

Kohtuasi C-414/07

Magoora sp. zo. o.

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 17 lõiked 2 ja 6 – Siseriiklikud õigusnormid – Teatud sõidukite mootorikütuse ostmisel arvestatava käibemaksu mahaarvamine, sõltumata sõidukite kasutamise eesmärgist – Mahaarvamisõiguse tegelik piirang – Direktiivi jõustumise ajal siseriiklikes õigusaktides sisalduvad erandid

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Erandid mahaarvamisõigusest

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 17 lõike 6 teine lõik)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 17 lõike 6 teise lõiguga on vastuolus asjaolu, et liikmesriik tunnistab nimetatud direktiivi ülevõtmisel siseriiklikusse õigusesse täielikult kehtetuks siseriiklikud õigusnormid, mis käsitlevad maksustatavaks tegevuseks kasutatavate mootorsõidukite kütuse ostmisel arvestatava sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiranguid, asendades need õigusnormid selles valdkonnas uued kriteeriumid kehtestanud õigusnormidega tema territooriumil selle direktiivi jõustumise kuupäevast alates, kui – selle hindamine kuulub eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevusse – need viimati nimetatud õigusnormid laiendasid nimetatud piirangute kohaldamisala. Sellega seoses viitab mõiste „liikmesriigi õigusaktid” kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu mõttes selle direktiivi jõustumise ajal olemasolevale ja tegelikult kohaldatavale käibemaksu mahaarvamise süsteemile. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus ette nähtud nn *standstill* tingimuse eesmärk ei ole lubada uuel liikmesriigil Euroopa Liiduga ühinemisel muuta oma siseriiklikke õigusnorme nii, et nendega kaugenetakse kuuenda direktiivi eesmärkidest. Selline muudatus oleks vastuolus selle tingimuse mõtte endaga. Igal juhul on selle sättega vastuolus see, kui liikmesriik muudab nimetatud kuupäeval jõustunud õigusnorme hiljem nii, et enne seda kuupäeva esinenud olukorraga võrreldes laieneb nende piirangute kohaldamisala.

(vt punktid 38, 39, 45 ja resolutsioon)

22. detsember 2008(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 17 lõiked 2 ja 6 – Siseriiklikud õigusnormid – Teatud sõidukite mootorikütuse ostmisel arvestatava käibemaksu mahaarvamine, sõltumata sõidukite kasutamise eesmärgist – Mahaarvamisõiguse tegelik piirang – Direktiivi jõustumise ajal siseriiklikes õigusaktides sisalduvad erandid

Kohtuasjas C-414/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Poola) 17. mai 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. septembril 2007, menetluses

Magoora sp. zo. o.

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

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

kohtujurist: M. Poiares Maduro,

kohtusekretär: üksuse juhataja M.-A. Gaudissart,

arvestades kirjalikus menetluses ja 25. septembri 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Magoora sp. zo. o, esindajad: *pe?nomocnik* Z. Liptak ja *pe?nomocnik* J. Martini,
- Poola valitsus, esindajad: M. Dowgielewicz ja H. Majszczyk,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja K. Herrmann,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab 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 Magoora sp. zo. o (edaspidi „Magoora“) ja Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (edaspidi „Krakówi maksukoja juhataja“) vahelises kohtumenetluses, milles käsitleti siseriikliku maksuõiguse kohaldamisala ja -tingimuste tõlgendamist seoses sellise käibemaksu mahaarvamise õigusega, mis arvestati kütuse ostmisel mootorsõidukile, mida Magoora kasutas

liisinglepingu alusel.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 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 lõike 2 punkt a ja lõige 6 sätetasid põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal:

„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.”

Siseriiklik õigus

4 8. jaanuari 1993. aasta seaduse kaupade ja teenuste maksu ja aktsiisimaksu kohta (*Dz. U.* nr 11, poz. 50; edaspidi „8. jaanuari 1993. aasta seadus”) artikli 25 lõike 1 punkt 3a sätetas 30. aprillil 2004 kehtinud redaktsioonis:

„Tasumisele kuuluvat maksusummat ei vähendata ja maksuvahet ei maksta tagasi maksukohustuslase omandatud bensiini-mootorikütuse, diiselmootorikütuse ja gaasi puhul, mida kasutatakse sõiduautode või muude kuni 500 kg lubatud koormusega mootorsõidukite käitamiseks.”

5 Poolas võeti kuuenda direktiivi sätted üle 11. märtsi 2004. aasta seadusega kaupade ja teenuste maksu kohta (*Dz. U.* nr 54, poz. 535; edaspidi „käibemaksuseadus”).

6 Vastavalt käibemaksuseaduse artiklile 175 tunnistati 8. jaanuari 1993. aasta seadus alates 1. maist 2004 kehtetuks.

7 Käibemaksuseaduse artikli 86 lõiked 3 ja 5 nägid esialgses redaktsioonis ette:

„3. Sõiduautosid või muid mootorsõidukeid, mille lubatud koormus on valem

$D? = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg},$

kus

$D? =$ lubatud koormus ja

$n =$ kohtade (istmete) arv koos juhiistmega

alusel arvutatud kaalust väiksem, maksustatakse 50 protsendiga arvel näidatud maksusummast või maksusummast kaupade ühendusesisesel omandamisel või kaubatarnete maksusummast, kui maksukohustuslane on nende omandaja, kuid mitte rohkem kui 5000 Poola zlotiga.

[...]

5. Mootorsõidukite lubatud koormus ja kohtade (istmete) arv lõike 3 tähenduses määratakse siseriikliku liiklusõiguse kohaselt väljastatud tüübikinnitustunnistuse väljavõtte või sellise otsuse ärakirja alusel, millega on isik vabastatud tüübikinnitustunnistuse taotlemise kohustusest. Sõidukeid, mille kohta ei ole tüübikinnitustunnistuse väljavõttes ega esimeses lauses nimetatud otsuse ärakirjas lubatud koormus või kohtade arvu määratud, loetakse samuti sõiduautodeks artikli 3 tähenduses.”

8 Käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 1 punkt 3 sätestas esialgses redaktsioonis:

„Tasumisele kuuluvat maksusummat ei vähendata ja maksuvahet ei maksta tagasi maksukohustuslase omandatud [...] mootorikütuse, diiselkütuse ja gaasi osas, mida kasutatakse sõiduautode või muude artikli 86 lõigetes 3 ja 5 silmas peetud mootorsõidukite käitamiseks.”

9 Vastavalt käibemaksuseaduse artikli 176 punktile 3 olid käibemaksuseaduse artiklid 86 ja 88 kohaldatavad alates 1. maist 2004, kuna esimene säte nägi ette:

„Seadus jõustub 14 päeva jooksul alates selle avaldamise kuupäevast [s.o 20. aprill 2004], välja arvatud:

3) artiklid 1[–]14, artikli 15 lõiked 1[–]6, artiklid 16[–]22 [...], artiklid 42[–]95, mis on kohaldatavad alates 1. maist 2004.”

10 21. aprilli 2005. aasta seadus (*Dz. U.* nr 90, poz. 756), mis jõustus 22. augustil 2005, muutis käibemaksuseadust ning eelkõige selle artikleid 86 ja 88.

11 Käibemaksuseaduse artikli 86 lõiked 3 ja 4 nägid alates 22. augustist 2005 kehtivas redaktsioonis ette:

„3. Sõiduautode või muude selliste mootorsõidukite omandamist, mille lubatud täismass on kuni 3,5 tonni, maksustatakse 60 protsendiga arvel näidatud maksusummast või maksusummast kaupade ühendusesisesel omandamisel või kaubatarnete maksusummast, kui maksukohustuslane on nende omandaja, kuid mitte rohkem kui 6000 Poola zlotiga.

4. Lõige 3 ei puuduta:

1. mootorsõidukeid, millel on ainult üks kaubaveoks mõeldud osast vaheseina või püsiva tõkkega eraldatud istmerida ning mida saab liigitada liiklusõiguses alaliigi „mitmeotstarbeline sõiduk, kaubik” alla;

2. mootorsõidukeid, millel on rohkem kui üks kaubaveoks mõeldud osast seina või püsiva tõkkega eraldatud istmerida ja mille kaubaveoks mõeldud osa pikkus mõõdetuna põhja kõige kaugemal asetsevast punktist, kuhu on võimalik paigaldada vertikaalne vahesein või püsiv tõke põhja ja lae vahel kuni põhja tagumise ääreni, ületab 50 protsenti sõiduki pikkusest; eelmises lauseosas nimetatud suhte arvutamisel loetakse sõiduki pikkuseks sõiduki esiklaasi alumise serva ja kaubaveoks mõeldud osa tagumise ääre vahelist kaugust, mõõdetuna piki sõidukit tõmmatud horisontaalse joonena esiklaasi alumise serva ja selle punkti vahel, kus see joon lõikub kaubaveoks mõeldud osa põhja tagumise äärest vertikaalselt tõmmatud joonega;
3. mootorsõidukeid, millel on kaubaveoks mõeldud lahtine osa;
4. mootorsõidukeid, mille juhikabiin ja kaubaveoks mõeldud osa on konstruktsioonist tingituna üksteisest eraldatud sõidukiosad;
5. mootorsõidukeid, mille puhul on tegemist eriotstarbeliste sõidukitega liiklusõiguse tähenduses, mida kasutatakse seaduse lisas 9 nimetatud eesmärkidel;
6. mootorsõidukeid, mis on konstrueeritud vähemalt kümne inimese, sealhulgas sõidukijuhi veoks, kui selline otstarve nähtub liiklusõiguse alusel välja antud dokumentidest;
7. juhtusid, mil maksukohustuslane tegeleb:
 - a) nende (mootor)sõidukite edasimüügiga;
 - b) nende (mootor)sõidukite kasutusse andmisega tasu eest üüri?, rendi? või liisinglepinguga või muude sarnaste lepingutega, kui maksukohustuslane kasutab neid (mootor)sõidukeid sellel eesmärgil vähemalt kuue kuu jooksul.”

12 Käibemaksuseaduse artikli 88 lõike 1 punkt 3 nägi 22. augustist 2005 kehtivas redaktsioonis ette:

„Tasumisele kuuluvat maksusummat ei vähendata ja maksuvahet ei maksta tagasi maksukohustuslase omandatud [...] mootorikütuse, diiselkütuse ja gaasi osas, mida kasutatakse sõiduautode või muude artikli 86 lõikes 3 silmas peetud mootorsõidukite käitamiseks.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie's (vojevoodkonna halduskohus, Kraków) pooleli olev kohtumenetlus käsitleb Magoora võimalust arvata maha sisendkäibemaks, mis arvestati selle äriühingu poolt tema tegevuseks liisinglepingu alusel kasutatud mootorsõiduki kütuse ostmisel.

14 Magoora sõlmis 25. märtsil 2005 mootorsõiduki kohta *operate-leasing*-lepingu, mis registreeriti Urząd Skarbowy (maksuamet) 13. juunil 2005. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei esita mingisugust teavet selle mootorsõiduki margi ja tehniliste andmete kohta.

15 Eelotsusetaotlusest nähtub, et kütuse ostult käibemaksuseaduses (liisinglepingu sõlmimise kuupäeval, s.o 25. märtsil 2005 kehtinud redaktsioonis) sisalduva matemaatilise valemi alusel arvutatava sisendkäibemaksu mahaarvamise piiranguid ei kohaldatud Magoorale. Pärast 22. augustit 2005 kehtivas redaktsioonis käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 3 uue sõnastuse vastuvõtmist kohaldati sellele äriühingule mootorikütuse ostmisel arvestatud käibemaksu mahaarvamise piirangut, kuna põhikohtuasjas vaatluse all oleva mootorsõiduki lubatud täismass ei ületanud 3,5 tonni.

16 Magoora esitas 30. augustil 2005 Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków?Pr?dnikile (edaspidi „Kraków?Pr?dniki maksuameti juhataja”) taotluse, et saada käibemaksuseaduse nende sätete tõlgendus, mis käsitlevad liisinglepingu alusel kasutatavale mootorsõidukile kütuse ostmisel arvestatud käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatust ja piiranguid. Magoora leidis selles osas, et tal peaks endiselt olema nimetatud mootorsõidukile kütuse ostmisel arvestatava sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 alusel.

17 Kraków?Pr?dniki maksuameti juhataja jättis 3. novembri 2005. aasta otsusega Magoora taotluse põhjendamata tõttu rahuldamata, leides, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 6 ei saa olla Poola siseriikliku õiguse allikaks.

18 Krakówi maksukoja juhataja jättis 15. veebruaril 2006 Magoora vaide rahuldamata ja nimetatud otsuse jõusse põhjendusel, et Poola Vabariik võis säilitada need käibemaksu mahaarvamise piirangud, mis kehtisid selles liikmesriigis kuuenda direktiivi jõustumise ajal. Lisaks leidis ta, et 22. augustist 2005 jõustunud sätted pelgalt muutsid selliste sõidukite kategooriate sõnastust, mille puhul on mootorikütuse ostmisel arvestatava maksu mahaarvamine välistatud.

19 Magoora esitas Krakówi maksukoja juhataja otsuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie'le.

20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, kellel oli kahtlusi kuuenda direktiivi artikli 17 tõlgendamise kohta, otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [...] kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetega 2 ja 6 on vastuolus asjaolu, et Poola Vabariik tühistas 1. mail 2004 täies ulatuses seni kehtinud siseriiklikud õigusnormid, mis reguleerisid maksustatava tegevuse jaoks kasutatavate sõidukite mootorikütuse ostmisel kohaldatava [sisendkäibe]maksu mahaarvamise piiranguid, ning kehtestas nende asemel uued õigusnormid, mis reguleerivad samuti maksustatava tegevuse jaoks kasutatavate sõidukite mootorikütuse ostmisel kohaldatava [sisendkäibe]maksu mahaarvamise piiranguid, mida aga siseriiklikes õigusnormides määratletakse enne 1. maid 2004 kehtinud olukorraga võrreldes teistsuguste kriteeriumide alusel, ning et 22. augustil 2005 jõustus asjaomaste kriteeriumide uus muudatus?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 6 on vastuolus asjaolu, et Poola [Vabariik] on ülalmainitud kriteeriume niimoodi muutnud selleks, et piirata *de facto* [sisendkäibe]maksu mahaarvamise kohaldamisala võrreldes 30. aprillil 2004 kehtinud siseriiklike õigusnormidega või alates 22. augustist 2005 kehtinud siseriiklike õigusnormidega? Juhul kui Poola Vabariik on seetõttu rikkunud kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6, siis kas maksukohustuslane on sel juhul küll õigustatud maksu maha arvama, aga ainult selles osas, milles siseriiklike õigusnormidega on kehtestatud ulatuslikumad [sisendkäibe]maksu mahaarvamise piirangud kui need, mis olid ette nähtud 30. aprillil 2004 kehtinud ja asjaomasel päeval kehtetuks tunnistatud siseriiklikes õigusnormides?

3. Kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 6 on vastuolus asjaolu, et Poola Vabariik on viidanud

selles ette nähtud liikmesriikide pädevusele piirata [sisendkäibe]maksu mahaarvamist kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele, ja piiranud [sisendkäibe]maksu mahaarvamist võrreldes 30. aprillil 2004 kehtinud õigusliku olukorraga sel moel, et ta on välistanud sõiduautode ja muude, kuni 3,5-tonnise lubatud täismassiga mootorsõidukite kütuse ostmisel arvutatava [sisendkäibe]maksu mahaarvamise, välja arvatud sõidukid [käibemaksu]seaduse 22. augustist 2005 kehtiva redaktsiooni artikli 86 lõike 4 tähenduses?”

Eelotsuse küsimused

Eelotsuse küsimuste vastuvõetavus

21 Poola valitsuse arvates on eelotsusetaotlus vastuvõetamatu, kuna eelotsuse küsimused ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaoludega. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole hinnanud taotluse aluseks olnud faktilisi asjaolusid. Seega käsitleb eelotsuse küsimuste uurimine hüpoteetilisi olukordi.

22 Sellega seoses tuleb meenutada, et EÜ artiklis 234 sätestatud menetluses on üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval siseriiklikul kohtul kohtuasja eripära arvesse võttes õigus hinnata eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks ning Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Kui esitatud küsimused puudutavad ühenduse õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus reeglina kohustatud otsuse langetama (vt eelkõige 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-119/05: Lucchini, EKL 2007, lk I-6199, punkt 43; 15. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-162/06: International Mail Spain, EKL 2007, lk I-9911, punkt 23, ja 4. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-221/07: Zablocka-Weyhermüller, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 20).

23 Siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta rahuldamata vaid siis, kui on ilmne, et taotletud ühenduse õiguse tõlgendamine ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (vt eelkõige 13. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-379/98: PreussenElektra, EKL 2001, lk I-2099, punkt 39; 5. detsembri 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-94/04 ja C-202/04: Cipolla jt, EKL 2006, lk I-11421, punkt 25; 7. juuni 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-222/05–C-225/05: van der Weerd jt, EKL 2007, lk I-4233, punkt 22; 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta, EKL 2007, lk I-9569, punkt 64, ja eespool viidatud kohtuotsus Zablocka-Weyhermüller, punkt 21).

24 Käesolevas asjas tuleb tõdeda, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, et liikmesriigi kohus esitas Euroopa Kohtule põhikohtuasja faktilise ja õigusliku raamistiku detailse ülevaate ning põhjused, miks ta leiab, et esitatud küsimustele vastuste andmine on vajalik asjas otsuse langetamiseks.

25 Seega tuleb eelotsusetaotlus tunnistada vastuvõetavaks.

Sisulised küsimused

26 Oma küsimustega, mida tuleb uurida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõigetega 2 ja 6 on vastuolus asjaolu, et liikmesriik tunnistab tema territooriumil selle direktiivi jõustumise kuupäevast alates täielikult kehtetuks siseriiklikud õigusnormid, mis käsitlevad maksustatavaks tegevuseks kasutatavate mootorsõidukite kütuse ostmisel arvestatava sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiranguid, asendades need õigusnormid selles valdkonnas uued kriteeriumid kehtestanud õigusnormidega, ning asjaolu, et see liikmesriik muudab neid kriteeriume pärast uuesti, laiendades neid piiranguid. Kui see on nii,

siis küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas maksukohustuslasel on õigus nõuda enne eespool viidatud kuupäeva jõus olnud siseriiklike õigusnormide kohaldamist.

27 Käesoleval juhul tuleb tõdeda, et Poola Vabariigi osas jõustus kuues direktiiv selle liikmesriigi ühinemisel Euroopa Liiduga, st 1. mail 2004. Seega on see kuupäev nimetatud liikmesriigi osas asjakohane kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu kohaldamiseks (vt selle kohta 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99: Metropol ja Stadler, EKL 2002, lk I-781, punkt 41).

28 Vastavalt aluspõhimõttele, mis on omane ühisele käibemaksusüsteemile, ning tulenevalt 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) artiklist 2 ja kuuenda direktiivi artiklist 2 kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, millelt on maha arvatud käibemaks, millega koormati varem teostatud tehinguid. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub kuuenda direktiivi artiklis 17 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamiseõigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. See rakendub kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid. Käibemaksu mahaarvamise õiguse igasugune piiramine mõjutab maksukoormuse taset ning seda tuleb kohaldada kõikides liikmesriikides ühtemoodi. 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: Amprafance ja Sanofi, EKL 2000, lk I-7013, punkt 34; eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 42, ning 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-371/07: Danfoss ja AstraZeneca, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 26). Lisaks tuleb õigusnorme, mis kehtestavad erandid käibemaksu mahaarvamise põhimõttest, mis tagab selle maksu neutraalsuse, tõlgendada kitsalt (eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 59).

29 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 teenustega. Käibemaksu mahaarvamise põhimõttele kehtib siiski kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 asuv erisäte ja iseäranis selle lõike teine lõik (vt eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punktid 43 ja 44, ning eespool viidatud kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca, punktid 27 ja 28).

30 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 kohaselt on liikmesriikidel õigus säilitada oma õigusaktides sisalduvad mahaarvamiseõigust puudutavad erandid, mis on jõus nimetatud direktiivi jõustumise ajal, niikaua kui komisjon võtab vastu selles artiklis ette nähtud õigusnormid.

31 Ühenduse seadusandja peab tegelikult kehtestama ühenduse käibemaksu mahaarvamise õiguse erandite süsteemi ja ühtlustama seeläbi järk-järgult liikmesriikide õigusnormid käibemaksu valdkonnas. Ühenduse õigus ei sisalda praegu ühtegi sätet, milles oleks loetletud kulutused, mis on käibemaksu mahaarvamise õiguse alt välja arvatud (vt selle kohta 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C-345/99: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I-4493, punkt 20; eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 44, ja 8. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-280/04: Jyske Finans, EKL 2005, lk I-10683, punkt 23).

32 Tuleb tõdeda, et siseriiklike õigusnormide tõlgendamine selleks, et teha kindlaks nende sisu kuuenda direktiivi jõustumisel ja see, kas nimetatud õigusnormid toovad kaasa pärast kuuenda direktiivi jõustumist olemasolevate erandite kohaldamisala laiendamise, kuulub põhimõtteliselt eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevusse (vt eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 47).

33 Muu hulgas tuleb meenutada, et EÜ artiklis 234 sätestatud menetluses, mis põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel, on kohtuasja faktide hindamine liikmesriigi kohtu pädevuses (vt eelkõige 14. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C?450/06: Varec, EKL 2008, lk I?581, punkt 23 ja viidatud kohtupraktika). Selleks et anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, võib Euroopa Kohus siiski liikmesriikide kohtutega koostöö tegemise vaimus anda kogu teabe, mida ta peab vajalikuks (vt eelkõige 1. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C?49/07: MOTOE, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 30).

34 Käesoleval juhul peab Euroopa Kohus eelotsusetaotluse esitanud kohtule andma tõlgenduse ühenduse mõistele „siseriiklikud õigusaktid” kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu mõttes, selleks et see kohus saaks kindlaks teha nende õigusaktide sisu selle direktiivi jõustumisel (vt eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 47).

35 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teine lõik sisaldab nn *standstill* tingimust, mis näeb ette käibemaksu mahaarvamise õiguse erandite säilitamise siseriiklikus õiguses, mida kohaldati enne kuuenda direktiivi jõustumist (vt eespool viidatud kohtuotsus Ampafrance ja Sanofi, punkt 5). 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 kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 48, ja eespool viidatud kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca, punktid 30 ja 31).

36 Kui liikmesriigi õigusnormid muudavad olemasolevate erandite kohaldamisala ja pärast kuuenda direktiivi jõustumist seda vähendavad ning seeläbi lähenevad selle direktiivi eesmärgile, tuleb asuda seisukohale, et sellised õigusnormid on hõlmatud kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus sätestatud erandiga ja ei riku selle artikli 17 lõiget 2 (vt eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa, punkt 22; eespool viidatud kohtuotsus Metropol ja Stadler, punkt 45, ja eespool viidatud kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca, punkt 32).

37 Seevastu tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei kujuta siseriiklikud õigusnormid kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus lubatud erandit, kui nad toovad pärast kuuenda direktiivi jõustumist kaasa olemasolevate erandite kohaldamisala laiendamise ja kaugenevad seetõttu direktiivi eesmärgist (vt 14. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C?40/00: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2001, lk I?4539, punkt 17; 11. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?155/01: Cookies World, EKL 2003, lk I?8785, punkt 66, ja eespool viidatud kohtuotsus Danfoss ja AstraZeneca, punkt 33).

38 Sellest tuleneb, et arvestades nimetatud sätte eesmärki, viitab mõiste „liikmesriigi õigusaktid” kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõigu mõttes selle direktiivi jõustumise ajal olemasolevale ja tegelikult kohaldatavale käibemaksu mahaarvamise süsteemile.

39 Muu hulgas tuleb meenutada, nagu väidab komisjon, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teises lõigus ette nähtud nn *standstill* tingimuse eesmärk ei ole lubada uuel liikmesriigil Euroopa Liiduga ühinemisel muuta oma siseriiklikke õigusnorme nii, et nendega kaugenetakse kuuenda direktiivi eesmärkidest. Selline muudatus oleks vastuolus selle tingimuse mõtte endaga.

40 Selles kontekstis küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas asjaolu, et Poola Vabariik tunnistas kehtetuks 8. jaanuari 1993. aasta seaduse päeval, mil ta ühines Euroopa Liiduga, takistab teda samal päeval kehtestamast uusi sätteid, mis nägid ette maksustatava tegevuse jaoks kasutatavate sõidukite mootorikütuse ostmisel kohaldatava sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piirangud.

41 Tuleb tõdeda, et asjaomases siseriiklikus õiguskorras kuuenda direktiivi jõustumise kuupäeval siseriiklike õigusnormide kehtetuks tunnistamisest ja samal kuupäeval nende asendamisest teiste siseriiklike õigusnormidega ei saa iseenesest eeldada, et asjaomane liikmesriik oleks loobunud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse erandite kohaldamisest. Sellisest seadusandlikust muudatusest ei saa iseenesest samuti järeldada, et on rikutud nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 6 teist lõiku; seda siiski tingimusel, et eespool viidatud kuupäevast alates ei ole laiendatud eelnevaid siseriiklikke erandeid.

42 Põhikohtuasjas peab eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes – nagu meenutati käesoleva kohtuotsuse punktis 32 – on ainsana pädev oma siseriiklikku õigust tõlgendama, hindama, kas kuuenda direktiivi Poola õigusesse ülevõtmise ajal käibemaksuseadusega tehtud muudatused laiendasid võrreldes eelnevate siseriiklike õigusnormidega maksustatavaks tegevuseks kasutatavate mootorsõidukite kütuse ostmisel arvestatava sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piirangute kohaldamisala.

43 Seevastu tuleb märkida, et eelotsusetaotluse sõnastuse kohaselt 21. aprilli 2005. aasta seadusega, mis jõustus 22. augustil 2005, käibemaksuseadusesse tehtud muudatus laiendas piirangute kohaldamisala võrreldes Poola Vabariigis kuuenda direktiivi jõustumise ajal esinenud olukorraga, mis arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 36 meenutatud kohtupraktikat on vastuolus nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõiguga.

44 Siseriiklikud kohtud peavad tõlgendama siseriiklikku õigust niipalju kui võimalik kuuenda direktiivi sõnastusest ja eesmärgist lähtudes, et saavutada selle direktiiviga taotletavad eesmärgid, eelistades siseriiklike õigusnormide sellist tõlgendamist, mis on selle eesmärgiga kõige rohkem kooskõlas, et leida seeläbi nimetatud direktiivi sätetega kooskõlas olev lahendus (vt selle kohta 4. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-212/04: Adeneler jt, EKL 2006, lk I-6057, punkt 124), ja jätma vajaduse korral kohaldamata iga sellega vastuolus oleva siseriikliku õigusnormi (vt selle kohta 22. novembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-144/04: Mangold, EKL 2005, lk I-9981, punkt 77).

45 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimustele vastata nii, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 teise lõiguga on vastuolus asjaolu, et liikmesriik tunnistab nimetatud direktiivi ülevõtmisel siseriiklikusse õigusesse täielikult kehtetuks siseriiklikud õigusnormid, mis käsitlevad maksustatavaks tegevuseks kasutatavate mootorsõidukite kütuse ostmisel arvestatava sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiranguid, asendades need õigusnormid selles valdkonnas uued kriteeriumid kehtestanud õigusnormidega tema territooriumil selle direktiivi jõustumise kuupäevast alates, kui – selle hindamine kuulub eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevusse – need viimati nimetatud õigusnormid laiendasid nimetatud piirangute kohaldamisala. Igal juhul on selle sättega vastuolus see, kui liikmesriik muudab nimetatud kuupäeval jõustunud õigusnorme hiljem nii, et enne seda kuupäeva esinenud olukorraga võrreldes laieneb nende piirangute kohaldamisala.

Kohtukulud

46 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 17 lõike 6 teise lõiguga on vastuolus asjaolu, et liikmesriik tunnistab nimetatud direktiivi ülevõtmisel siseriiklikusse õigusesse täielikult

kehtetuks siseriiklikud õigusnormid, mis käsitlevad maksustatavaks tegevuseks kasutatavate mootorsõidukite kütuse ostmisel arvestatava sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse piiranguid, asendades need õigusnormid selles valdkonnas uued kriteeriumid kehtestanud õigusnormidega tema territooriumil selle direktiivi jõustumise kuupäevast alates, kui – selle hindamine kuulub eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevusse – need viimati nimetatud õigusnormid laiendasid nimetatud piirangute kohaldamisala. Igal juhul on selle sättega vastuolus see, kui liikmesriik muudab nimetatud kuupäeval jõustunud õigusnorme hiljem nii, et enne seda kuupäeva esinenud olukorraga võrreldes laieneb nende piirangute kohaldamisala.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: poola.