

EUROOPA KOHTU OTSUS

21. september 1988*

[...]

Liikmesriigi poolt kohustuste täitmatajätmine — Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ artiklid 17–20 — Käibemaksu mahaarvamise piirang rendileantud kinnisvara puhul

Kohtuasjas 50/87,

Euroopa Ühenduste Komisjon, esindaja: komisjoni õigusnõunik Johannes F. Buhl, ühisesindaja: õigustalituse töötaja Alain Van Solinge, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis, c/o õigustalituse töötaja Georgios Kremliis, Jean Monnet' hoone, Kirchberg,

hageja,

versus

Prantsuse Vabariik, esindajad: välisministeeriumi õigusküsimuste direktoraadi ametnikud Régis de Gouttes ja Bernard Botte, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis, Prantsuse Suursaatkond, 9 boulevard Prince Henri,

kostja,

mille esemeks on taotlus kinnituse saamiseks selle kohta, et kehtestades ja jättes kehtima maksueeskirjad, mille kohaselt piiratakse teatavatel maksukohustuslastel arvata maksu sissenõutavaks muutumise ajal maha sisenditelt makstud käibemaksu, ei ole Prantsuse Vabariik täitnud EMÜ asutamislepingust tulenevaid kohustusi,

EUROOPA KOHUS,

koosseisus: president A. J. Mackenzie Stuart, kodade esimehed G. Bosco, J. C. Moitinho de Almeida ja G. C. Rodríguez Iglesias, kohtunikud T. Koopmans, U. Everling, Y. Galmot, C. N. Kakouris ja F. A. Schockweiler,

kohtujurist: Sir Gordon Slynn,

kohtusekretär: vanemametnik H. A. Rühl,

võttes arvesse kohtuistungil ja lisaks 3. märtsi 1988. aasta kohtuistungil ettekannet,

olles 25. mai 1988. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi arvamuse,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

on teinud järgmise

otsuse

[...]

1. Euroopa Ühenduste Komisjon algatas Euroopa Kohtu kantseleisse 18. veebruaril 1987 esitatud avaldusega EMÜ asutamislepingu artikli 169 alusel hagi, et saada kinnitus selle kohta, et kehtestades ja jättes kehtima maksueeskirjad, mille kohaselt piiratakse teatavatel maksukohustuslastel arvata maksu sissenõutavaks muutumise ajal maha sisenditelt makstud käibemaksu, ning eirates 17. mai 1977. aasta kuuendat nõukogu direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) (EÜT 1977, L 145, lk 1) ja eriti selle artikleid 17–20, ei ole Prantsuse Vabariik täitnud asutamislepingust tulenevaid kohustusi.

2. 9. aprilli 1979. aasta dekreediga nr 79-310, milles on sätestatud erieeskirjad rendileantud vallasvara käibemaksu mahaarvamise kohta, kehtestas Prantsuse Vabariik maksusüsteemi, mille kohaselt ettevõtjad, kes annavad rendile kinnisvara, mille nad on ostnud või ehitanud, võivad maha arvata üksnes osa käibemaksust, mis on sisse nõutud kõnealuse vara ostmisel või ehitamisel, kui selle vara rendile andmisest saadav tulu on alla ühe viieteistkümnendiku vara väärtusest. Selle dekreeidi sätteid lisati Code général des impôts'le (üldine maksuseadustik) artiklitena 233 A kuni 233 E.

3. Komisjon, kes peab Prantsuse õigusnormi kuuenda direktiiviga vastuolus olevaks, saatis 27. märtsil 1985 Prantsuse Vabariigi valitsusele kirja, milles ta palus Prantsuse valitsusel esitada oma märkused, kooskõlas EMÜ asutamislepingu artikli 169 esimese lõiguga.

4. Prantsuse valitsus ei vastanud sellele kirjale ning seega saatis komisjon talle 14. mail 1986 põhjendatud arvamuse. Prantsuse Vabariik keeldus arvamust järgimast ning siis esitas komisjon 18. veebruaril 1987 käesoleva hagiavalduse.

5. Kohtuistungis ettekandes on esitatud põhjalikum ülevaade kõnealustest siseriiklikest õigusnormidest, menetluse käigust ning poolte järeldest, väidetest ja argumentidest, mida käesolevas otsuses on nimetatud või arutatud üksnes määral, mil see on vajalik Euroopa Kohtu põhjenduste esitamiseks.

Vastuvõetavus

6. Prantsuse Vabariik väidab kaitseks, et hagiavaldus on vastuvõetamatu põhjendusel, et ainus kaebus, mille komisjon on esitanud kirjas, kus ta palus esitada märkusi, oli seotud kõnealuse dekreeidi kuuendale direktiivile mittevastavusega, ent põhjendatud arvamuses ja hagiavalduses süüdistatakse teda selles, et dekreeidi vastuvõtmisega ja kõnealuse direktiivi eiramisega rikkus ta EMÜ asutamislepingu artikleid 99 ja 100. Seoses selle muutusega vaidluse objektis ei saanud Prantsuse Vabariik kohtumenetluse algatamisele eelnevas menetluses nõuetekohaselt oma kaitseks valmistuda.

7. Komisjon väidab, et märkuste esitamist paluvas kirjas esitatud kaebust on põhjendatud arvamuses ja hagiavalduses täielikult korratud. Kuues direktiiv on võetud

vastu asutamislepingu artiklite 99 ja 100 kohaselt; põhjendatud arvamuses ja hagiavalduses piirdus komisjon märkuste esitamist paluvas kirjas tehtud kaebuse ulatuse määratlemisega, kritiseerides Prantsuse Vabariiki selle eest, et ta on võtnud vastu direktiiviga vastuolus olevad õigusnormid ning ei ole seega täitnud asutamislepingu eespool nimetatud sätetest tulenevaid kohustusi.

8. Tuleb silmas pidada, et nii märkuste esitamist paluva kirja kui põhjendatud arvamuse ja hagiavalduse põhjal on selge, et käesoleva arutelu teema on see, kas Prantsuse õigusnormid on vastuolus kuuenda direktiiviga. Kuna arutelu objekt ei ole menetluse eri etappide jooksul muutunud, on kaitseõigusi arvesse võetud.

9. Prantsuse Vabariigi esitatud vastuvõetamatuse vastuväite tuleb seega tagasi lükata.

Põhiküsimus

10. Komisjon väidab, et kuuenda direktiivi artiklitega 17–20 on kehtestatud liikmesriikide suhtes, kes annavad artikli 13 C osa punkti a kohaselt maksukohustuslastele kinnisvara rendileandmise korral valikuõiguse, kohustus lubada neil isikutel täielikult ja kohe maha arvata sisendilt makstud käibemaksu ning seda õigust ei saa piirata vastavalt sissenõutud rendile.

11. Prantsuse Vabariik väidab, et kõnealused õigusnormid on seotud rendileandmisega madalama rendi eest kui tavapäraselt turul küsitav rent, mida võimaldavad kas teatavad ettevõtjad oma tütarettevõtjatele või teatavad kohalikud omavalitsused sotsiaalsetel põhjustel spordi- või kultuuriühendustele või ettevõtjatele, et aidata neil tegevust alustada. Sellise tegevusega võib kaasneda soodustuse andmine, ent mitte võimaldada omanikul sellistel juhtudel maksu maha arvata oleks äärmiselt karm. Kõnealused õigusnormid on tema väitel vastavuses nõukogu 11. aprilli 1967. aasta direktiivi 67/227 (kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta) (EÜT 71, 14.4.1967, lk 1301) (edaspidi „esimene direktiiv“) artikliga 2; selles artiklis on sätestatud põhimõte, et ostetud vara hinda tuleb kajastada maksukohustuslase poolt rendile antava vara omahinnas.

12. Esiteks tuleb kirjeldada käibemaksusüsteemi asjaomaseid aspekte ja jooni.

13. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 1 on määratletud maksukohustuslane kui „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest“. Selle artikli lõikes 2 on lisatud, et „lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus“. Majandustegevuseks loetakse ka „materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil“.

14. Sama direktiivi artikli 17 lõikes 1 on sätestatud, et „mahaarvamisoõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal“, ning artikli 17 lõikes 2 on sätestatud, et maksukohustuslane võib ulatuses, mil kaupa ja teenuseid kasutatakse seoses tema maksustatavate tehingutega, „tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata [...] käibemaksu, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt“.

15. Eespool kirjeldatud käibemaksule omastest joontest võib järeldada, nagu Euroopa Kohus on sedastanud oma 14. veebruari 1985. aasta otsuses kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, et mahaarvamise süsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem tagab järelikult, et kogu majandustegevust, olenemata selle eesmärgist või tulemustest ning tingimused, et selle suhtes kohaldatakse käibemaksu, maksustatakse täiesti neutraalselt.

16. Eespool osutatud eeskirjade ühismõju on see, et kui puudub säte, millega liikmesriikidel lubatakse piirata maksukohustuslastele lubatud mahaarvamisoigust, tuleb seda õigust kasutada vahetult kõigi sisendiga seotud tehingutelt sissenõutavate maksude suhtes.

17. Sellised mahaarvamisoiguse piirangud mõjutavad maksukoormuse taset ning neid tuleb kohaldada kõigis liikmesriikides samal viisil. Järelikult on erandid lubatud üksnes direktiivis selgelt sätestatud juhtudel.

18. Seoses eelkõige kinnisvara rendileandmise maksustamisega, tuleks silma pidada, et kuuenda direktiiviga lubatakse liikmesriikidel maksukohustuslased maksust vabastada (artikli 12 B osa punkt b) või anda neile maksustamise suhtes valikuõiguse (artikli 13 C osa punkt a). Viimasena nimetatud juhul, millega on käesoleval juhul tegemist ja mille puhul kasutatakse maksustamise suhtes valikuõigust, on ettevõtjad, kes annavad rendile kinnisvara ja kes on kuuenda direktiivi artikli 4 tähenduses maksukohustuslased, on hõlmatud eespool nimetatud mahaarvamissüsteemiga.

19. Prantsuse õigusnormid käibemaksu mahaarvamise kohta rendileantavalt kinnisvaralt ei võimalda täielikku ja vahetut mahaarvamist, kui vara rendileandmisest saadav kogusumma on vähem kui üks viieteistkümnendik vara väärtusest. Need õigusnormid on seepärast vastuolus kuuenda direktiivi eespool nimetatud sätetega.

20. Nagu Prantsuse Vabariik on kinnitanud, on tõsi, et sellised õigusnormid on vajalikud eelkõige selleks, et tegeleda madala rendiga rendileandmisega kohalike omavalitsuste poolt ühendustele, kellel on sotsiaalsed objektid, või ettevõtjatele, kes soovivad nende piirkonnas tegevust alustada. Sellise teguviisi tulemusel lubatakse kohalikel ametiasutustel teha soodustusi, mille osaliselt kannaks riik, kui sellistel puhkudel peetakse kinni täieliku ja vahetu mahaarvamise põhimõttest.

21. Seoses sellega tuleb siiski märkida, et selleks, et tegeleda selliste olukordadega nagu Prantsuse Vabariigi osutatud olukord, on kuuenda direktiivi artikliga 20 nähtud ette kohandamissüsteem. Kui rendisumma tõttu tuleb rendileandmist käsitleda kontsessioonina ning mitte majandustegevusena direktiivi tähenduses, kohandatakse esialgu tehtud mahaarvamist ning selleks kohandamiseks ettenähtud tähtaega võib pikendada kuni 10 aastani.

22. Seoses Prantsuse Vabariigi osutatud vajadusega hoida ära maksudest kõrvalehoidumist ei saa see vajadus õigustada meetmeid, mis moodustavad direktiivist erandi, muul viisil kui direktiivi artiklis 27 sätestatud korras, ning mida Prantsuse Vabariik ei ole rakendanud.

23. Lisaks tuleb silmas pidada, et esimese direktiivi artikkel 2, mille kohaselt „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“, ei saa olla aluseks kõnealuste Prantsuse õigusnormide puhul. Selle sättega on üksnes kehtestatud mahaarvamise põhimõte ning selle suhtes kohaldatavad tingimused on nähtud ette kuuenda direktiivi eespool nimetatud sätetega.

24. Eespool öeldust järeldeb, et kehtestades ja jättes kehtima vastuolus nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiiviga maksueeskirjad, mis piiravad ettevõtjate puhul, kes annavad rendile kinnisvara, mille nad on ostnud või ehitanud, õigust arvata maha sisenditelt makstud käibemaksu, kui sellise kinnisvara rendileandmisest saadava tulu summa on vähem kui üks viieteistkümnendik selle väärtusest, on Prantsuse Vabariik eiranud asutamislepingust tulenevaid kohustusi.

Kohtukulud

25. Kodukorra artikli 69 lõike 2 kohaselt on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud. Kuna Prantsuse Vabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud jätta tema kanda.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS

otsustab:

1) Kehtestades ja jättes kehtima vastuolus nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiiviga maksueeskirjad, mis piiravad ettevõtjate puhul, kes annavad rendile kinnisvara, mille nad on ostnud või ehitanud, õigust arvata maha sisenditelt makstud käibemaksu, kui sellise kinnisvara rendileandmisest saadava tulu summa on vähem kui üks viieteistkümnendik selle väärtusest, on Prantsuse Vabariik eiranud asutamislepingust tulenevaid kohustusi.

2) Mõista kohtukulud välja Prantsuse Vabariigilt.

Mackenzie Stuart Bosco Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Koopmans Everling Galmot Kakouris Schockweiler

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 21. septembril 1988. aastal Luxembourgis.

Kohtusekretär

President

J.-G. Giraud

A. J. Mackenzie Stuart