YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

23 päivänä huhtikuuta 2009 *

Asiassa C-74/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Nógrád Megyei Bíróság (Unkari) on esittänyt 16.7.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 30.1.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft.

vastaan

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari) ja J. Malenovský,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 4.3.2009 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Unkarin hallitus, asiamiehinään R. Somssich, J. Fazekas, K. Borvölgyi ja M. Fehér,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja K. Talabér-Ritz,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymis-

peruste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 2 ja 6 kohdan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. (jäljempänä PARAT) ja Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (valtion keskushallinnon alaisen Pohjois-Unkarin vero- ja valtiovaraintarkastusviraston paikallistoimisto, jäljempänä APEH) ja joka koskee kansallisen verolainsäädännön soveltamisalan rajaamista tukea saaviin tavaranhankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

– –”

4 Kuudennen direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18), 17 artiklan 2, 6 ja 7 kohdassa säädettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä seuraavaa:

”2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –

6. Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia [tämän direktiivin voimaan tullessa sovellettavia] sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.

7. Jäsenvaltiot voivat, jollei 29 artiklan mukaisista neuvotteluista muuta johdu, suhdannesyistä rajoittaa kaikkien tai tiettyjen investointi- tai muiden tavaroiden vähennysoikeutta kokonaan tai osittain. Jäsenvaltiot voivat ylläpitääkseen yhtäläisiä kilpailuedellytyksiä vähennyksen epäämisen sijasta verottaa verovelvollisen itse valmistamia tai maan alueelta ostamia taikka maahantuomia tavaroita siten, että verotus ei ylitä sitä arvonlisäveron määrää, joka rasittaisi vastaavien tavaroiden hankintaa.”

Kansallinen säännöstö

5 Liikevaihtoverosta Unkarissa vuonna 1992 annetun lain nro LXXIV (jäljempänä liikevaihtoverolaki), joka oli voimassa 1.5.2004, eli Unkarin tasavallan liittyessä Euroopan unioniin, VIII luvun 38 §:n 1 momentin a kohdassa säädettiin otsikon ”Veron vähentäminen” alla tosiseikkojen tapahtumahetkellä ostoihin sisältyvän veron jaottelusta seuraavaa:

”Ostoihin sisältyvän veron jaottelu

Verovelvollisen on ilmoitettava kirjanpidossaan erikseen vähennyskelpoisen ja vähennyskelvottoman veron määrä – – Verovelvollinen, joka saa julkisista varoista tukea, joka ei kuulu veron perusteeseen – – voi, ellei kyseisen vuoden talousarviosta annetussa laissa toisin säädetä,

a) silloin kun tukea on saatu tavaranhankintoja varten, vähentää tällaisten hankintojen perusteella ainoastaan sen osan kuhunkin hankintaan sisältyvästä verosta, johon tuki ei kohdistu.

_ _”

6 Edellä mainittu säännös kumottiin 1.1.2006 alkavin vaikutuksin. Kumoavalla säännöksellä ei kuitenkaan ollut taannehtivaa vaikutusta. Tämän vuoksi julkisilla varoilla rahoitetun tuen suhteellinen osuus laskettiin kaikkien tavaranhankintojen osalta 31.12.2005 asti.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

7 PARAT oli tehnyt 11.5.2005 Magyar Fejlesztési Bankin (Unkarin kehityspankki), joka toimi Gazdasági és Közlekedési Minisztériumin (talous- ja liikenneministeriö) lukuun, kanssa tukisopimuksen, jonka perusteella PARAT investoi laajentaakseen autojen avattavien kattojen tuotantokapasiteettiaan vuonna 2005. PARATille myönnettiin tällä sopimuksella rahallinen avustus, jota ei tarvinnut maksaa takaisin ja joka vastasi 47:ää prosenttia investointikustannuksista.

8 PARAT merkitsi kirjanpitoonsa tämän investoinnin perusteella neljä laitehankintaa koskevaa laskua, joiden kokonaissumma oli 43 882 853 Unkarin forinttia (HUF), ja vähensi laskuihin merkityn arvonlisäveron eli 10 971 718 HUF kokonaisuudessaan vuoden 2005 syyskuuta koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan.

9 Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás Előtti Ellenőrzési Osztálya (Nógrád Megyen verohallituksen tarkastusosasto) tarkasti ilmoituksen ja totesi tarkastuksen perusteella, että PARATin piti pienentää tekemänsä laiteinvestoinnin perusteella vähentämänsä arvonlisäveron määrää julkisista varoista saamansa rahoituksen vuoksi.

10 APEH laski tämän jälkeen vähennyskelpoisen arvonlisäveron määrän käyttämällä perusteena saatua rahoitusta (47 %) ja totesi, että laitehankinnan perusteella tehdyn 10 971 718 HUF:n suuruisen arvonlisäverovähennyksen sijasta PARATilla oli oikeus vähentää 5 748 000 HUF. APEH vahvisti tämän jälkeen vähennyskelvottoman arvonlisäveron määrän jäljelle jäävän suhteellisen osuuden perusteella 5 223 718 HUF:n suuruiseksi ja määräsi tämän summan PARATin vastattavaksi verovelaksi. Summaan lisättiin veroseuraamus ja viivästyskorko.

11 PARAT haki hallinnonsisäisesti muutosta tähän päätökseen ja vaati verovelan, veroseuraamuksen ja viivästyskoron kumoamista. Se vetosi muutoksenhaussaan ennen kaikkea siihen, että tosiseikkojen tapahtumahetkellä sovellettavassa kansallisessa sääntelyssä rajoitettiin arvonlisäveron vähennysoikeutta kuudennen direktiivin säännösten vastaisesti. APEH hylkäsi PARATin vaatimuksen.

12 PARAT nosti kanteen verovelan, veroseuraamuksen ja viivästyskoron maksamista koskevasta määräyksestä. PARAT vetosi muun muassa siihen, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan nojalla sillä oli oikeus vähentää laitehankintojen laskuissa oleva arvonlisävero kokonaisuudessaan.

13 Nógrád Megyei Bíróság päätti tässä vaiheessa lykätä asian ratkaisua ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko liikevaihtoverolain – – 38 §:n 1 momentin a kohdassa 1.5.2004, eli Unkarin liittyessä Euroopan unioniin, ollut säännös kuudennen direktiivin – – 17 artiklan säännösten mukainen?

2) Jos ei ole, onko kantajalla mahdollisuus vedota suoraan kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaiseen vähennysoikeuteen vastoin liikevaihtoverolain 38 §:n 1 momentin a kohdan säännöksiä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

14 Kansallisen tuomioistuimen ensimmäinen kysymys koskee asiallisesti sitä, ovatko kuudennen direktiivin 17 artiklan säännökset esteenä sille, että jäsenvaltio sulkee vähennysoikeuden ulkopuolelle sen osan tavaran hinnasta, joka on rahoitettu julkisista varoista.

15 Jotta kysymykseen voitaisiin vastata, on aluksi palautettava mieleen se, että oikeus arvonlisäveron vähentämiseen on olennaisena osana arvonlisäveromekanismia yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (ks. yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., 21.3.2000, Kok., s.

I-1577, 43 ja 44 kohta; asia C-409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002, Kok., s. I-81, 42 kohta ja asia C-465/03, Kretztechnik, 26.5.2005, Kok., s. I-4357, 33 kohta).

16 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut näissä edellä mainittujen tuomioiden kohdissa myös, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteiden mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta, josta on vähennetty aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin suoraan sisältyvä arvonlisävero. Vähennysoikeutta sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin. Tästä seuraa, että kaikki arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitukset vaikuttavat verorasituksen tasoon, ja niitä on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa.

17 Lisäksi on todettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa ilmaistaan nimenomaisesti ja täsmällisesti periaate verovelvolliselle luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista laskutettujen arvonlisäveromäärien vähentämisestä silloin, kun tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin (ks. em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 43 kohta; asia C-371/07, Danfoss ja AstraZeneca, tuomio 11.12.2008, Kok., s. I-9549, 27 kohta, ja asia C-414/07, Magoora, tuomio 22.12.2008, Kok., s. I-10921, 29 kohta).

18 Tämän takia poikkeukset ovat sallittuja vain kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti mainituissa tapauksissa (ks. yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, Ampafrance ja Sanofi, tuomio 19.9.2000, Kok., s. I-7013, 34 kohta; em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 26 kohta ja em. asia Magoora, tuomion 28 kohta).

19 Pääasiassa kyseessä olevasta kansallisesta sääntelystä, jonka otsikkona on ”Veron vähentäminen”, on todettava, että siinä säädetään kaikkiin sellaisiin tavaranhankintoihin, joihin on saatu rahoitusta julkisista varoista, kohdistuvasta yleisestä rajoituksesta arvonlisäveron vähennysoikeuteen.

20 Tällaisella sääntelyllä on otettu käyttöön julkisista varoista rahoitettuja tavaran- tai palveluhankintoja koskevan vähennysoikeuden rajoitus, jollaista ei sallita kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa (ks. vastaavasti asia C-204/03, komissio v. Espanja, tuomio 6.10.2005, Kok., s. I-8389 ja asia C-243/03, komissio v. Ranska, tuomio 6.10.2005, Kok., s. I-8411, 32 kohta).

21 Vähennysoikeuden periaatetta lieventää kuitenkin kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa oleva poikkeussäännös. Jäsenvaltioille on siinä myönnetty lupa pitää voimassa kuudennen direktiivin voimaan tullessa olemassa olleet vähennysoikeuden rajoitusta koskevat säännöksensä siihen asti, kun neuvosto päättää siitä, mitkä kustannukset eivät oikeuta vähentämiseen (ks. em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 44 kohta ja em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 28 kohta).

22 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa on tilanteen jäädyttämistä koskeva standstill-lauseke, jonka mukaan vähennysoikeutta koskevat kansalliset rajoitukset, joita sovellettiin ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa kyseisessä jäsenvaltiossa, voidaan säilyttää. Tämän säännöksen tarkoituksena on sallia se, että jäsenvaltiot voivat pitää voimassa kaikki kansalliset oikeussäännöt, jotka koskevat sellaista vähennysoikeuden rajoitusta, jota jäsenvaltioiden viranomaiset tosiasiallisesti sovelsivat kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä, siihen asti kun neuvosto vahvistaa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia koskevan yhteisön järjestelmän (em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 48 kohta; em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 30 ja 31 kohta ja em. asia Magoora, tuomion 35 kohta).

23 Koska kysymys on kuitenkin sääntelystä, jossa säädetään poikkeuksesta arvonlisäveron vähennysoikeuden periaatteeseen, joka on otettu käyttöön kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa yleisesti ja jolla pyritään takaamaan arvonlisäveron neutraalisuus, sitä on tulkittava suppeasti (ks. em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 59 kohta ja em. asia Magoora, tuomion 28 kohta).

24 Pääasian kaltaisessa tapauksessa ja kyseessä olevan poikkeussääntelyn soveltamisen osalta on todettava, että kuudes direktiivi tuli voimaan Unkarissa sen liittyessä

Euroopan unioniin 1.5.2004. Näin ollen tämä ajankohta on kyseisen jäsenvaltion osalta ratkaiseva kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan soveltamisen kannalta (ks. vastaavasti em. asia Magoora, tuomion 27 kohta).

25 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kansallisen sääntelyn arvioinnissa tämän yhteisön poikkeussääntelyn kannalta on muistettava, kuten edellä 19 kohdassa on todettu, että tällä kansallisella sääntelyllä rajoitetaan yleisesti sellaisiin tavaranhankintoihin sisältyvän arvonlisäveron täyttä vähennysoikeutta, joihin on saatu rahoitusta julkisista varoista.

26 Tämä sääntely pitää sisällään vähennysoikeuden rajoituksen, joka ylittää sen, mikä on kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan mukaan sallittua.

27 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa on tarkasteltava sen ensimmäisen alakohdan kannalta, jossa neuvostolle annetaan toimivalta päättää komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, mutta jossa tarkennetaan kuitenkin, että kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

28 Näin ollen ja siksi, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa on poikkeussäännöksenä tulkittava suppeasti, tämän säännöksen ei voida katsoa antavan jäsenvaltiolle mahdollisuutta pitää edelleen voimassa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusta, joka on yleisesti sovellettavissa mihin tahansa tavaranhankintoihin liittyviin kustannuksiin niiden luonteesta tai kohteesta riippumatta.

29 Tätä tulkintaa tukee myös säännöksen syntyhistoria, joka osoittaa yhteisön lainsäätäjän jatkuvia pyrkimyksiä sallia ainoastaan tiettyjen tavaroiden tai palvelujen sulkeminen vähennysoikeuden ulkopuolelle ja olla hyväksymättä tämän sääntelyn poissulkemista yleisesti (ks. vastaavasti asia C-305/97, Royscot ym., tuomio 5.10.1999, Kok., s. I-6671, 22 kohta ja asia C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, tuomio 14.7.2005, Kok., s. I-7037, 32 ja 35 kohta).

30 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 6 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle sääntelylle, jonka mukaan silloin kun kyse on tavaranhankinnoista, joihin on saatu rahoitusta julkisista varoista, niihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää ainoastaan siltä osalta hankintaa, johon tuki ei kohdistu.

Toinen kysymys

31 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toinen kysymys koskee asiallisesti sitä, voiko verovelvollinen vedota kuudennen direktiivin 17 artiklan soveltamiseen vastustaakseen sellaista kansallista sääntelyä, jossa oikeutta arvonlisäveron vähentämiseen rajoitetaan 17 artiklan 2 ja 6 artiklan vastaisesti.

32 Tähän kysymykseen vastattaessa on muistettava, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-62/93, BP Soupergaz, 6.7.1995 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-1883, 35 kohta) todennut, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdassa osoitetaan täsmällisesti arvonlisäveron vähennysoikeuden syntymisen edellytykset ja vähennysoikeuden laajuus ja että tässä säännöksessä ei jätetä minkäänlaista harkintavaltaa jäsenvaltioille sen täytäntöönpanossa.

33 Tämän perusteella yhteisöjen tuomioistuin totesi kyseisen tuomion 35 ja 36 kohdassa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa annetaan yksityisille oikeuksia, joihin

ne voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa riitauttaakseen näiden säännösten vastaisen kansallisen lainsäädännön.

34 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut myös, että mikäli vähennysoikeuden rajoituksesta ei ole säädetty yhdenmukaisesti kuudennen direktiivin säännösten kanssa, kansalliset veroviranomaiset eivät voi vedota arvonlisäveron vähennysoikeuden periaatteesta poikkeavaan säännökseen verovelvollista vastaan (ks. asia C-228/05, Stradasfalti, tuomio 14.9.2006, Kok., s. I-8391, 66 kohta).

35 Verovelvollisen, johon tätä toimenpidettä on sovellettu, on voitava laskea uudelleen arvonlisäverovelkansa kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaisesti, siltä osin kuin tavaroita ja palveluja on käytetty verollisiin toimiin (ks. em. asia Stradasfalti, tuomion 68 kohta).

36 Tämän johdosta toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa verovelvollisille annetaan oikeuksia, joihin ne voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa riitauttaakseen tämän säännöksen vastaisen kansallisen lainsäädännön.

Oikeudenkäyntikulut

37 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 ja 6 kohtaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle säännelylle, jonka mukaan silloin kun kyse on tavaranhankinnoista, joihin on saatu rahoitusta julkisista varoista, niihin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää ainoastaan siltä osalta hankintaa, johon tuki ei kohdistu.

2) Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa verovelvollisille annetaan oikeuksia, joihin ne voivat vedota kansallisessa tuomioistuimessa riitauttaakseen tämän säännöksen vastaisen kansallisen lainsäädännön.

Allekirjoitukset