EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

30. september 2010 *

Kohtuasjas C-395/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 6. augusti 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. oktoobril 2009, menetluses

Oasis East sp. z o.o.

versus

Minister Finansów,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja esimees R. Silva de Lapuerta (ettekandja), kohtunikud J. Malenovský ja T. von Danwitz,

* Kohtumenetluse keel: poola.

kohtujurist: P. Mengozzi,
kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 7. juuli 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Oasis East sp. z o.o., esindajad: M. Wojda ja J. Martini,

– Poola valitsus, esindajad: M. Szpunar ja M. Jarosz,

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung, K. Herrmann ja D. Triantafyllou,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274); edaspidi „kuues direktiiv") artikli 17 lõikeid 2 ja 6, mis on sisuliselt üle võetud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (EÜT L 347, lk 1), artiklisse 176.

2 Taotlus esitati kohtuvaidluses, mille poolteks on Oasis East sp. z o.o. (edaspidi „Oasis East") ja Minister Finansów (Poola rahandusminister).

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 2 ja 6 sama direktiivi artikli 28f redaktsioonis sätestavad:

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

a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane;

[…]

6. 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 luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

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

4 Kuues direktiiv on kehtetuks tunnistatud ja asendatud direktiiviga 2006/112.

5 Viimati nimetatud direktiivi artikkel 176 sätestab:

„Nõukogu otsustab komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, milliste kulude puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

Kuni esimeses lõigus nimetatud sätete jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada kõik erandid, mis sisalduvad nende 1. jaanuaril 1979 kehtinud siseriiklikes õigusaktides või ühendusega pärast seda kuupäeva ühinenud liikmesriikide puhul nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides."

Siseriiklik õigus

6 Poola 8. jaanuari 1993. aasta käibemaksuseaduse (ustawa o podatku VAT z roku 1993) (edaspidi 1993. aasta käibemaksuseadus) artikli 25 punkt 1a sätestab:

„Tasumisele kuuluvat maksusummat ei vähendata või enammakstud maksusummat ei tagastata maksukohustuslase poolt saadud teenuste impordi korral, mille eest makstakse tasu otse või kaudselt isikule, kelle elukoht, asukoht või juhatuse asukoht on käesoleva seaduse 9. lisas nimetatud territooriumil või riigis."

7 1993. aasta käibemaksuseaduse 9. lisas „Riigid (territooriumid), mille puhul teenuste impordilt tasutava käibemaksu summat ei vähendada ja enammakstud maksusummat ei tagastata" on järgmine loetelu:

„1) Andorra Vürstiriik;

2) Anguilla, Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendkuningriigi ülemereterritoorium;

3) Antigua ja Barbuda;

4) Aruba, Madalmaade Kuningriigi autonoomne territoorium;

5) Bahama Ühendus;

6) Bahreini Kuningriik;

7) Barbados;

8) Belize;

9) Bermuda, Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendkuningriigi ülemereterritoorium;

10) Neitsisaared, Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendkuningriigi ülemereterritoorium;

11) Cooki saared, Uus-Meremaaga assotsieerunud autonoomne territoorium;

12) Dominica Ühendus;

13) Gibraltar, Briti krooni sõltkond;

14) Grenada;

15) Guernesey/Sark/Aurigny, Briti krooni sõltkond;

16) Hong-Kong, Hiina Rahvavabariigi erihalduspiirkond;

17) Jersey, Briti krooni sõltkond;

18) Kaimanisaared, Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendkuningriigi asumaa;

19) Libeeria Vabariik;

20) Liechtensteini Vürstiriik;

21) Macau, Hiina Rahvavabariigi erihalduspiirkond;

22) Maldiivi Vabariik;

23) Mani saar, Briti krooni sõltkond;

24) Marshalli Saarte Vabariik;

25) Mauritiuse Vabariik;

26) Monaco Vürstiriik;

27) Montserrat, Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendkuningriigi asumaa;

28) Nauru Vabariik;

29) Madalmaade Antillid, Madalmaade Kuningriigi osa;

30) Niue, omavalitsus vabakaubandusühenduses Uus-Meremaaga;

31) Panama Vabariik;

32) Samoa Iseseisvusriik;

33) Seišelli Vabariik;

34) Saint Kittsi ja Nevise Föderatsioon;

35) Saint Lucia;

36) Saint Vincent ja Grenadiinid;

37) Tonga Kuningriik;

38) Turksi ja Caicose saarte asumaa, Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendkuningriigi ülemereterritoorium;

39) Ühendriikide Neitsisaared, ei ole Ameerika Ühendriigi territoorium:

40) Vanuatu Vabariik;

41) Araabia Ühendemiraadid."

8 See maksustamise kord säilis sisuliselt ka 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseaduses (ustawa o podatku VAT z roku 2004) (edaspidi „2004. aasta käibemaksuseadus") nimelt selle seaduse artikli 88 lõike 1 punktis 1 koos selle seaduse 5. lisaga, milles nimetati 39 riiki ja territooriumi endise 41 asemel. Nimetatud sätted jõustusid 1. mail 2004.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

9 Oasis East toodab ja müüb jahutatud joogivee automaate. Oma tegevuse käigus, mis hõlmab ka müügijärgsete teenuste osutamist, kasutab ta teenuseid, mida osutab ettevõtja asukohaga 1993. aasta käibemaksuseaduse 9. lisas (asendatud 2004. aasta

käibemaksuseaduse 5. lisaga) nimetatud territooriumil. Viimati nimetatud ettevõtja osutab Oasis Eastile haldus- ja tehnilise toe teenust. Teenused hõlmavad eelkõige järgmist tegevust: turustus, rahvusvaheliste messide korraldamine ja neis osalemine, tootmise planeerimisega seonduv tegevus, inseneri-, finantsnõustamis- ja raamatupidamisteenused, vedude korraldamine, infotehnoloogiasüsteemide käitamisteenused, ostu- ja müügitegevuse koordineerimine.

10 Oasis East esitas 28. detsembril 2007 Katowice maksuasutuse direktorile küsimuse, kas tal on alates 1. maist 2004 õigus maha arvata sisendkäibemaks haldusteenuste puhul, mille eest tasutakse ettevõtjale, mille asukoht on 2004. aasta käibemaksuseaduse 5. lisas nimetatud territooriumil.

11 Katowice maksuasutuse direktor vastas 4. aprilli 2008. aasta otsuses Oasis Easti küsimusele eitavalt. Ta oli seisukohal, et Oasis Eastil puudub õigus sisendkäibemaksu maha arvata, kuna asjaomaste teenuste eest tasutakse ettevõtjale, mille elukoht, asukoht või juhatuse asukoht on 2004. aasta käibemaksuseaduse 5. lisas nimetatud riigis või territooriumil.

12 Katowice maksuasutuse direktor märkis, et siseriiklik õigus ei ole vastuolus liidu õigusega, kuna kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 võimaldab liikmesriikidel säilitada kõik erandid, mis sisalduvad selle direktiivi jõustumise ajal liikmesriikide siseriiklikes õigusaktides. Ta tegi selle põhjal järelduse, et Poola Vabariigil oli õigus säilitada käibemaksu mahaarvamise piirangud, mis kehtisid riigi Euroopa Liiduga ühinemise hetkel.

13 Oasis East esitas 18. juunil 2008 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach'le (Gliwice vojevoodkonna halduskohus) hagi nimetatud 4. aprilli 2008. aasta otsuse peale.

14 See kohus jättis 22. detsembri 2008. aasta otsusega Oasis East'i hagi rahuldamata. Kohus otsustas, et 2004. aasta käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 1 punktis 1 ette nähtud erandi säilitamine siseriiklikus õiguskorras ei kujuta endast kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 rikkumist.

15 Kassatsioonkaebuses, mille Oasis East esitas 9. märtsil 2009, kordas ta varem esitatud argumente. Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sad Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ühenduse õigus ja eriti nõukogu kuuenda direktiivi […] artikli 17 lõige 6 (nüüd […] direktiivi 2006/112/EÜ […] artikkel 176) annab liikmesriigile õiguse kohaldada siseriiklikke õigusnorme, mis välistavad maksukohustuslase õiguse tasumisele kuuluva maksusumma vähendamiseks või enammakstud maksusumma tagasisaamise õiguse selliste teenuste impordi korral, mille eest makstakse tasu otse või kaudselt isikule, kelle elukoht, asukoht või juhatuse asukoht on siseriiklikus õiguses nn maksuparadiisina määratletud territooriumil või riigis, kusjuures selline keeld kehtestati liikmesriigis juba enne ühendusega liitumist?"

Eelotsuse küsimus

16 Küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada saada, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6, mis on sisuliselt üle võetud direktiivi 2006/112 artiklisse 176, lubab säilitada asjaomases liikmesriigis kuuenda direktiivi jõustumise ajal kehtinud sellised siseriiklikud õigusnormid, mis üldiselt välistavad tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse juhul, kui imporditud teenuste eest makstakse tasu otse või kaudselt isikule, kelle asukoht on siseriiklikus õiguses nn maksuparadiisina määratletud riigis või territooriumil.

17 Kuna küsimuses viidatakse nii kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 6 kui ka direktiivi 2006/112 artiklile 176, siis tuleb kõigepealt märkida, et need sätted on sisuliselt identsed.

18 Vastamaks esitatud küsimusele, on kohane meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 ette nähtud mahaarvamisõiguse kui käibemaksumehhanismi lahutamatu osa puhul on tegemist ühise käibemaksusüsteemi sisemise aluspõhimõttega, ning põhimõtteliselt ei või seda piirata (vt 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99: Metropol ja Stadler, EKL 2002, lk I-81, punkt 42; 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik, EKL 2005, lk I-4357, punkt 33, ja 15. aprilli 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-538/08 ja C-33/09: X Holding ja Oracle Nederland, EKL 2010, lk I-3129, punkt 37).

19 Mahaarvamisõiguse põhimõtet leevendab siiski kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 olev erandnorm. Liikmesriigid võivad säilitada mahaarvamisõiguse välistavad õigusnormid, mis kehtisid kuuenda direktiivi jõustumise ajal, kuni nõukogu on vastu võtnud selles artiklis ette nähtud sätted (vt 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas

C-371/07: Danfoss ja AstraZeneca, EKL 2008, lk I-9549, punkt 28, ja eespool viidatud kohtuotsus X Holding ja Oracle Nederland, punkt 38).

20 Kuna nõukogu ei ole selliseid sätteid vastu võtnud, on liikmesriikidel õigus säilitada käibemaksu mahaarvamise õiguse välistavad kehtivad siseriiklikud õigusaktid. Ühenduse õigus ei sisalda käesoleval hetkel ühtegi sätet, milles oleks loetletud kulutused, mida mahaarvamisõigus ei hõlma (vt 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: Jyske Finans, EKL 2005, lk I-10683, punkt 23, ja eespool viidatud kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca, punkt 29).

21 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 ette nähtud erandkorra kohta on Euroopa Kohus siiski otsustanud, et erandid, mida liikmesriigid võivad selle sätte alusel säilitada, peavad olema kuuendale direktiivile eelnenud nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiivi 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (EÜT 1967, 71, lk 1303; edaspidi „teine direktiiv") alusel õiguspärased (vt 5. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-305/97: Royscot jt, EKL 1999. lk I-6671, punkt 21, ning eespool viidatud kohtuotsus X Holding ja Oracle Nederland, punkt 40).

22 Selles osas nägi teise direktiivi artikkel 11, mille lõige 1 sätestas mahaarvamisõiguse, lõikes 4 ette, et liikmesriigid võivad mahaarvamiskorra raamest välistada mõningad kaubad ja teenused ning eriti need, mida võidakse kasutada ainult või osaliselt maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks.

23 Järelikult ei anna kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 6 tulenev võimalus liikmesriikidele absoluutset diskretsiooniõigust välistada käibemaksu mahaarvamise õigus kõigi või peaaegu kõigi kaupade või teenuste puhul ning muuta nii sisutuks teise direktiivi

artikli 11 lõikes 1 kehtestatud kord. Seega ei hõlma antud võimalus üldisi erandeid ja ei vabasta liikmesriike kohustusest määratleda piisava täpsusega kaubad ja teenused, mille puhul mahaarvamisõigus on välistatud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Royscot jt, punktid 22 ja 24, ning 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens, EKL 2005, lk I-7037, punktid 33 ja 35).

24 Mis peale selle puutub käibemaksu mahaarvamise õiguse põhimõttest erandi tegemise korda, siis tuleb seda tõlgendada kitsalt (vt eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 59, ja 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/07: Magoora, EKL 1008, lk I-10921, punkt 28).

25 Seoses põhikohtuasjaga ja kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 ette nähtud erandkorra võimaliku kohaldamisega tuleb märkida, et nimetatud direktiiv jõustus Poolas kuupäeval, mis see liikmesriik liiduga ühines, st 1. mail 2004. Seega on see kuupäev nimetatud liikmesriigi osas asjakohane ülalnimetatud sätte kohaldamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Magoora, punkt 27).

26 Seoses Poola valitsuse viitega asjaolule, et direktiivi 2006/112 artikli 176 sõnastus teeb vahet liiduga enne 1. jaanuari 1979 ühinenud liikmesriikidel ja neil liikmesriikidel nagu Poola Vabariik, mis ühinesid sellest kuupäevast hiljem, piisab, kui märkida, et sellise vahetegemise eesmärk on üksnes fikseerida kuupäev, millest varem pidid siseriiklikus õiguses olema kindlaks määratud need kulud, mida ei ole õigus käibemaksust maha arvata.

27 Järelikult ei või direktiivi 2006/112 artiklit 176 seoses kõne all olevate erandite ulatusega tõlgendada erinevalt, sõltuvalt sellest, kas asjaomane liikmesriik ühines liiduga enne 1. jaanuari 1979 või pärast seda kuupäeva. Neil asjaoludel ei mõjuta nimetatud artikkel 176 kohtupraktikat kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 tõlgendamise kohta.

28 Hinnates põhikohtuasjas käsitletavaid siseriiklikke õigusnorme seoses neis sätestatud erandkorraga, tuleb sarnaselt eelotsusetaotluse esitanud kohtu tähelepanekutele tõdeda, et asjaomased õigusnormid kujutavad endast üldist meedet, millega piiratakse tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust mis tahes sellise teenuse importimise korral, mille eest tasutakse otse või kaudselt isikule, kelle asukoht on siseriiklikus õiguses nn maksuparadiisina määratletud riigis või territooriumil.

29 Selline normistik sisaldab käibemaksu mahaarvamise õiguse sellist piirangut, mis on laiem kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 ette nähtust.

30 Euroopa Kohus on täpsustanud, et liikmesriikidel ei ole lubatud säilitada käibemaksu mahaarvamise õiguse piirangut, mida kohaldatakse üldkorras kaupade või teenuste omandamisega seotud mis tahes kuludele (vt selle kohta 23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-74/08: PARAT Automotive Cabrio, EKL 2009, lk I-3459, punktid 28 ja 29, ning eespool viidatud kohtotsus X Holding ja Oracle Nederland, punkt 44).

31 Lõpuks tuleb rõhutada seoses Poola valitsuse esitatud kaalutlusega, mille kohaselt vastab vaidlusalune siseriiklik normistik vajadusele tõrjuda maksupettusi, et kuigi Euroopa Kohus on tõepoolest 21. veebruari 2006. aasta otsuse kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609) punktis 70 möönnud kuritarvituste keelamise põhimõtte kohaldatavust käibemaksu valdkonnas, ei saa see põhimõte siiski võimaldada liikmesriikidel laiendada kõnealuse erandkorra kohaldamisala. Kuna Poola õiguses

ette nähtud piirangud on tingitud vajadusest tõrjuda teatavaid maksupettusi või maksudest kõrvalehoidmist, siis näeb kuuenda direktiivi artikkel 27 sellel eesmärgil ette erimenetluse, mis võimaldab nõukogul anda liikmesriigile loa võtta erandite tegemiseks erimeetmed, nagu tõdeb ka eelotsusetaotluse esitanud kohus.

32 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6, mis on sisuliselt üle võetud direktiivi 2006/112 artiklisse 176, tuleb tõlgendada nii, et selle alusel ei ole lubatud säilitada asjaomases liikmesriigis kuuenda direktiivi jõustumise ajal kehtinud siseriiklikke õigusnorme, mis üldiselt välistavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse selliste imporditud teenuste ostmisel, mille eest tasutakse otse või kaudselt isikule, kelle asukoht on siseriiklikus õiguses nn maksuparadiisina määratletud riigis või territooriumil.

Kohtukulud

33 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 10. aprilli

1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikli 17 lõiget 6, mis on sisuliselt üle võetud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklisse 176, tuleb tõlgendada nii, et selle alusel ei ole lubatud säilitada asjaomases liikmesriigis kuuenda direktiivi 77/388 jõustumise ajal kehtinud siseriiklikke õigusnorme, mis üldiselt välistavad sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse selliste imporditud teenuste ostmisel, mille eest tasutakse otse või kaudselt isikule, kelle asukoht on siseriiklikus õiguses nn maksuparadiisina määratletud riigis või territooriumil.

Allkirjad