EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

23. aprill 2009 *

Kohtuasjas C-74/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Nógrád Megyei Bírósági (Ungari) 16. juuli 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. jaanuaril 2008, menetluses

PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft

versus

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

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud R. Silva de Lapuerta (ettekandja) ja J. Malenovský,

* Kohtumenetluse keel: ungari.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 4. märtsi 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Ungari valitsus, esindajad: R. Somssich, J. Fazekas, K. Borvölgyi ja M. Fehér,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja K. Talabér-Ritz,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb 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; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 17 lõigete 2 ja 6 tõlgendamist.

2 Taotlus esitati ettevõtja PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft (edaspidi „PARAT") ja Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (Põhja-Ungari piirkonna maksu- ja finantskontrolli ameti kohalik maksubüroo, edaspidi „APEH") vahelises kohtuvaidluses, milles käsitleti siseriikliku maksuõiguse kohaldamisala tõlgendamist seoses toetuste abil kaupade omandamisega seotud käibemaksu mahaarvamise õigusega.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3) artikkel 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

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 Kuuenda direktiivi – mida on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274) –artikli 17 lõigete 2, 6 ja 7 kohaselt:

„2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust 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.

7. Arvestades artiklis 29 sätestatud konsulteerimist, võib iga liikmesriik seoses majanduse tsüklilisusega mahaarvamissüsteemist osaliselt või täielikult välja arvata mõningad või kõik kapitalikaubad või muud kaubad. Identsete konkurentsitingimuste säilitamiseks võivad liikmesriigid mahaarvamisest keeldumise asemel maksustada maksukohustuslase enese toodetud või riigis ostetud või imporditud kaup[a] nii, et maks ei ületaks käibemaksusummat, mis oleks nõutud sisse sarnase kauba omandamise korral."

Siseriiklikud õigusnormid

5 Ungari 1992. aasta LXXIV käibemaksuseaduse (edaspidi „käibemaksuseadus") VIII peatüki „Maksu mahaarvamine" 1. mail 2004 – mil Ungari Vabariik ühines Euroopa Liiduga – kehtinud redaktsioonis sisaldus põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal § 38 lõike 1 punkt a sisendkäibemaksu jaotamise kohta, mis oli sõnastatud järgmiselt:

„Sisendkäibemaksu jaotamine

Maksukohustuslane peab oma raamatupidamises tooma eraldi välja mahaarvatava ja mahaarvamisele mittekuuluva sisendkäibemaksusumma […] Maksukohustuslane, kes sai maksustatava summa hulka mittekuuluvat toetust riiklikest vahenditest […], võib juhul, kui riigieelarve seaduses ei ole sätestatud teisiti:

a) kaupade omandamiseks saadud toetuse korral kasutada mahaarvamisõigust üksnes toetusega hõlmamata tehingute osas.

[…]”

6 Eespool toodud säte tunnistati kehtetuks alates 1. jaanuarist 2006. See meede ei olnud siiski tagasiulatuv. Riiklikest vahenditest rahastatud toetuste suhtes kohaldatakse mahaarvatava osa arvutamist seega kõikidele enne 31. detsembrit 2005 toimunud kaupade omandamistele.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7 Gazdasági és Közlekedési Minisztériumi (majandus- ja transpordiministeerium) nimel tegutseva Magyar Fejlesztési Bank’iga (Ungari Arengupank) 11. mail 2005 sõlmitud toetuse andmise lepingu kohaselt tegi PARAT investeeringu kabriolettautode katuste tootmise võimsuse suurendamiseks 2005. aastal. Nimetatud leping andis PARAT-ile õiguse saada tagastamatut toetust 47% ulatuses investeerimiskulude kogusummast.

8 PARAT tegi selle investeeringu alusel raamatupidamiskande masinate omandamisel väljastatud nelja arve osas kogusummas 43 882 853 Ungari forintit, ja arvas 2005. aasta septembrit puudutavas käibedeklaratsioonis maha nendel arvetel näidatud kogu käibemaksu väärtuses 10 971 718 forintit.

9 Seejärel kontrollis Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás Előtti Ellenőrzési Osztálya (Nógrádi komitaadi maksuameti kontrolliosakond) eespool nimetatud deklaratsiooni ning leidis, et PARAT peab vähendama tehtud investeeringu raames omandatud masinatega seoses mahaarvatud käibemaksusummat, kuna ta sai tagastamatut toetust.

10 APEH arvutas seejärel rahastamise osakaalu (47%) alusel mahaarvatava käibemaksusumma, asudes seisukohale, et PARAT-i poolt omandatud kapitalikaupadelt tasutud käibemaksuna maha arvatud 10 971 718 forinti suuruse summa asemel on tal õigus maha arvata 5 748 000 forintit. APEH tegi seejärel kindlaks mahaarvamisele mittekuuluva käibemaksusumma, mille suuruseks pärast mahaarvatava osa arvutamist oli 5 223 718 forintit, ning sellise maksuvõla pidi tasuma PARAT. Veel lisati sellele summale rahatrahv ning viivitusintress.

11 PARAT esitas selle otsuse peale vaide ning nõudis maksuvõla, rahatrahvi ning viivitusintressi tühistamist. Ta väitis eelkõige, et põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kohaldatavad siseriiklikud õigusnormid kujutasid endast kuuenda direktiivi sätetega vastuolus olevat piirangut käibemaksu mahaarvamise õigusele. APEH jättis PARAT-i vaide rahuldamata.

12 PARAT esitas seejärel tühistamishagi otsuse peale, mis kohustas maksma maksuvõla, trahvi ja viivitusintressid. Ta rõhutas eelkõige, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 alusel on tal õigus kapitalikaupade omandamise arvetel näidatud käibemaks täielikult maha arvata.

13 Neil tingimustel otsustas Nógrád Megyei Bíróság menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksuseaduse] § 38 lõike 1 punktis a sätestatud õigusnorm vastas Ungari Vabariigi Euroopa Liiduga ühinemisel 1. mail 2004 […] kuuenda direktiivi […] artiklile 17?

2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas hagejal on võimalik tugineda maksu mahaarvamisõiguse kasutamisel [käibemaksuseaduse] § 38 lõike 1 punktis a sätestatud õigusnormi vastu otse kuuenda käibemaksudirektiivi artiklile 17?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimeses küsimuses sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artiklis 17 toodud sätetega on vastuolus see, kui liikmesriik teeb käibemaksu mahaarvamisõigusest erandi kauba ostuhinna selle osa suhtes, mis on omandatud riiklikest vahenditest rahastatud toetuse abil.

15 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb sissejuhatuseks meenutada, et mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning põhimõtteliselt ei või seda piirata (vt 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43; 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99:

Metropol ja Stadler, EKL 2002, lk I-81, punkt 42, ja 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik, EKL 2005, lk I-4357, punkt 33).

16 Eespool toodud kohtuotsuste nimetatud punktides tõdes Euroopa Kohus samuti, et vastavalt ühisele käibemaksusüsteemile omasele aluspõhimõttele kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, millelt on maha arvatud käibemaks, millega koormati varem teostatud tehinguid. Mahaarvamisõigus rakendub kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid. Sellest tuleneb, et käibemaksu mahaarvamise õiguse igasugune piiramine mõjutab maksukoormuse taset ning seda tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi.

17 Lisaks tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 sätestab selgelt maksukohustuslase poolt talle arvetel esitatud käibemaksusummade mahaarvamise põhimõtte talle tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt, juhul kui kaupa või teenuseid kasutatakse seoses maksukohustuslase maksustatavate tehingutega (vt eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 43; 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-371/07: Danfoss ja AstraZeneca, EKL 2008, lk I-9549, punkt 27, ja 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/07: Magoora, EKL 2008, lk I-10921, punkt 29).

18 Seetõttu võib erandeid teha üksnes kuuendas direktiivis sõnaselgelt sätestatud juhtudel (vt 19. septembri 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-177/99 ja C-181/99: Ampafrance ja Sanofi, EKL 2000, lk I-7013, punkt 34, ning eespool viidatud kohtuotsused Danfoss ja AstraZeneca, punkt 26, ja Magoora, punkt 28).

19 Mis puudutab sellist siseriiklikku õigusnormi, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas ja mille pealkiri on „Maksu mahaarvamine", siis tuleb märkida, et see sisaldab käibemaksu mahaarvamise õiguse üldist piirangut, mida kohaldatakse kõikidele kaupade omandamistele toetuste abil, mida rahastatakse riiklikest vahenditest.

20 Selline õigusnorm kehtestab toetuse abil rahastatud kaupade või teenuste omandamisel sellise piirangu mahaarvamisõigusele, mida ei ole kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud (vt selle kohta 6. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-204/03: komisjon *vs.* Hispaania, EKL 2005, lk I-8389, punktid 26 ja 27, ning otsus kohtuasjas C-243/03: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 2005, lk I-8411, punkt 32).

21 Käibemaksu mahaarvamise õiguse põhimõtet leevendab siiski kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus asuv erisäte. Selle sätte kohaselt võivad liikmesriigid säilitada käibemaksu mahaarvamise õiguse erandid, mis sisalduvad käesoleva direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides, kuni nõukogu on otsustanud, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsused Metropol ja Stadler, punkt 44, ning Danfoss ja AstraZeneca, punkt 28).

22 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik sisaldab nn *standstill* tingimust, mis näeb ette käibemaksu mahaarvamise õiguse erandite säilitamise siseriiklikus õiguses, mida asjaomases liikmesriigis kohaldati kuuenda direktiivi jõustumise ajal. Nimetatud sätte eesmärk on võimaldada liikmesriikidel, kes ootavad nõukogult ühenduse tasandil käibemaksu mahaarvamise õigusest erandite tegemise korra kehtestamist, säilitada siseriiklikus õiguses kõik eeskirjad, mis puudutavad mahaarvamisõiguse erandit, mida ametivõimud kuuenda direktiivi jõustumise ajal tegelikult kohaldavad (vt eespool viidatud kohtuotsused Metropol ja Stadler, punkt 48; Danfoss ja AstraZeneca, punktid 30 ja 31, ning Magoora, punkt 35).

23 Siiski tuleb käibemaksu mahaarvamise põhimõttest, mis on üldkorras kehtestatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 ja mis tagab selle maksu neutraalsuse, erandeid kehtestavaid õigusnorme tõlgendada kitsalt (vt eespool viidatud kohtuotsused Metropol ja Stadler, punkt 59, ja Magoora, punkt 28).

24 Mis puudutab sellist olukorda, nagu on põhikohtuasjas, ja eespool toodud erisätte kohaldamist, siis tuleb eelkõige tõdeda, et Ungaris jõustus kuues direktiiv selle

liikmesriigi ühinemisel Euroopa Liiduga, st 1. mail 2004. Seega on see kuupäev nimetatud liikmesriigi osas asjakohane nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 6 kohaldamiseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Magoora, punkt 27).

25 Selleks et hinnata sellist siseriiklikku õigusnormi nagu põhikohtuasjas seoses nimetatud ühenduse erisättega, tuleb tõdeda, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktist 19, et nimetatud õigusnormi puhul on tegemist sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust piirava üldmeetmega, mis puudutab kõiki riiklikest vahenditest rahastatud toetuste abil kaupade omandamisi.

26 Nimetatud õigusnorm sisaldab seega mahaarvamisõiguse piirangut, mis läheb kaugemale kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatust.

27 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teist lõiku tuleb tõlgendada koostoimes sama sätte esimese lõiguga, mis annab nõukogule pädevuse komisjoni ettepanekul kindlaks määrata, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks, täpsustades samas, et mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

28 Seetõttu ning arvestades seda, et erisättena tuleb nimetatud õigusnormi tõlgendada kitsalt, ei saa kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teist lõiku pidada selliseks õigusnormiks, mis lubab liikmesriigil säilitada käibemaksu mahaarvamise õiguse piirangu, mida kohaldatakse üldkorras kaupade omandamisega seotud mis tahes kuludele, sõltumata nende olemusest või eesmärgist.

29 Sellisele tõlgendusele viitab ka nimetatud sätte ajalugu, mille kohaselt on ühenduse seadusandja pidevaks tahteks olnud mahaarvamissüsteemist ainult mõningate kaupade ja teenuste väljajätmine, mitte üldiste erandite lubamine (vt selle kohta 5. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-305/97: Royscot jt, EKL 1999, lk I-6671, punkt 22, ja 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens, EKL 2005, lk I-7037, punktid 32 ja 35).

30 Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikeid 2 ja 6 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis lubab riiklikest vahenditest rahastatud toetuste abil kaupade omandamisel sellega seotud käibemaksu maha arvata ainult osas, milles omandamine ei ole toimunud toetuste abil.

Teine küsimus

31 Teises küsimuses soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada saada, kas maksukohustuslasel on võimalik tugineda kuuenda direktiivi artikli 17 kohaldamisele sellise siseriikliku õigusnormi vastu, mis piirab käibemaksu mahaarvamise õigust nimetatud artikli lõigetega 2 ja 6 vastuolus oleval viisil.

32 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et Euroopa Kohus märkis oma 6. juuli 1995. aasta otsuses kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 35), et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 sätestab täpselt nimetatud õiguse tekkimise alused ning ulatuse ning ei jäta liikmesriikidele selle kohaldamise osas mingit kaalutlusruumi.

33 Seega otsustas Euroopa Kohus nimetatud kohtuotsuse punktides 35 ja 36, et kuues direktiiv annab isikutele õigusi, millele nad võivad liikmesriigi kohtus tugineda nimetatud sättega vastuolus oleva siseriikliku õigusnormi vaidlustamiseks.

34 Euroopa Kohus on samuti rõhutanud, et kui erand mahaarvamissüsteemist ei ole kehtestatud kooskõlas kuuenda direktiivi sätetega, ei või liikmesriigi maksuhaldurid maksukohustuslasele vastu väites tugineda käibemaksu mahaarvamisõiguse põhimõttest erandi kehtestavale sättele (vt 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-228/05: Stradasfalti, EKL 2006, lk I-8391, punkt 66).

35 Vastavalt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 2 peab maksukohustuslane, kelle suhtes seda meedet kohaldati, saama võimaluse oma käibemaksuvõlg ümber arvutada, kui kaupu ja teenuseid kasutati seoses maksustatavate tehingutega (vt eespool viidatud kohtuotsus Stradasfalti, punkt 68).

36 Seetõttu tuleb teisele küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 annab maksukohustuslastele õigusi, millele nad võivad liikmesriigi kohtus tugineda nimetatud sättega vastuolus oleva siseriikliku õigusnormi vaidlustamiseks.

Kohtukulud

37 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 (neljas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõikeid 2 ja 6 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis lubab riiklikest vahenditest rahastatud toetuste abil kaupade omandamisel sellega seotud käibemaksu maha arvata ainult osas, milles omandamine ei ole toimunud toetuste abil.**

2. **Kuuenda direktiivi 77/388 artikli 17 lõige 2 annab maksukohustuslastele õigusi, millele nad võivad liikmesriigi kohtus tugineda nimetatud sättega vastuolus oleva siseriikliku õigusnormi vaidlustamiseks.**

Allkirjad