

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

19. september 2000*

Käibemaks – Käibemaksu mahaarvamine – Erand käibemaksu mahaarvamise õigusest – Esinduskulud – Proportsionaalsus

Liidetud kohtuasjades C-177/99 ja C-181/99,

mille esemeks on Euroopa kohtule EÜ asutamislepingu artikli 177 (nüüd EÜ asutamislepingu artikkel 234) alusel Tribunal administratif de Nantes' (C-177/99) ja Tribunal administratif de Melun (C-181/99) (Prantsusmaa) esitatud taotlus, millega soovitakse saada selles kohtus pooleli olevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

Ampafrance SA

ja

Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99)

ning

Sanofi Synthelabo, varem Sanofi Winthrop SA,

ja

Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99),

eelotsust nõukogu 28. juuli 1989. aasta otsuse 89/487/EMÜ (millega lubatakse Prantsuse Vabariigil kohaldada meetet, mis kaldub kõrvale kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamist käsitleva kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 6 teises lõigust) (EÜT 1989, L 239, lk 21), kehtivuse kohta,

EUROOPA KOHUS,

(viies koda),

koosseisus: koja esimees D. A. O. Edward, kohtunikud L. Sevón, P. J. G. Kapteyn, H. Ragnemalm ja M. Wathelet (ettekandja),

kohtujurist: G. Cosmas,

kohtusekretär: vanemametnik H. A. Rühl,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Ampafrance SA, esindajad Hauts-de-Seine advokatuuri advokaadid J.-C. Bouchard ja O. Cortez,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

- Sanofi Synthelabo, esindaja finantsdirektor J.-C. Leroy,
- Prantsusmaa valitsus, esindajad välisministeeriumi õigustalituse juhataja asetäitja K. Rispal-Bellanger ja sama talituse välisasjade sekretär S. Seam,
- Euroopa Liidu Nõukogu, esindajad õigusnõunik J. Monteiro ja õigustalituse ametnik M.-J. Vernier,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad õigusnõunik E. Traversa ja õigustalituse ametnik H. Michard,

arvestades kohtuistungil ettekannet,

olles 27. jaanuari 2000. aasta kohtuistungil ära kuulanud suulised märkused, mida esitasid Ampafrance SA (esindajad J.-C. Bouchard ja O. Cortez), Sanofi Synthelabo (esindajad Hauts-de-Seine advokatuuri advokaadid B. Geneste ja O. Davidson), Prantsusmaa valitsus (esindaja S. Seam), nõukogu (esindajad J. Monteiro ja M.-J. Vernier) ja komisjon (esindaja H. Michard),

olles 23. märtsi 2000. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1. 3. detsembri 1998. aasta ja 11. mai 1999. aasta määrustega, mis saabusid Euroopa Kohtusse vastavalt 14. mail ja 17. mail 1999, esitasid Tribunal administratif de Melun (Meluni halduskohus) (C-181/99) ja Tribunal administratif de Nantes (Nantes' halduskohus) (C-177/99) EÜ asutamislepingu artikli 177 (nüüd EÜ asutamislepingu artikkel 234) alusel kumbki ühe eelotsuse küsimuse seoses nõukogu 28. juuli 1989. aasta otsuse 89/487/EMÜ (millega lubatakse Prantsuse Vabariigil kohaldada meetet, mis kaldub kõrvale kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamist käsitleva kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 6 teises lõigust) (EÜT 1989, L 239, lk 21), kehtivusega.

2. Need küsimused kerkisid esile kahes kohtuvaidluses, mille poolteks olid hagejatena ettevõtte Ampafrance SA (edaspidi „Ampafrance“) (C-177/99) ja ettevõtte Sanofi Winthrop SA, mille nimetus muutus pärast 12. mai 1998. aasta liitumistehingut nimetuseks Sanofi ja alates 18. maist 1999 nimetuseks Sanofi Synthelabo (edaspidi „Sanofi“) (C-181/99) ja mille kostjaks oli maksuamet, seoses nende ettevõtete suhtes kohaldatavate maksunõuetega, mille aluseks oli käibemaksu mahaarvamise õiguse erand selliste kulutuste osas, nagu majutuskulud, toitlustuskulud, vastuvõtukulud ja meelelahutuskulud.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusaktid

3. Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ, kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301, edaspidi „esimene direktiiv“) artikli 2 teises lõigus on sätestatud:

„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”.

4. Maksukohustuslaste sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust käsitleva 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, edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 17 lõike 2 punktis a on sätestatud:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt“.

5. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 hõlmab nn külmutamisklauslit („standstill“), millega nähakse ette enne kuuenda direktiivi jõustumist, st enne 1. jaanuari 1979 kehtinud riiklike käibemaksu mahaarvamise erandite säilitamine. See säte on sõnastatud järgmiselt:

„Hiljemalt neli aastat pärast käesoleva direktiivi jõustumist otsustab nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksускаupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

Eespool nimetatud eeskirjade jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada erandid, mis sisalduvad käesoleva direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides.“

6. Kõnealusel ajal ei olnud kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 osutatud ühenduse eeskirjad veel vastu võetud, sest nõukogus ei olnud sõlmitud kokkulepet selle kohta, milliste kulutuste osas võiks olla mõeldav erand käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisest.

7. Kuuenda direktiivi artiklis 27 on sätestatud:

„1. Nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Maksustamismenetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada lõpptarbimisetapil tasumisele kuuluvat maksusummat, välja arvatud tühises ulatuses.

2. Liikmesriik, kes soovib lõikes 1 nimetatud meetmeid rakendada, teatab neist komisjonile ja esitab talle kogu asjakohase teabe.
3. Komisjon teatab kavandatavatest meetmetest teistele liikmesriikidele ühe kuu jooksul.
4. Nõukogu otsus loetakse vastu võetuks, kui kahe kuu jooksul pärast teiste liikmesriikide teavitamist eelmises lõigus sätestatud korras ei ole komisjon ega ükski liikmesriik taotlenud, et nõukogu kõnealuse küsimuse läbi vaataks.
5. ...“

Siseriiklikud õigusaktid

8. Prantsusmaal kehtestati käibemaksu mahaarvamise õigusest tehtav erand seoses majutus-, toidlustus-, vastuvõtu- ja meelelahutuskuludega järk-järgult ajavahemikul 1967-1979.
9. Enne kuuenda direktiivi jõustumiskuupäeva, 1. jaanuari 1977 kehtinud eeskirjad, mis välistasid käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamise teatavate kaupade ja teenuste puhul, olid sätestatud 27. juuli 1967. aasta dekreeedi nr 67-604 artiklites 7 ja 11 (JORF, 28.7.1967, lk 7541, edaspidi „dekreet nr 67-604“).
10. Selle dekreeedi artiklis 7 on sätestatud:

„Maha arvata ei ole lubatud käibemaksu, mis on seotud ettevõtte juhtkonna ja töötajate majutamise ja ööbimisega seotud kuludega.

See keeld ei hõlma samas käibemaksu, mis on seotud kuludega selleks, et võimaldada palgatöötajatel tasuta ööbimist ohutuse tagamiseks või tööstus- või kaubandusüksuse või ehitusplatsi valvamiseks.“
11. Dekreeedi nr 67-604 artiklis 11 on sätestatud:

„Maha arvata ei ole lubatud käibemaksu, mis on seotud ettevõtte juhtide ja töötajate isiklike vajaduste rahuldamisega, eeskätt vastuvõtu-, toidlustus- ja meelelahutuskuludega.

See keeld ei hõlma samas kulusid, mis on seotud:

kaupadega, mille näol on tegemist põhivahenditega ja mille eesmärgiks on töökohal töötajate vajaduste kollektiivne rahuldamine;

ettevõtte poolt töötajatele antava töö- või kaitseriietusega.“
12. Pärast kuuenda direktiivi jõustumist vastuvõetud 29. detsembri 1979. aasta dekreeedi nr 79-1163 (JORF, 31. detsember 1979, lk 3333, edaspidi „dekreet nr 79-1163“) artikliga 25 asendati üldise maksuseadustiku II lisa artikkel 236 järgmisega:

„Maha ei ole lubatud arvata käibemaksu, mis on võetud kaupadelt või teenustelt, mida kasutavad kolmandad isikud, ettevõtte juhtkond või töötajad, nagu majutus-

või ööbimiskulud, vastuvõtu-, toitlustus- ja meelelahutuskulud või muud kulud, mis on otseselt või kaudselt seotud lähetuste või kohalviibimisega.

See keeld ei hõlma samas töö-ja kaitseriieust, töötajatele töökohtades kättesaadavaks tehtud ruume ja vahendeid ning palgatööjõu tasuta majutust töökohal ohutuse või järelevalve tagamiseks.“

13. 3. veebruari 1989. aasta kohtuotsuses ettevõtte Compagnie Alitalia kohta (edaspidi „Alitalia kohtuotsus“) leidis Conseil d'État, et dekreeidi nr 79-1163 artikkel 25 tuleb kuulutada kehtetuks selles osas, et sellega keelatakse käibemaksu mahaarvamine kõikidelt kolmandate isikute kasutatud kaupade ja teenuste puhul, „arvestamata nõuet, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatud olemasolevate erandite kohaldamisala ei või laiendada“.

14. Pärast Alitalia kohtuotsuse tegemist esitas Prantsusmaa valitsus 13.aprilli 1989. aasta kirjas nõukogule kuuenda direktiivi artikli 27 lõike 1 alusel taotluse selleks, et kohaldada „kuni kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 sätete lõpliku jõustumiseni erandit mainitud direktiivis sätestatud nõuetest, võttes oma õigussüsteemi raames vastu õigusakti, millega välistatakse majutus-, toitlustus-, vastuvõtu- ja meelelahutuskuludega seotud käibemaksu mahaarvamine“.

15. Prantsusmaa valitsus väitis järgmist:

„Selle erimeetme eesmärgiks on mitte võimaldada maksudest kõrvalehoidmist ja maksustamise vältimist, mis võivad tuleneda sellest, et arvatakse maha maksud, mis on seotud kuludega, mille puhul on sisuliselt tegemist lõpptarbimisega. Sellist maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise ohtu tuleb hinnata kõrgeks, sest ettevõtetal tekib kiusatus võtta mitterahaliste eelistena või kingitustena enda kanda maksuvabasid lõpptarbimiskulusid ja mitte teha nõuetekohaselt vahet ettevõtte juhtkonna ja töötajate ning kolmandate isikutega seotud kuludel.

Samas ei kohaldata mainitud väljaarvamist:

- kulude suhtes, mis maksukohustuslane on kandnud seoses majutuse, toidu ja joogiga, mida ta pakub tasu eest;
- kulude suhtes, mis on seotud majutusega, mida tasuta pakutakse turva-, hooldus- või järelevalvetöötajatele ehitusplatsidel või äriruumides;
- kulude suhtes, mis maksukohustuslane on kandnud oma lepingu- või seadusjärgsete kohustuste täitmisel oma klientide ees (näiteks lennukompanii kantavad reisijate majutus- ja toitlustuskulud seoses nende pikaajalise viibimisega lennujaamas)“.

16. 28. juulil 1989 võttis nõukogu vastu otsuse 89/487/EMÜ. Selle otsuse teises ja kolmandas põhjenduses on sätestatud:

„...kirjas, mille komisjon sai kätte 17. aprillil 1989, palus Prantsuse Vabariik luba kehtestada kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teisest lõigust kõrvalekalduv erimeede;

...teatavad tarded maksukohustuslasele, mis on seotud eelkõige tema esinduskuludega, arvatakse Prantsusmaal mahaarvamisõiguse kohaldamisalast välja kooskõlas kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõiguga; selle meetme eesmärk on jätta muud majutuse, toitlustuse, vastuvõttude ja meelelahutusega seotud kulud välja eelnevalt makstud käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast, et ära hoida maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist; see väljajätmine ei käsitle kulusid, mis maksukohustuslane on kandnud seoses majutuse, toidu ja joogiga, mida ta pakub tasu eest, kulutusi majutusele, mida tasuta pakutakse turva-, hooldus- või järelevalvetöötajatele ehitusplatsidel või äriruumides, ega kulusid, mis maksukohustuslane on kandnud oma lepingu- või seadusjärgsete kohustuste täitmisel oma klientide ees;“

17. Otsuse 89/487/EMÜ artiklis 1 on sätestatud:

„1. Erandina kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teisest lõigust lubatakse Prantsuse Vabariigil käesolevaga ajutiselt ja seni, kuni jõustuvad ühenduse eeskirjad, millega määratakse kindlaks nimetatud lõike esimeses lõigus osutatud kulude käsitlemine, arvata eelnevalt makstud käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast välja majutuse, toitlustuse, vastuvõttude ja meelelahutusega seotud kulud.

2. Lõikes 1 osutatud väljaarvamist ei kohaldata:

- kulude suhtes, mis maksukohustuslane on kandnud seoses majutuse, toidu ja joogiga, mida ta pakub tasu eest;
- kulude suhtes, mis on seotud majutusega, mida tasuta pakutakse turva-, hooldus- või järelevalvetöötajatele ehitusplatsidel või äriruumides;
- kulude suhtes, mis maksukohustuslane on kandnud oma lepingu- või seadusjärgsete kohustuste täitmisel oma klientide ees.“

18. Pärast otsuse 89/487/EMÜ vastuvõtmist muutis Prantsusmaa valitsus oma 14. detsembri 1989. aasta dekreedid (JORF, 15.12.1989, lk 15578) artikliga 4 maksude üldseadustiku II lisa artiklit 236. Uues redaktsioonis on selles artiklis sätestatud:

„... Ajutise meetmena jäetakse eluaseme-, toitlustus-, vastuvõtu- ja meelelahutuskuludega seotud käibemaks mahaarvamisõiguse kohaldamisalast välja.

Samas ei kohaldata seda väljajätmist:

- kulude suhtes, mis maksukohustuslane on kandnud seoses majutuse, toidu ja joogiga, mida ta pakub tasu eest;
- kulude suhtes, mis on seotud majutusega, mida tasuta pakutakse turva-, hooldus- või järelevalvetöötajatele ehitusplatsidel või äriruumides;
- kulude suhtes, mis maksukohustuslane on kandnud oma lepingu- või seadusjärgsete kohustuste täitmisel oma klientide ees.“

Põhikohtuasi

Kohtuasi C-177/99

19. Ampafrance kannab oma tegevuse käigus mitmesuguseid majutus-, toitlustus-, vastuvõtu- ja meelelahutuskulusid. Ettevõtte on 1993. aasta juunis maha arvanud nii oma töötajate kui kolmandate isikute majutus-, toitlustus-, vastuvõtu- ja meelelahutuskulude pealt arvestatud käibemaksu.

20. 30. novembril 1993 saatis maksuamet Ampafrance'ile teatise, milles nõutakse 252 086 Prantsuse frangi tasumist, mis vastab ülalmainitud kulude pealt mahaarvatud käibemaksule. See nõue põhines üldise maksuseadustiku II lisa artiklil 236, millega võeti Prantsusmaa õigusesse üle otsus 89/487/EMÜ, millega arvati majutus-, toitlustus-, vastuvõtu- ja meelelahutuskulud käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast välja.

21. Ampafrance vaidlustas talle esitatud maksuteatise, kuid see kaebus lükati Maine-et-Loire'i maksuameti poolt tagasi. Seejärel esitas Ampafrance selle otsuse vastu hagi Tribunal administratif de Nantes'le

22. Oma hagiavalduses nõudis Ampafrance 1993. aasta juunis teostatud tehingutelt arvestatud ja tasutud käibemaksusumma tagastamist ning täiendavalt seda, et Euroopa Kohtule esitataks eelotsuse küsimus otsuse 89/487/EMÜ kehtivuse kohta.

Kohtuasi C-181/99

23. 1995. aastal esitas maksuamet samuti üldise maksuseadustiku II lisa artikli 236 alusel Choay, Millot Solac ja Clin Midy laboratooriumidele maksuteatiseid, nõudes vastavalt Choay laboratooriumi puhul 260 254 Prantsuse frangi, Millot Solac laboratooriumi puhul 661 796 Prantsuse frangi ja Clin Midy laboratooriumi puhul 635 422 Prantsuse frangi tasumist, mis vastas käibemaksusummadele, mida mainitud laboratooriumid olid maha arvanud oma varustajate ja klientidega seoses tehtud vastuvõtukuludel 1993. aasta novembri ja detsembri jooksul.

24. Pärast seda kui Vald-de-Marne'i maksuameti juhataja otsusega lükati mainitud nõuete vaidlustamisavaldused tagasi, esitas Choay, Millot Solac ja Clin Midy õigused ja kohustused ülevõtnud ettevõtte Sanofi nende otsuste vastu Tribunal administratif de Paris'le hagi. Pärast Tribunal administratif de Meluni loomist anti see hagi edasi sellele territoriaalselt pädevale kohtule.

25. Tribunal administratif de Melunis väitis Sanofi eeskätt, et otsus 89/487/EMÜ, millel põhineb üldise maksuseadustiku II lisa artikkel 236, on kehtetu. Selle väite toetuseks esitas ta viis kehtetuks tunnistamise põhjust, millest neli lükati kohtu poolt tagasi. Viienda põhjusena tõi Sanofi välja, et otsus 89/487/EMÜ rikub ühenduse proportsionaalsuse põhimõtet.

Eelotsuse küsimused

26. Kohtuasjas C-177/99 otsustas Tribunal administratif de Nantes peatada menetlus ja esitada Euroopa Kohtule järgmine küsimus:

„Arvestades, et kohtuvaidluse lahendamise seisukohalt on oluline välja selgitada, kas Euroopa Ühenduste Nõukogu 28. juuli 1989. aasta otsuse sätted, millega lubatakse Prantsusmaa valitsusel mitte kohaldada Euroopa Ühenduste Komisjoni 17. mai 1977. aasta kuuendas direktiivis 77/388/EMÜ sätestatud nõuet varasemate eeskirjade säilitamise kohta ning kohaldada kolmandate isikute suhtes põhimõtet, mille kohaselt jäetakse käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast välja majutus-, toitlustus-, vastuvõtu- ja meelelahutuskuludelt arvestatud käibemaks, vastavad ühelt poolt kuuenda direktiivi eesmärkidele, eriti arvestades selle artiklit 27, kus on sätestatud, et „nõukogu võib komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt anda liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist“ ja teiselt poolt maksundusliku eesmärgi ja selle saavutamiseks võetavate meetmete proportsionaalsuse põhimõttele; üksnes sellele seni lahenduseta küsimusele antav vastus võimaldab otsustada, kas hagi toodud väited on põhjendatud“.

27. Kohtuasjas C-181/99 sedastas Tribunal administratif de Melun, et:

„... vastab tõele, et ajutise loa andmist selleks, et jätta kõikidelt majutus-, toitlustus-, vastuvõtu- ja meelelahutuskuludelt arvestatud käibemaks välja käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast, ei põhjendata selliste kuludega seoses tuvastatud süstemaatiliste maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimisega, vaid selle aluseks on kahtlustused, mis põhinevad selliste kulude ebamäärasel staatusel, mis võimaldab nende puhul hõlpsasti selliseid rikkumisi toime panna; kuigi ametivõimud peavad sellele vaatamata sellist [mainitud kuludega seotud käibemaksu] väljajätmisega [käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast] seotud meetme süstemaatilist kasutamist põhjendatuks seetõttu, et selliste kulutuste majandusliku iseloomu kontrollimiseks on keeruline sisse seada tõhusat kontrollimehhanismi, tuleb silmas pidada, et sellist dokumentaalset või kohapealset kontrolli teostab üldise maksuseadustiku artikli 39 lõike 5 punktide b ja f sätete kohaselt vastavate kulude mahaarvamisest ettevõtte maksu või tulumaksuga maksustatavatest tuludest maksuamet, kelle üle teostab kohtulikku järelevalvet maksukohus ning vastavad meetodid peaks olema ülekantavad vaatamata käibemaksu deklareerimise ja kogumise korra erinevustele; seatud eesmärki on võimalik saavutada mahaarvatavate maksusummade kindlasummalise piiranguga; samuti, pidades silmas, et selle väljajätmisega seotud meede, mis on üldise ja absoluutse ulatusega, ei võimalda maha arvata käibemaksu, mis on seotud kuludega, mille selgelt majanduslikku iseloomu ei ole vaidlustatud ning seetõttu on alust kahelda, kas see meede on rangelt võttes vajalik ja proportsionaalne võrreldes seatud eesmärgiga, mille huvides Prantsusmaale vastav väljajätmisõigus [otsusega 89/487/EMÜ] jäeti...“.

28. Seetõttu on kohus otsustanud:

„...peatada menetlus vaidlusaluste maksunõuete osas, kuni Euroopa Kohus teeb otsuse nõukogu otsuse [89/487/EMÜ] kehtivuse kohta seoses vastavusega proportsionaalsuse põhimõttele...“.

29. Viienda koja esimehe 19. novembri 1999. aasta otsusega liideti mõlemad kohtuasjad suulise menetluse ja kohtuotsuse tegemise eesmärgil.

Eelotsuse küsimuste arutelu

30. Eelotsuse küsimustega küsivad siseriiklikud kohtud Euroopa Kohtult sisuliselt, kas otsus 89/487/EMÜ on kehtiv.

31. Enne otsuse 89/487/EMÜ kehtivuse kontrollimist tuleb kindlaks teha selle otsuse ulatus.

Otsuse 89/487 ulatus

32. Põhikohtuasja hagejate väitel tuleneb Prantsusmaa valitsuse esitatud väljajätmistootlust hõlmava otsuse 89/487/EMÜ sõnastusest, et sätestatud väljajätmine on üldise ulatusega ja hõlmab kõiki majutus-, vastuvõtu-, toitlustus- ja meelelahutuskulusid, tegemata nende vahel vahet selle põhjal, kas need kulud on seotud ettevõtte juhtkonna, töötajate või ettevõtte suhtes kolmandate isikutega, samuti selle põhjal, kas tegemist on majanduskulude või isiklike vajaduste rahuldamisega seotud kuludega. Seetõttu, kui Euroopa Kohus peaks otsustama, et otsus 89/487/EMÜ on kehtetu, ei saaks Prantsusmaal üldse kohaldada selliste kulude käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast väljajätmist.

33. Prantsusmaa valitsuse ja komisjoni väitel on Prantsusmaa valitsuse esitatud väljajätmistootlust hõlmava otsuse 89/487/EMÜ ulatus, kuigi see käsitleb majutus-, vastuvõtu-, toitlustus- ja meelelahutuskulusid üldiselt, tegelikkuses siiski piiratum ja hõlmab üksnes ettevõtte suhtes kolmandate isikutega seotud majutus-, vastuvõtu-, toitlustus- ja meelelahutuskulusid. Selline piirav tõlgendus põhineb nende väitel Alitalia kohtuotsusel, milles Conseil d'État leidis, et dekreedid nr 79-1163 artikkel 25 on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 sätetega üksnes sedavõrd, kuivõrd sellega jäetakse käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast välja ettevõtte suhtes kolmanda isikuga seotud majutus-, vastuvõtu-, toitlustus- ja meelelahutuskulud.

34. Tuleb meenutada, et vastavalt käibemaksusüsteemi olemuslikule põhimõttele, mis tuleneb esimese ja kuuenda direktiivi artiklist 2, kohaldatakse käibemaksu iga tootmis- või jaemüügitehingu suhtes, kusjuures vahetult makstud sisendkäibemaks arvatakse maha (6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 16). Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub kuuenda direktiivi artiklis 17 ja sellele järgnevates artiklites sätestatud mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. Mahaarvamisoigust tuleb kohaldada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu suhtes (vt eeskätt ülalmainitud BP Soupergaz kohtuotsust, punkt 18 ja 21. märtsi 2000. aasta otsust liidetud kohtuasjades C-110/98 kuni C-147/98: Gabalfrisa e.a., EKL 2000, lk I-1577, punkt 43). Igasugune käibemaksu mahaarvamisoiguse piiramine mõjutab maksukoormuse taset ja seda piiramist tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi. Seetõttu võib erandeid teha üksnes direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel (ülalmainitud BP Soupergaz, punkt 18).

35. Sellises raamistikus tuleb anda hinnang, millise ulatusega on otsus 89/497/EMÜ, mis võeti vastu kuuenda direktiivi artikli 27 alusel, mille kohaselt liikmesriigile võib anda

loa võtta erimeetmed kuuenda direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksustamismenetlust või ära hoida teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist.

36. Selle otsusega anti Prantsuse Vabariigile õigus teha erand kuuenda direktiivi sätetest mainitud direktiivi artiklis 17 sätestatud üldise käibemaksu mahaarvamise õiguse osas.

37. Kuivõrd see otsus põhineb kuuenda direktiivi artiklil 27, tuleb silmas pidada, et vaatamata Prantsuse Vabariigile antud erandi tegemise õiguse üldisele sõnastusele, antakse otsusega 89/487/EMÜ Prantsusmaale õigus võtta oma õigusesse üle erandid seoses majutus-, vastuvõtu-, toitlustus- ja meelelahutuskuludelt arvestatava käibemaksuga, mida selle riigi õigusaktides kuuenda direktiivi jõustumise hetkel varasemalt ei olnud sätestatud.

38. Selline tõlgendus põhineb kuuenda direktiivi artikli 27 sõnastusel, mis hõlmab mõistet „võtta [erimeetmed]“ ja mida tuleb tõlgendada koosmõjus artikli 17 lõike 6 teise lõiguga, mille kohaselt liikmesriigid võivad säilitada erandid, mis sisalduvad kuuenda direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides.

39. Sellega seoses tuleb mainida, et enne kuuenda direktiivi jõustumist kehtinud erandid käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisest säilisid pärast direktiivi jõustumist muutumatu kujul Prantsusmaa õiguses, mis lisaks laiendas mahaarvamiseõiguse kohaldamisala teatavatele täiendavatele olukordadele. Seejuures tuleb kulusid, mis olid käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast dekreedid nr 67-604 alusel välja jäetud, käsitleda kulusidena, millele laieneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud „standstill“ klausel.

40. Otsusega 89/487/EMÜ sätestatud erand hõlmab tegelikkuses ühelt poolt ettevõtte suhtes kolmandate isikutega seotud majutus-, vastuvõtu-, toitlustus- ja meelelahutuskulusid, millele ei osutatud dekreedis nr 67-604 ja teiselt poolt samalaadseid kulusid, mis on seotud ettevõtte juhtkonna ja töötajatega ning millele ei laienenud dekreedid nr 67-604 alusel tehtav väljajätmine. Seejuures tuleb märkida, et dekreedid nr 67-604 kohaselt jäeti käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast välja ettevõtte juhtkonna või töötajate majutuskulud, eristamata nende hulgas ettevõtte- või isiklike vajaduste rahuldamiseks mõeldud kulusid, samuti ka ettevõtte juhtkonna või töötajate isiklike vajaduste rahuldamiseks mõeldud vastuvõtu-, toitlustus- ja meelelahutuskulud.

41. Olles sel viisil täpsustanud otsuse 89/487/EMÜ ulatuse, tuleb järgnevalt välja selgitada, nagu seda on taotlenud siseriiklik kohus, kas see otsus on proportsionaalsuse põhimõtet silmas pidades kehtiv.

Otsuse 89/487 kehtivus

42. Esiteks tuleb sedastada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub proportsionaalsuse põhimõtte ühenduse õiguse üldpõhimõtete hulka (vt eeskätt 11. juuli 1989. aasta otsust kohtuasjas 265/87: Shröder, EKL 1989, lk 2237, punkt 21), seejuures võib ühenduse institutsioonide õigusaktide kehtivust kontrollida, lähtudes vastavusest sellele üldisele õiguspõhimõttele (15. aprilli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-27/95: Bakers of Nailsea, EKL 1997, lk I-1847, punkt 17).

43. Sellega seoses tuleks välja selgitada, kas otsuses 89/487/EMÜ sisalduvad sätted on vajalikud ja asjakohased seatud konkreetse eesmärgi saavutamiseks ja kas need sätted mõjutavad võimalikult vähesel määral kuuendas direktiivis sätestatud eesmärke ja põhimõtteid.

44. Ampafrance ja Sanofi, kelle arvates otsus 89/487/EMÜ on kehtetu, väidavad esiteks, et otsusega kohaldatavad meetmed maksust kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise vastu võitlemiseks on ebaproportsionaalsed, kuivõrd nendega sätestatakse üldine ja süstemaatiline erand käibemaksu mahaarvamise õigusest, mis põhineb kahtlusel, et asjaomaste kulude mitmetine olemus (erakulud ja majanduskulud) võib kaasa tuua maksust kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise ohu. Mainitud ettevõtete väitel tuleb pidada ebaproportsionaalseks meetmeid, millega välistatakse käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast teatavad kulud, tuues ettekäändeks maksust kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise vastu võitlemise, ilma vajaduseta seejuures tõendada, et selline reaalne oht eksisteerib ja jätmata maksukohustuslasele võimalust tõendada, et teatavate kulude puhul ei ole tegemist maksust kõrvalehoidmisega ega maksustamise vältimisega, kuivõrd need kulud on majanduskulud.

45. Ampafrance lisab, et vastavalt 29. mai 1997. aasta otsusele C-63/96: Skripalle, EKL 1997, lk I-2847, punkt 30, ei saa nõukogu lubada selliste siseriiklike erandite tegemist, mis on suunatud kuuenda direktiivi artiklis 27 konkreetset mainimata eesmärkide saavutamiseks. Taotledes nõukogult kuuenda direktiivi eeskirjadest erandi tegemise luba, ei püüdnud Prantsusmaa ametiasutused võidelda maksust kõrvalehoidmisega ja maksustamise vältimisega, vaid rakendada mehhanismi, mis võimaldaks neil loobuda välja selgitamast, kas teatavate kulude näol on tegemist ettevõtluskuludega või mitte.

46. Teiseks väidavad Ampafrance ja Sanofi, et otsus 89/487/EMÜ on vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega seetõttu, et eesmärki, mille saavutamisele see otsus on suunatud, on võimalik täita teiste meetmetega, mis mõjutavad kuuendas direktiivis sätestatud põhimõtteid ja eesmärke vähemal määral. Nende väitel hõlmab Prantsusmaa õigus teisi meetmeid, mis võimaldavad tõhusalt võidelda maksust kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimisega seotud probleemidega ja mis on maksukohustuslase jaoks vähem piiravad kui vaidlusaluste kuludega seotud käibemaksu üldine ja süstemaatiline väljajätmine käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast.

47. Põhikohtuasja hagejad rõhutavad selles osas esiteks, et Prantsusmaa õiguses oli juba varasemalt olemas säte, millega ei lubatud käibemaksu maha arvata maksukohustuslase isiklike kulude puhul. Üldise maksuseadustiku II lisa artikli 230 lõikes 1 on sätestatud, et käibemaksu, mis on arvestatud sellistelt kaupadelt ja teenustelt, mida maksukohustuslased omandavad või saavad iseenda vajadusteks, on lubatud maha arvata vaid juhul, kui need kaubad ja teenused on „vajalikud“ ettevõtluse jaoks.

48. Ampafrance väidab samuti, et Prantsusmaa õigussüsteem hõlmab asjaomaste kulude tõhusat kontrollisüsteemi, see tähendab süsteemi, mis hõlmab kohustust esitada üldkulude üksikasjalik ülevaade (vorm nr 2067), mis lisatakse iga-aastasele majandusaruandele. See ülevaade hõlmab viit üldkulude liiki, sealhulgas ka toitlustus- ja meelelahutuskulusid.

49. Seejärel rõhutavad põhikohtuasja hagejad, et Prantsusmaa õiguses ettevõtetmaksu käsitlevate sätete (üldise maksuseadustiku artikkel 39.1.1) kohaselt on lubatud äriotstarbelisi majutus-, toitlustus-, vastuvõtu- ja meelelahutuskulusid arvata maha ettevõtetmaksuga maksustatavast tulust, kui on võimalik tõestada, et need kulud on tehtud ettevõtte huvides. Kohtuasja C-181/99 edasisaatmismäärusest ilmneb, et selliste kulude mahaarvamisel maksustatavast tulust kontrollivad maksuameti talitused maksukohtuniku järelevalve all dokumentaalselt või kohapeal nende kulude ametkondlikku iseloomu.

50. Ja lõpuks väidab Sanofi, et otsuse 89/487/EMÜ neljandast põhjendusest ilmneb, et Prantsuse Vabariigile antakse luba võtta erimeetmeid kuuendast direktiivi käibemaksu mahaarvamise õigusega seotud eeskirjadest kõrvalekaldumiseks vaid ajutiselt ja seni, kuni jõustuvad ühenduse eeskirjad, millega määratakse kindlaks kulud, mille osas ei saa käibemaksu maha arvata. Nõukogu suutmatust võtta vastu kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimeses lõigus ettenähtud õigussätteid on selle ajutise olukorra väidetavalt põlistanud ning seetõttu on tehtud erand seatud eesmärgiga võrreldes paratamatult ebaproportsionaalne.

51. Prantsusmaa valitsus, nõukogu ja komisjon ei nõustu esitatud väidetega.

52. Esiteks väidavad nõukogu ja Prantsusmaa valitsus, et otsus 89/487/EMÜ on piisavalt põhjendatud ka sõltumata süstemaatilise maksust kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise kavatsusest või olemasolust. Juba oma loomu tõttu on majutus-, vastuvõtu-, toitlustus- ja meelelahutuskulusid võimalik kasutada maksust kõrvalehoidmiseks ja maksustamise vältimiseks, sest nende kuludega kaasneb oht, et neid kasutatakse maksuvabaks lõpptarbimiseks, mida maksuametil on keeruline kontrollida, sest ei ole lihtne kindlaks teha, kas sellised kulud on seotud ettevõtlus- või isiklike vajaduste rahuldamisega. Seetõttu on asjakohane, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 esimene lõige sätestab, et vastuvõetavad ühenduse õigusaktid välistavad igal juhul käibemaksu mahaarvamise selliste kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, nagu luksus-, lõbustus- ja meelelahutuskulud.

53. Teiseks on Prantsusmaa valitsus, nõukogu ja komisjon seisukohal, et tehtav erandi näol käibemaksu mahaarvamise õigusest ei ole tegemist ebaproportsionaalse meetmega eesmärgi valguses, milleks on võitlus kuuenda direktiivi artiklis 27 mainitud maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimisega, kuivõrd antud juhul on tulumaksu mahaarvamisest tehtav erand sõnaselgelt piiratud olukordadega, kus on olemas tegelik maksust kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise oht, see tähendab olukordadega, kus ei ole võimalik kindlaks määrata, kas tegemist on majandus- või isiklike kuludega.

54. Sellega seoses väidavad Prantsusmaa valitsus ja komisjon, et oma taotluses erandi tegemiseks on Prantsusmaa ametiasutused piiranud selle käibemaksu mahaarvamise õigusest tehtava erandi ainult selliste kuludega, mille puhul on olemas tõsine maksust kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise oht, kuivõrd taotletavat käibemaksu mahaarvamise õigusest tehtavat erandit ei kohaldata kolmel juhul, kui sellise maksust kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise oht puudub. Samadest põhjendustest lähtub ka nõukogu, väites, et otsus 89/487/EMÜ, mis sõnastuselt järgib Prantsusmaa taotlust, vastab Euroopa Kohtu sõnastatud proportsionaalsuse nõuetele kasutatavate meetmete ja taotletava eesmärgi suhtes.

55. Ja lõpuks väidavad nõukogu ja Prantsusmaa valitsus, et otsuses 89/487/EMÜ osutatud erandi näol käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisest on tegemist seatud eesmärgi saavutamiseks vajaliku meetmega. Nõukogu tunnistab, et võimalik on võtta ka teisi meetmeid, nagu lubatud mahaarvamise kindlasummaline piiramine. Samas ei pea nõukogu sellist meedet tõhusaks, sest see võib maksukohustuslasi rahaliselt mõjutada väga vähesel määral, kui kindlaksmääratud summa on väga madal, vastupidisel juhul, kui mainitud summa on liiga kõrge, ei võimalda selline meede saavutada seatud eesmärki. Prantsusmaa valitsus väidab omalt poolt, et erand käibemaksu mahaarvamise kohaldamisest seoses majutus-, vastuvõtu-, toitlustus- ja meelelahutuskuludega on vajalik selleks, et saavutada kuuenda direktiivi artiklis 27 osutatud eesmärki, mis on seotud võitlusega maksust kõrvalhoidmise ja maksustamise vältimisega, kuivõrd ei ole olemas muid rahuldavaid meetmeid, mis võimaldaks kontrollida kõnealuste kulude laadi.

56. Mis puutub väitesse, et käibemaksu mahaarvamisest tehtav erand on põhjendatud sellega, et ei ole võimalik tõhusalt kontrollida, kas vaidlusaluste kulude näol on tegemist majanduskuludega või mitte ja seega on selle erandi eesmärgiks võitlus maksust kõrvalhoidmise ja maksustamise vältimisega, siis tuleb nõustuda, et võib osutada keeruliseks liigitada selliseid kulusid, nagu majutus-, toitlustus-, vastuvõtu- ja meelelahutuskulusid selgelt isiklikeks ja majanduslikeks, seda isegi siis, kui neid kulusid kantakse ettevõtte tavapärase tegevuse käigus. Samuti tuleb nõustuda sellega, et võib olla olemas teatav maksust kõrvalhoidmise ja maksustamise vältimise oht, millega saab põhjendada selliseid erimeetmeid, nagu kuuenda direktiivi artikli 27 kohaselt lubatavad meetmed. Kuid seejuures ei ole sellist ohtu juhul, kui objektiivsete andmete põhjal ilmneb, et kulud on rangelt majandusliku iseloomuga.

57. Seetõttu ei saa toetada käesoleva otsuse punktides 53 ja 54 toodud Prantsusmaa valitsuse, nõukogu ja komisjoni esitatud väiteid. Tuleb tunnistada, et vaatamata otsuse 89/487/EMÜ artikli 1 lõikes 2 sätestatud erandi kolmele erijuhule, annab see säte Prantsuse Vabariigile õiguse mitte lubada majandusettevõtjatel käibemaksu mahaarvamist selliste kulude puhul, mille rangelt majanduslikku laadi ettevõtjad on suutelised tõendama.

58. Sellest tuleneb, et otsusega 89/487/EMÜ lubatud käibemaksu mahaarvamise süsteemi kohaldamine võib tekitada olukorra, kus ei lubata ettevõtjate ametkondlike kuludega seotud käibemaksu mahaarvamist ning kus seega maksustatakse käibemaksuga ettevõtja teatavaid vahetarbimise liike, mis on vastuolus käibemaksu mahaarvamise õiguse põhimõttega, mille eesmärgiks on tagada selle maksu neutraalsus.

59. Mis puutub taotletud käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamise erandi vajalikkust, siis tuleb ühelt poolt märkida, et otsuses 89/487/EMÜ ei ole osutatud, millistel põhjustel on Prantsusmaa valitsuse taotletud erand vajalik selleks, et hoida ära teatavat maksust kõrvalhoidmist või maksustamise vältimist.

60. Teiselt poolt tuleb meenutada, et selleks, et käibemaksusüsteemi käsitlev ühenduse õigusakt oleks kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega, peavad selles hõlmatavad sätted olema vajalikud selles õigusaktis seatud konkreetse eesmärgi saavutamiseks ja mõjutama võimalikult vähesel määral kuuendas direktiivis sätestatud eesmarke ja põhimõtteid.

61. Meedet, mis seisneb põhimõtteliselt kõikide majutus-, vastuvõtu-, toitlustus- ja meelelahutuskulude väljajätmises käibemaksusüsteemi ühe aluspõhimõttena kuuenda direktiiviga sätestatud käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast, samas kui siseriiklikus õiguses on võimalik ette näha või juba olemas asjakohased meetmed, mis mõjutavad seda põhimõtet vähemal määral, kui meede, mis hõlmab teatavate kulude väljajätmist käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisalast, ei saa käsitleda vajaliku meetmena võitluseks maksust kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks.

62. Kuigi Euroopa Kohus ei pea vajalikuks teha otsust maksust kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimisega võitlemiseks võetavate teiste võimalike meetmete asjakohasuse kohta, nagu lubatud mahaarvamiste kindlasummaline piirang, või kontrollimeetmed, mille eeskujuks on tulumaksu või ettevõtetmaksu valdkonnas rakendatavad meetmed, tuleb märkida, et ühenduse õiguse praeguses arengujärgus on riikliku õigusakti näol, millega välistatakse käibemaksu mahaarvamise õigus majutus-, vastuvõtu-, toitlustus- ja meelelahutuskulude puhul, ilma et maksukohustuslasel oleks võimalus tõendada maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise puudumist, tegemist maksust kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimisega võitlemise eesmärgi suhtes ebaproportsionaalse meetmega, mis mõjutab ülemääraselt kuuendas direktiivis sätestatud eesmäärke ja põhimõtteid.

63. Seetõttu tuleb Tribunal administratif de Nantes' ja Tribunal administratif de Meluni esitatud eelotsuste küsimustele vastata, et otsus 89/487/EMÜ on kehtetu.

Otsuse mõju ajaline piiramine

64. Kohtuistungis käigus esitas Prantsusmaa valitsus taotluse piirata käesoleva otsuse mõju ajaliselt, kui Euroopa Kohus peaks otsustama, et otsus 89/487/EMÜ on vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega.

65. Selle taotluse alusena esitas Prantsusmaa valitsus väite õiguspärase ootuse kohta otsuse 89/487/EMÜ vastavuse osas ühenduse õigusega. Ta märgib, et järgiti kuuenda direktiivi artiklis 27 sätestatud raamistikku, mis hõlmab esmalt komisjoni ettepanekut, seejärel nõukogu otsust, millega lubatakse Prantsusmaa ametiasutustel kuni käibemaksu mahaarvamise õigusest tehtavaid erandeid käsitleva ühtse korra kehtestamiseni ajutiselt kohaldada meedet, millega jäetakse ettevõtte suhtes kolmanda isikuga seotud majutus-, toitlustus-, vastuvõtu- ja meelelahutuskuludelt arvestatav käibemaks mahaarvamise õiguse kohaldamisalast välja. Komisjoni ettepanek ja nõukogu otsus jätsid Prantsusmaa valitsusele väidetavalt alusetu ettekujutuse, et otsus 89/487/EMÜ on ühenduse õigusega kooskõlas.

66. Tuleb rõhutada, et Euroopa Kohus saab vaid erandjuhtudel, kohaldades ühenduse õiguskorrale omast õiguskindluse üldpõhimõtet, piirata asjaomaste isikute võimalust tugineda selliselt tõlgendatud õigusnormile, et vaidlustada heauskselt loodud õigussuhteid. Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib sellise piirangu ette näha vaid otsuses, millega otsustatakse taotletud tõlgenduse üle. Selle kindlakstegemiseks, kas piirata otsuse ajalist mõju, on vaja arvesse võtta seda, et kuigi iga kohtuotsuse praktilisi tagajärgi tuleb kaaluda hoolikalt, ei saa Euroopa Kohus minna nii kaugele, et vähendada õiguse objektiivsust ja ohustada selle kohaldamist tulevikus võimalike, minevikust tulenevate, kohtuotsuse tagajärgede tõttu (2. veebruari 1988. aasta otsus kohtuasjas 24/86:

Blaizot, EKL 1988, lk 379, punktid 28 ja 30, ja 16. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-163/90: Legros e.a., EKL 1992, lk I-4625, punkt 30).

67. Käesoleva eelotsuse taotluse puhul tuleb märkida, et tegemist on esmakordse juhuga, kui valitsus esitab kohtuotsuse mõju ajalise piiramise taotluse alusena õiguspärase ootuse põhimõtte. Seda õiguskindluse põhimõttega kaasaskäivat põhimõtet (vt 15. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-63/93: Duff e.a., EKL 1993, lk I-569, punkt 20 ja 18. mai 2000. aasta otsus kohtuasjas C-107/97: Rombi ja Arkopharma, EKL 2000, lk I-3367, punkt 66) toovad üldjuhul välja üksikisikud (ettevõtjad), kellel on tekkinud õiguspärased ootused seoses ametiasutuste tegevusega (vt näiteks ülalmainitud Duff e.a. kohtuotsust, punkt 22 ja ülalmainitud kohtupraktika). Nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 83, ei saa õiguspärase ootuse põhimõttele tugineda valitsus, selleks, et hoida kõrvale tagajärgede eest, mis tulenevad sellest, et teatav ühenduse õigusakt kuulutatakse Euroopa Kohtu poolt kehtetuks, sest see võib jätta üksikisikud kaitseta ametiasutuste sellise tegevuse eest, mille aluseks on õigusvastased eeskirjad.

68. Igal juhul, isegi kui antud olukorras on komisjon ja nõukogu oma ettepaneku ja otsusega toetanud Prantsusmaa ametiasutuste taotluse kehtestada maksust kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimisega võitlemise eesmärgil erand kuuenda direktiivi artikli 17 sätetest, peab teisene õigus Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt olema selgelt vastavuses ühenduse õigusega, eriti proportsionaalsuse põhimõttega (vt selles osas 5. juuli 1977. aasta otsust kohtuasjas 114/76: Bela-Mühle, EKL 1977, lk 1211, punkt 7 ja 11. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-361/96: Grandes sources d'eaux minérales françaises, EKL 1988, lk I-3495, punkt 30). Euroopa Kohus on juba leidnud, et kuuenda direktiivi artikli 27 lõikel 5 põhinevaid siseriiklikke erimeetmeid, hoidmaks ära teatavat liiki maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist, võib kehtestada vaid rangelt neis piires, mis on vajalikud selle eesmärgi täitmiseks (vt selles osas 10. aprilli 1984. aasta otsust kohtuasjas 324/82: komisjon vs. Belgia, EKL 1984, lk 1861, punkt 29) ja need peavad seega vastama proportsionaalsuse põhimõttele.

69. Antud juhul on Prantsusmaa ametiasutused olulises osas määranud kindlaks otsuse 89/487/EMÜ sisu, kuivõrd selle otsuse sõnastus on võetud üle erandi tegemise taotlusest (13. aprilli 1989. aasta kirja punktid 9 ja 10) ja otsuse eesmärgiks on lubada selleks, et mitte võimaldada maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist, jätta sisendkäibemaks mahaarvamise õiguse kohaldamisalast välja isegi sellistel juhtudel, kui vastavate kulude majanduslikku laadi on võimalik tõendada. Seda silmas pidades ei saanud Prantsusmaa ametiasutustel olla teadmata, et otsuse 89/487/EMÜ sisu oli vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega ning seetõttu ei saa toetada väidet, et nad võisid mõistuspäraselt arvata, et mainitud otsus on kehtiv.

70. Seda silmas pidades ei ole asjakohane piiarata käesolevat otsust ajaliselt.

Kohtukulud

71. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Prantsusmaa valitsuse, nõukogu ja komisjoni kohtukulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus siseriiklikes kohtutes poolelioleva asja üks staadium, otsustavad kohtukulude jaotuse need kohtud.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS

(viies koda)

vastates Tribunal administratif de Meluni 3. detsembri 1998. aasta määrusega ja Tribunal administratif de Nantes' 11. mai 1999. aasta määrusega esitatud küsimustele, otsustab:

Nõukogu 28. juuli 1989. aasta otsus 89/487/EMÜ, millega lubatakse Prantsuse Vabariigil kohaldada meetet, mis kaldub kõrvale kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamist käsitleva kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 17 lõike 6 teises lõigust, on kehtetu.

Edward

Sevón

Kapteyn

Ragnemalm

Wathelet

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 19. septembril 2000 Luxembourgis.

Kohtusekretär

Viienda koja esimees

R. Grass

D. A. O. Edward