

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JÁN MAZÁK

esitatud 18. septembril 2007¹(1)

Kohtuasi C-368/06

Cedilac SA

versus

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal administratif de Lyon (Prantsusmaa))

Maksustamine – Käibemaks – Mahaarvamisõigus – Nõukogu direktiiv 77/388/EMÜ – Artiklid 17 ja 18, artikli 28 lõike 3 punkt d ja artikli 28 lõike 4 – Ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamine Prantsusmaa poolt – Võla moodustumine riigikassa ees – Tagastamine osamaksetena

1. Nimetatud eelotsusetaotlusega, mis on esitatud EÜ artikli 234 alusel, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus juhtnööre 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”) artiklite 17 ja 18, artikli 28 lõike 3 punkti d ja artikli 28 lõike 4 tõlgendamiseks.

I. Ühenduse õigus

2. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 1 sätestab, et „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

3. Kuuenda direktiivi artikkel 18 pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse kasutamise eeskirjad” sätestab:

„[...]

2. Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast maksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud lõike 1 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus. [...]

[...]

4. Kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva maksu summa, võivad liikmesriigid teha tagasimakse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi.

[...].

4. Kuuenda direktiivi XVI jaotise artikkel 28 näeb ette teatavad üleminekusätted, mis võimaldavad liikmesriikidel säilitada maksuvabastuse kuni selle järkjärgulise kaotamiseni. Nii sätestab kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkt d, et artikli 28 lõikes 4 nimetatud üleminekuperioodil võivad liikmesriigid „jätkata artikli 18 lõike 2 esimese lõiguga ettenähtud viivitamatu mahaarvamise põhimõttest kõrvalekalduvate sätete ja erandite kohaldamist”.

5. Kuuenda direktiivi artikli 28 lõige 4 sätestab, et „[ü]leminekuperiood kestab esialgu viis aastat alates 1. jaanuarist 1978. Nõukogu vaatab hiljemalt kuus kuud enne nimetatud perioodi lõppu ning edaspidi nii sageli kui tarvis komisjoni aruande põhjal läbi olukorra seoses lõikes 3 sätestatud eranditega ning teeb komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälsel otsusel mõningate või kõigi nimetatud erandite kaotamise kohta”.

II. Siseriiklik õigus

6. Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktis d sätestatud erandile jätkas Prantsusmaa pärast kõnealuse direktiivi jõustumist nn ühekuulise viivituse reegli kohaldamist. Ühekuulise viivituse reegli kohaselt ei saanud maksukohustuslased vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 1 käibemaksusummast, mida nad oli kohustatud maksma, viivitamata maha arvata käibemaksu, mille nad oli maksnud kaupade eest, mis ei ole põhivara ega teenused. Mahaarvamist sai teostada alles järgmisel kuul.

7. 22. juunil 1993 vastuvõetud 1993. aasta lisaeelarveseaduse nr 93?859(3) artikli 2 lõikega I tunnistas Prantsusmaa ühekuulise viivituse reegli kehtetuks. Seega oli maksukohustuslasel vastavalt üldise maksukodeksi (code général des impôts; edaspidi „maksukodeks”) artikli 271 lõikele 3, mis lisati lisaeelarveseaduse nr 93?859 artikli 2 lõikega I, õigus arvata kaupade ja teenuste eest makstud käibemaks tasumisele kuuluvast käibemaksusummast maha sellel kuul, millal mahaarvamisõigus tekkis.

8. Lisaks ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisele lisati maksukodeksisse 1993. aasta lisaeelarveseaduse nr 93?859 artikli 2 lõikega II üleminekusätted. Üleminekusätted sisalduvad maksukodeksi artiklis 271 A.

9. Maksukohustuslaste suhtes, kes alustasid tegevust enne 1. juulit 1993, näeb maksukodeksi artikli 271 A lõige 1 ette, et mahaarvatava maksusumma arvutuslik keskmine lahutatakse mahaarvatava maksu kogusummast. Üldiselt saadakse mahaarvatava maksusumma arvutuslik keskmine 1993. aasta juuli ja sellele eelneva üheteistkümneme kuu mahaarvatava maksusumma keskmise väljaarvutamisel.

10. Muu hulgas sätestab maksukodeksi artikli 271 A lõige 2, et kui mahaarvatava maksusumma arvutuslikku keskmist ei saa mahaarvatava maksu kogusummast tervenisti lahutada, arvatakse ülejääk maha järgmisel kuul. Kui mahaarvatava maksusumma arvutusliku keskmise lahutamise tulemusena saadud mahaarvatav maksusumma on väiksem eelmise kuu mahaarvatavast maksusummast, kantakse mahaarvatava maksusumma arvutusliku keskmise ülejääk üle järgmisesse maksustamisperioodi.

11. Vastavalt maksukodeksi artikli 271 A lõikele 3 moodustab summa, mille suhtes maksukohustuslane ei ole mahaarvamisõigust artikli 271 A lõike 1 kohaselt ja artikli 271 A lõikes 2 sätestatud eeskirju arvesse võttes teostanud, riigikassa võla maksukohustuslase ees. Seda võlga ei saa loovutada ega müüa. Ometi saab seda kasutada tagatisena või garantiina. Lisaks saab seda võlga üle kanda muu hulgas ettevõtte ühinemise või müügi korral. Võlg tuleb muu hulgas

tagastada hiljemalt kahekümne aasta jooksul.

12. Tulenevalt maksukoodeksi artikli 271 A lõikest 5 ei pea maksukohustuslane põhimõtteliselt lahutama mahaarvatava maksusumma arvutuslikku keskmist vastavalt maksukoodeksi artikli 271 A lõikele 1 juhul, kui mahaarvatava maksusumma arvutuslik keskmine ei ületa 10 000 Prantsuse franki.

13. Tulenevalt 14. septembri 1993. aasta dekreedist nr 93?1078(4), 6. aprilli 1994. aasta dekreedist nr 94?296(5) ja 13. veebruari 2002. aasta dekreedist nr 2002?179(6) tagastatakse maksukohustuslasele maksukoodeksi artikli 271 A kohaselt moodustunud võlg järgmiselt:

- 1993. aastal tagastatakse võlg terves ulatuses juhul, kui see ei ületa 150 000 franki (22 867,35 eurot). Samal aastal tagastatakse 25% võlast, mis on viimati nimetatud summast suurem, kusjuures väikseim tagasimakse on 150 000 franki (22 867,35 eurot);
- 1994. aastal kantakse järelejäänud võlg kontole ja tagastatakse 10% ulatuses esialgsest võlasummast;
- igal järgneval aastal tagastatakse võlg 5% ulatuses esialgsest võlasummast;
- 2002. aastal tagastatakse järelejäänud võlg terves ulatuses ettemaksena.

14. Kõnealusele võlale kohaldatav intressimäär oli 1993. aastal 4,5%, 1994. aastal 1% ning igal järgneval aastal 0,1%.

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

15. Äriühing Cedilac SA (edaspidi „hageja”) esitas 26. detsembril 2002 Prantsusmaale nõude maksta talle muu hulgas 1 524 806,62 eurot, millele lisanduvad intressid nimetatud summalt, et hüvitada talle ajavahemikus 1993–2002 tekitatud kahju, mis oli tingitud ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisega kaasnenud meetmete kohaldamisest.

16. Kuna majandus-, rahandus- ja tööstusminister (le Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie) ei vastanud hageja nõudele, jättes seeläbi nimetatud nõude vaikimisi rahuldamata, esitas hageja Tribunal administratif de Lyonile (Prantsusmaa) hagi kõnealuse vaikimisi tehtud otsuse peale.

17. Tuginedes Code de justice administrative (haldusmenetluse seadustik) artiklile L.113?1, küsis Tribunal administratif de Lyon 15. novembri 2005. aasta otsusega Conseil d'État' arvamust küsimuses, „kas Prantsusmaa vastuvõetud sätted, mis kaasnesid ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisega ja mis on sätestatud üldise maksukoodeksi artiklis 271 A, ning hilisemad rakendusdekreedid on kooskõlas [kuuenda direktiivi] artikliga 17 ja artikli 18 lõikega 4”.

18. Conseil d'État otsustas 14. juuni 2006. aasta arvamusega, et ülalnimetatud küsimus on olemuslikult sedavõrd keeruline, et eelotsusetaotluse esitamine Euroopa Kohtule on igati õigustatud.

19. Tribunal administratif de Lyon otsustas 5. septembri 2006. aasta otsusega menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas Prantsusmaa vastuvõetud sätted, mis kaasnesid ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisega, on kooskõlas [kuuenda direktiivi] artikliga 17 ja artikli 18 lõikega 4?”.

20. Samuti palus eelotsusetaotluse esitanud kohus 5. septembri 2006. aasta otsusega Euroopa

Kohtul uurida ülalnimetatud küsimust Euroopa Kohtu kodukorra artiklis 104a sätestatud kiirendatud menetluse korras, „arvestades mitut juba algatatud menetlust ja märkimisväärset väljaminekut riigieelarvest [...]”.

21. Euroopa Kohtu president jättis eelotsusetaotluse esitanud kohtu kiirendatud menetluse taotluse 25. septembri 2006. aasta määrusega rahuldamata.

22. Hageja, Prantsuse valitsus ja komisjon esitasid kirjalikud märkused. Kohtuistungi taotlust ei esitatud ja seda ei toimunud.

IV. Poolte peamised argumendid

23. Hageja leiab, et maksukodeksi artikliga 271 A sätestatud meetmed, mille vastuvõtmine kaasnes ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisega ning mis ei võimalda käibemaksu viivitamata maha arvata, rikuvad käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõtet ning kuuenda direktiivi artikleid 17 ja 18.

24. Hageja tugineb eeskätt Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas komisjon vs. Itaalia(7). Nimetatud kohtuasjas leidis Euroopas Kohus, et Itaalia rikkus kuuenda direktiivi artiklitest 17 ja 18 tulenevaid kohustusi, kuna kõnealune liikmesriik emiteeris valitsuse võlakirju, et tagastada teatavatele maksukohustuslastele käibemaksu ülejääk. Nimetatud kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et liikmesriigi kehtestatud tagastamistingimused, mis tulenevad kuuenda direktiivi artikli 18 lõikest 4, peavad võimaldama maksukohustuslasel käibemaksu ülejäägist tulenev võlg nõuetekohastele tingimustele vastavalt täies ulatuses tagasi saada. Hageja arvates tähendab see, et tagasimakse tuleb sooritada mõistliku aja jooksul, tasudes likviidsete või samaväärsete vahenditega. Kehtestatud tagastamismeetodiga ei tohi mitte mingil juhul kaasneda maksukohustuslase jaoks finantsriski.

25. Lisaks rõhutab hageja asjaolu, et erinevalt kohtuasjas komisjon vs. Itaalia käsitletavast olukorrast, kus Itaalia valituse võlakirjad, mida emiteeriti käibemaksu ülejäägi tagastamiseks, olid kantud börsinimekirja, ei saa käesolevas asjas riigikassa võlga ei loovutada ega müüa. Liiatigi kohaldati võlale madalat intressimäära ja maksukohustuslane pidi riskima peaaegu ilmselge võla devalveerimisega kahekümne aasta jooksul. Hageja lisab, et asjaomased meetmed rikkusid maksukohustuslaste võrdsuse põhimõtet. Seega tuleb hageja arvates Euroopa Kohtul vastata siseriikliku kohtu esitatud eelotsuse küsimusele eitavalt.

26. Prantsuse valitsus leiab, et siseriikliku kohtu esitatud eelotsuse küsimus tuleb ümber sõnastada. Prantsusmaa väidab, et tegelikult küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisega kaasnenud meetmed on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktiga d. Prantsusmaa leiab, et selliselt ümbersõnastatud küsimusele tuleb vastata eitavalt.

27. Komisjon leiab, et eelotsusetaotluse raames ei otsusta Euroopa Kohus siseriiklike õigusnormide vastavuse üle ühenduse õigusega. Pädevus teha vajaduse korral selline otsus on siseriiklikul kohtul, kui ta on saanud eelotsusetaotluse raames Euroopa Kohtult vajaliku selgituse ühenduse õiguse ulatuse ja tõlgendamise kohta.

28. Prantsusmaa väidab, et ühekuulise viivituse reegel, mis kaldus kõrvale kuuenda direktiivi artikli 18 lõikes 2 sätestatud käibemaksu viivitamatu mahaarvatavuse põhimõttest, oli lubatud sama direktiivi artikli 28 lõike 3 punktiga d. Ühekuulise viivituse reegli 1993. aasta juulis kehtetuks tunnistamise tulemusena võisid maksukohustuslased 1993. aasta juulis maha arvata maksusummad, mille suhtes oli tekkinud mahaarvamisoigus 1993. aasta juunis ja juulis. See reform oleks kaasa toonud riigieelarve väljaminekute suurenemise 80 miljardilt 100 miljardi

frangini. Selleks, et hajutada kõnealune erakordne kahju riigieelarvele pikema ajavahemiku peale, kehtestati vastav mehhanism. Prantsusmaa lisab, et kõnealune mehhanism ei mõjutanud kõiki maksukohustuslasi. Maksukoodeksi artikli 271 A lõike 5 kohaselt ei kohaldata osamaksetena tagastamise mehhanismi, kui ettevõtja mahaarvatava maksusumma arvutuslik keskmine on alla 10 000 frangi. Seega ei kohaldata kõnealust mehhanismi 82%-le ettevõtjatest.

29. Prantsusmaa ja komisjon leiavad, et ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisega kaasnenud meetmed on kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga seoses kuuenda direktiivi artikli 28 lõikega 3. Nad on seisukohal, et Euroopa Kohtu arutluskäiku otsuses Norbury Developments(8) tuleb analoogia alusel kohaldada ka käesolevale juhtumile. Seega leiavad Prantsusmaa ja komisjon, et kuigi liikmesriik ei saa kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktis d ette nähtud olemasoleva erandi ulatust laiendada, võib ta kõnealusest erandist kas osaliselt või järk-järgult loobuda.

30. Komisjon väidab, et ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamine ja meetmed, mille suhtes teeb põhikohtuasja hageja etteheiteid, jõustusid sama seadusega. Meetmete eesmärk oli hõlbustada üleminekut kuuenda direktiivi artiklite 17 ja 18 kohaselt kehtestatud eeskirjade ning käibemaksu viivitamatu mahaarvamisõiguse rakendamisele.

31. Prantsusmaa ja komisjoni sõnul ei ole käesoleva juhtumi asjaolud sarnased nendega, mis olid määravad kohtuasjas komisjon vs. Itaalia(9).

32. Nimetatud kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et Itaalia rikkus kuuenda direktiivi artiklitest 17 ja 18 tulenevaid kohustusi sellega, et tagastas käibemaksu ülejäägi teatavatele kreditoridest maksukohustuslastele valitsuse võlakirjade emiteerimise teel. Siiski tugines Euroopa Kohtu arutluskäik nimetatud kohtuasjas asjaolule, et erinevalt Prantsusmaast käesolevas asjas ei saanud Itaalia kasu mitte ühestki kuuendas direktiivis sätestatud erandist.

33. Komisjon lisab, et hoolimata maksukoodeksi artiklis 271 A sätestatud tingimustest on kõik maksukohustuslased alates ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisest ilmselgelt palju soodsamas seisundis.

V. Hinnang

34. Eelotsusetaotlusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult otsust küsimuses, kas Prantsusmaa vastuvõetud sätted, mis kaasnesid ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisega, on kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 17 ja artikli 18 lõikega 4.

35. Tuleb meeles pidada, et EÜ artiklit 234 kohaldades ei ole Euroopa Kohus pädev otsustama, kas siseriiklikud õigusnormid on ühenduse õigusega kooskõlas. Siiski saab Euroopa Kohus teha siseriikliku kohtu küsimuse sõnastusest – võttes arvesse viimase esitatud asjaolusid – järeldused ühenduse õiguse tõlgendamise kohta.(10)

36. Seetõttu järeldan ma küsimuse sõnastusest ning otsuse arutluskäigust, millega nimetatud küsimus esitati, et siseriiklik kohus palub selgitust, kas kuuenda direktiivi artiklitega 17 ja 18, artikli 28 lõike 3 punktiga d ja artikli 28 lõikega 4 on vastuolus sellised meetmed, mida põhikohtuasjas käsitletakse.

37. Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et kuuenda direktiivi artiklis 17 ja sellele järgnevatel artiklites sätestatud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja et põhimõtteliselt ei või seda kitsendada. Mahaarvamisõigust tuleb teostada viivitamata kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu suhtes.(11) Käibemaksu mahaarvamisõiguse igasugune kitsendamine mõjutab maksukoormuse taset ning seda tuleb

kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi. Seetõttu võib erandeid teha üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel.(12)

38. Enne kuuenda direktiivi jõustumist kohaldas Prantsusmaa nn ühekuulise viivituse reeglit. Poolte väidete kohaselt said Prantsusmaa maksukohustuslased kaupade eest tasutud käibemaksu tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast nimetatud reegli tõttu maha arvata alles mahaarvamisõiguse tekkimise kuule järgneval kuul. Pärast kuuenda direktiivi jõustumist lubati Prantsusmaal säilitada kõnealusest direktiivist varasem ühekuulise viivituse reegel, tuginedes kõnealuse direktiivi artikli 28 lõike 3 punktis d sisalduvale sõnaselgele erandile.

39. Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktis d sätestatud sõnaselge erand oli jõus veel 1. juulil 1993(13), kui Prantsusmaa tunnistas kehtetuks ühekuulise viivituse reegli ning võttis vastu nimetatud reegli kehtetuks tunnistamisega kaasnenud üleminekumeetmed. Seetõttu leian ma, et reformid, mille Prantsusmaa käivitas 22. juunil 1993 vastuvõetud 1993. aasta lisaeelarveseaduse nr 93?859 artikli 2 lõigetega I ja II, olid vabatahtlikud selles mõttes, et liikmesriik ei pidanud ühenduse õigust kohaldades loobuma erandist, mis põhines kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktil d.

40. Prantsuse valitsuse väidetest ilmneb, et ühekuulise viivituse reegli kohaldamise tulemusena oli riigikassa maksukohustuslastele pidevalt raha võlgu. Asjaomane võlg erines kuude lõikes, sõltudes käibemaksusummast, mille mahaarvamise õigus maksukohustuslasel konkreetset kuul tekkis. Tundub, et võlale ei kohaldatud intressi.

41. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis, et 1993. aasta lisaeelarveseaduse nr 93?859 vastuvõtmisega tunnistas Prantsusmaa kehtetuks ühekuulise viivituse reegli ja võttis vastu maksukoodeksi artiklis 271 A sisalduvad üleminekumeetmed. Asjaomasest siseriiklikust õigusest ilmneb – ja seda peab siseriiklik kohus kontrollima –, et kõnealuse reegli kehtetuks tunnistamine tähendas seda, et pärast 1. juulit 1993 tegevust alustanud maksukohustuslastele ei kohaldatud ühekuulise viivituse reeglit. Enamgi veel, nende maksukohustuslaste makstud käibemaks kuulus seega kuuenda direktiivi artiklite 17 ja 18 kohaselt viivitamata mahaarvamisele.

42. Siiski ei tunnistanud Prantsusmaa ühekuulise viivituse reegli lihtsalt kehtetuks, kuna see oleks Prantsuse valitsuse ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul toonud kaasa märkimisväärseid tagajärgi riigieelarvele. Prantsuse valitsuse ja komisjoni väidete kohaselt olid need tagajärjed tingitud asjaolust, et maksukohustuslased, kes alustasid tegevust enne 1. juulit 1993, võisid 1993. aasta juulis põhimõtteliselt maha arvata nii 1993. aasta juunis kui ka juulis makstud käibemaksu ning teha seda viivitamata vastavalt kuuenda direktiivi artiklitele 17 ja 18.

43. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märkis, et ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisega kaasnenud meetmed on erandlikud ning et need võeti vastu eesmärgiga teostada kõnealune maksureform vastavalt riigieelarve võimalustele. Nagu ilmneb Prantsuse valitsuse väidetest, on ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisest tulenevad summad tõepoolest üsna märkimisväärsed.(14) Seetõttu koostatigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul maksukoodeksi artikkel 271 A eesmärgiga hajutada asjaomase reegli kehtetuks tunnistamisest tulenev rahaline koormus mitme aasta peale.

44. Pooled toovad oma väidetes esile, et siseriiklikust õiguslikust raamistikust ilmneb, et maksukoodeksi artikli 271 A kohaselt pidid maksukohustuslased välja arvutama mahaarvatava maksusumma arvutusliku keskmise, mis põhines üldiselt 1993. aasta juulis ja sellele eelneva üheteistkümne kuu jooksul keskmiselt mahaarvataval käibemaksusummal. Kui mahaarvatava maksusumma arvutuslik keskmine oli suurem kui 10 000 franki, moodustus sellest riigikassa võlg. Siseriikliku kohtu väite kohaselt kohaldati võlale intressi ning võlg tagastati kõnealustele maksukohustuslastele kahekümne aasta jooksul, hiljem kümne aasta jooksul. Prantsuse valitsus

märkis, et 10 000 frangise piirsumma tõttu mõjutasid ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisega kaasnenud meetmed umbes 18% maksukohustuslastest.(15)

45. Käesolevas kohtuasjas tuleb Euroopa Kohtule esitada küsimus, kas Prantsusmaale kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkti d alusel kohaldatavat maksuvabastust ja selle direktiivi artiklite 17 ja 18 sõnastust võib tõlgendada nii, et need hõlmavad Prantsusmaa poolt teostatud reforme, eeskätt ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamist ja sellega kaasnenud meetmeid.

46. Hageja väidab, et ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisega kaasnenud meetmed ei võimaldanud käibemaksu viivitamata maha arvata ning et need on vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega, mis nõuab kogu sisendkäibemaksu mahaarvamist, ning kuuenda direktiivi artiklitega 17 ja 18. Enamgi veel, oma väidetes tugineb hageja olulisel määral Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas komisjon vs. Itaalia, milles kohus otsustas, et Itaalia Vabariigi kehtestatud sarnane skeem rikkus kuuenda direktiivi artikleid 17 ja 18.

47. Leian, et kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses oleva põhikohtuasja ja kohtuasja komisjon vs. Itaalia teatavad faktilised asjaolud on tõepoolest sarnased, on nimetatud kohtuasjade puhul kohaldatav õiguslik raamistik täiesti erinev. Kohtuasjas komisjon vs. Itaalia tagastas liikmesriik teatavatele maksukohustuslastele käibemaksu ülejäägi valitsuse võlakirjade emissiooni teel. Siiski ei saanud Itaalia kasutada sellist maksuvabastust nagu Prantsusmaale kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkti d alusel kohaldatav maksuvabastus ning seepärast ei olnud Itaalia võimalik õiguspäraselt kõrvale kalduda kuuenda direktiivi artiklite 17 ja 18 sätetest, kehtestades eeskirjad, mis ei lubanud maksukohustuslastel käibemaksu viivitamata maha arvata. Järelikult ei saa hageja tugineda oma argumentide toetuseks kõnealusele kohtuotsusele.

48. Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktist d tuleneva Prantsusmaale kohaldatava maksuvabastuse ulatust, siis kuigi nimetatud liikmesriik võis pärast kuuenda direktiivi jõustumist ühekuulise viivituse reegli kohaldamist vastavalt kõnealuse direktiivi artikli 28 lõike 3 punktile d selgelt ja ühetähenduslikult jätkata, ei olnud tal siiski lubatud vastu võtta uut erandit ega laiendada olemasoleva, kõnealusele sättele vastava erandi ulatust.

49. Tuginedes analoogia alusel Euroopa Kohtu arutluskäigule otsuses Norbury Developments, leian ma lisaks, et kuues direktiiv ei keela liikmesriigil kitsendada sellise erandi ulatust, nagu on sätestatud kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktis d, kuna säärase erandi kaotamine on direktiivi artikli 28 lõikega 4 taotletav eesmärk.(16) Kohtuasjas Norbury Developments kitsendas Ühendkuningriik kuuenda direktiivi alusel kohaldatava maksuvabastuse ulatust.(17) Nimetatud kohtuasjas leidis Euroopa Kohus, et kõnealuse eesmärgiga oleks vastuolus kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punkti b kitsas tõlgendus, mille kohaselt võib liikmesriik olemasoleva maksuvabastuse säilitada, kuid ei tohi seda osaliselt kaotada. Selline tõlgendus avaldaks Euroopa Kohtu arvates kahjulikku mõju kuuenda direktiivi ühtsele kohaldamisele, kuna liikmesriik võib leida, et ta on sunnitud maksuvabastuse säilitama, isegi kui ta on seisukohal, et direktiiviga sätestatud süsteemi järkjärguline kohaldamine kõnealuses valdkonnas on võimalik, kohane ja soovitatav.

50. Kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa(18) leidis Euroopa Kohus, et juhul kui liikmesriigi õigusakte muudetakse eesmärgiga kitsendada maksuvabastuse ulatust ning sellega viiakse õigusaktid kuuenda direktiivi eesmärgiga kooskõlla, siis peab asjaomane maksuvabastus selliseid õigusakte hõlmama. Nimetatud kohtuasjas, mis puudutas EÜ artikli 226 alusel esitatud hagi, leidis Euroopa Kohus, et Prantsusmaa, kes kitsendas olemasoleva maksuvabastuse ulatust, asendades käibemaksu mahaarvamise õiguse täieliku välistamise erasõidukite puhul palju piiratuma välistamisega, mis lubas käibemaksu maha arvata eranditult õppesõiduks kasutatavate sõidukite puhul, rikkus kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 2 tulenevaid kohustusi.

51. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsusest selgub, et erinevalt erandi ulatuse

kitsendamisest, mille kehtestas Prantsuse seadusandja kohtuasjas komisjon vs. Prantsusmaa ja mis tundub olevat üsna täpne ja selgepiiriline, olid ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisega kaasnenud õiguslikud meetmed palju keerulisemad ja mõjutasid maksukohustuslasi erinevalt – kui üldse – olenevalt mahaarvatava maksusumma arvutuslikust keskmisest. Seetõttu oli riigikassa hoolimata ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisest 1. juulil 1993 teatavatele maksukohustuslastele kuni 2002. aastani jätkuvalt võlgu.

52. Komisjoni väidetest selgub – ja seda peab siseriiklik kohus kontrollima –, et õigusreformid, mille Prantsusmaa vabatahtlikult(19) käivitas ja mille tulemusena tunnistati kehtetuks ühekuulise viivituse reegel ning võeti vastu selle reegli tühistamisega kaasnenud meetmed, tõid kaasa kõnealuse reegli tagajärgede järkjärgulise kõrvaldamise. Enamgi veel, nagu selgub, oleks ka ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisega kaasnenud meetmete mõju järk-järgult vähendatud ja 2002. aastal täielikult kaotatud. Selle protsessi tagajärjel alanes ajavahemikus 1993–2002 kõikide maksukohustuslaste käibemaksukoormus.

53. Komisjoni ja Prantsuse valitsuse väidete kohaselt oleks Prantsusmaa käivitatud reformi mõju seetõttu kümne aastaga vähendanud ühekuulise viivituse reegli kohaldamisest tingitud vastuolusid Prantsuse maksusüsteemi ning kuuenda direktiivi artiklite 17 ja 18 vahel, viies nii liikmesriigi õigusaktid kooskõlla kuuenda direktiivi ühe olulisema põhimõttega, nimelt käibemaksu viivitamatu mahaarvatavuse põhimõttega.

54. Veel selgub, ja seda peab siseriiklik kohus kontrollima, et nimetatud vastuolud kaotati täielikult juba 1993. aastal, kui võeti vastu 1993. aasta lisaeelarveseadus nr 93–859 esiteks seoses maksukohustuslastega, kes alustasid tegevust pärast 1. juulit 1993, teiseks seoses juhtumitega, kus maksukohustuslase mahaarvatava maksusumma arvutuslik keskmine jäi alla 10 000 frangi, ning kolmandaks seoses juhtumitega, kus riigikassa võlg maksukohustuslase ees ei ületanud 150 000 franki (22 867,35 eurot). Poolte sõnul ilmneb õigusreformidest tõepoolest, et juba 1993. aastal, kui reformid käivitati, tagastati kõikidele maksukohustuslastele, keda mõjutasid ühekuulise viivituse reegli kehtetuks tunnistamisega kaasnenud üleminekusätted, oluline osa, nimelt 25% mahaarvatava maksusumma arvutuslikust keskmisest. Järgmisena tagastati 1994. aastal 10% mahaarvatava maksusumma arvutuslikust keskmisest. Siseriiklik kohus märgib oma eelotsusetaotluses ka seda, et riigikassa võla suhtes kohaldati intressimäära.

55. Seetõttu leian ma, et kuuenda direktiivi artiklitega 17 ja 18, artikli 28 lõike 3 punktiga d ja artikli 28 lõikega 4 ei ole põhimõtteliselt vastuolus sellised meetmed, mida käsitleti põhikohtuasjas.

VI. Ettepanek

56. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunal administratif de Lyoni esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artiklitega 17 ja 18, artikli 28 lõike 3 punktiga d ja artikli 28 lõikega 4 ei ole põhimõtteliselt vastuolus sellised meetmed, mida käsitleti põhikohtuasjas.

1 – Algkeel: inglise.

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

3 – *Journal Officiel de la République Française*'i (edaspidi „JORF”) nr 143, 23.6.1993, lk 8815.

4 – JORF nr 214, 15.9.1993, lk 12883.

5 – JORF nr 89, 16.4.1994, lk 5646.

6 – JORF nr 39, 15.2.2002, lk 2968.

7 – 25. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-78/00: komisjon vs. Itaalia (EKL 2001, lk I-8195).

8 – 29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-136/97: Norbury Developments Ltd vs. Commissioners of Customs & Excise (EKL 1999, lk I-2491, punkt 19).

9 – Viidatud eespool 7. joonealuses märkuses.

10 – Vt 14. juuli 1971. aasta analoogiline otsus kohtuasjas 10/71: Ministère public luxembourgeois vs. Madeleine Muller, veuve J.P. Hein jt (EKL 1971, lk 723, punkt 7).

11 – Vt 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99: Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH vs. Finanzlandesdirektion für Steiermark ja Michael Stadler vs. Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (EKL 2002, lk I-81, punkt 42).

12 – Vt muu hulgas liidetud kohtuasjad C-177/99 ja C-181/99: Ampafrance SA vs. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire ja Sanofi Synthelabo vs. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (EKL 2000, lk I-7013, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

13 – Hoolimata kuuenda direktiivi artikli 28 lõikes 4 sätestatud esialgsest viis aastat kestvast üleminekuperioodist, mis algab 1. jaanuaril 1978, ei ole ühenduse seadusandja kaotanud artikli 28 lõike 3 punktis d sisalduvat erandit. Kuuenda direktiivi artikli 28 lõike 3 punktis d sisalduv erand, mis ei ole küll käesoleva kohtuasja jaoks ajaliselt oluline, tundub olevat säilitatud nn uuestisõnastatud käibemaksudirektiivis, vt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artiklit 372.

14 – Vt eespool punkt 28.

15 – Vt eespool punkt 28.

16 – Vt selle kohta 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-36/99: Idéal tourisme SA vs. Belgia riik (EKL 2000, lk I-6049, punkt 32) ja 7. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-240/05: Administration de l'enregistrement et des domaines vs. Eurodental (EKL 2006, lk I-11479, punkt 52).

17 – Vt kohtuotsuse punkt 20 (viidatud eespool 8. joonelauses märkuses).

18 – 14 juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C-345/99: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-4493).

19 – Vt eespool punkt 39.