, piirata oma otsuse ajalist kehtivust.

23. Tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohus võib vaid erandjuhtudel ühenduse õiguskorrale omast õiguskindluse üldpõhimõtet kohaldades jõuda niisugust piiramist lubava otsuseni. Sellist võimalust, mida üldjuhul rakendatakse eelotsuse küsimustes, ei ole välistatud EÜ artikli 226 põhjal tehtud otsuse puhul.(10)

24. Lisaks peab olema tõestatud, et siseriiklike ametiasutusi oli ühenduse õigusnormidele mittevastava käitumiseni viinud objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus ühenduse õigusnormide reguleerimisala suhtes.(11) Käesoleval juhul on selge, et asjakohased ühenduse õigusaktid ei jätnud mingit kahtlust nende täpse tõlgenduse kohta. Hispaania Kuningriik pidi teadma, et tema õigusnormid on kuuenda direktiiviga vastuolus.

25. Seega tuleb taotlus tehtava otsuse ajalise kehtivuse piiramise kohta tagasi lükata.

IV – Ettepanek

26. Arvestades eespool toodud kaalutlusi teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku sedastada, et kuna Hispaania Kuningriik piiras käibemaksu mahaarvamise õigust 28. detsembri 1992. aasta seaduse nr 37/1992 käibemaksu kohta, mida on muudetud 30. detsembri 1997. aasta seadusega nr 66/1997, artikli 102 lõikes 1 ning artikli 104 lõikes 2 määratletud tingimustel, on Hispaania Kuningriik rikkunud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklitest 17 ja 19 tulenevaid kohustusi.

1 – Algkeel:portugali.

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

3 – Tuleb märkida, et Conseil d'État (Prantsusmaa) on selle kohta otsustanud, et saadud toetusi hõlmav käibemaksu osaline mahaarvamine on vastavalt ühenduse õigusega kooskõlas olevale siseriiklikule õigusele kohaldatav vaid nende maksukohustuslaste suhtes, kes teostavad nii tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguid, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või (26. novembri 1999. aasta otsus Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac, esitatud valitsuse komissar Courtial'i vastava ettepaneku põhjal).

4 – 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal (EKL 1998, lk I-1, punkt 16); 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 18); 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-97/90: Lennartz (EKL 1991, lk I-3795, punkt 27) ja 21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 50/87: komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1988, lk 4797, punkt 17).

5 – Eespool 4. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas BP Soupergaz, punkt 35.

6 – Eespool 4. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas komisjon v. Prantsusmaa, punkt 17.

7 – Vt eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

8 – 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-338/98: komisjon v. Madalmaad (EKL 2001, lk I-8265, punktid 55 ja 56).

9 – Vt analoogiline kohtujurist Sir Gordon Slynni ettepanek eespool 4. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas komisjon v. Prantsusmaa (EKL 1988, lk 4811).

10 – Vt selle kohta 19. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-426/98: komisjon v. Kreeka (EKL 2002, lk I-2793), ja 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-359/97: komisjon v. Ühendkuningriik (EKL 2000, lk I-6355).

11 – Vt selle kohta eespool 10. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas komisjon v. Ühendkuningriik, punkt 92.