

**Kohtuasi C-274/10**

**Euroopa Komisjon**

*versus*

**Ungari Vabariik**

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Mahaarvamisõigus – Kasutamise kord – Artikkel 183 – Siseriiklikud õigusnormid, mis lubavad käibemaksu enamakse tagastamist vaid siis, kui see ületab selliste tehingutega seotud sisendkäibemaksu summa, mille eest ei ole veel tasutud

Kohtuotsuse kokkuvõte

*Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Enammakstud maksu tagastamine*

*(Nõukogu direktiiv 2006/112, artikkel 183)*

Liikmesriik, kes kohustab maksukohustuslasi, kelle maksudeklaratsioon sisaldab antud maksustamisperioodi kohta enamakset direktiivi 2006/112 artikli 183 tähenduses, selle enamakse tervenisti või osaliselt järgmisesse maksustamisperioodi üle kandma, kui nad ei ole tasunud kogu vastavat ostuhinda oma tarnijatele, kuna selle kohustuse tõttu on teatud maksukohustuslased, kelle maksudeklaratsioon sisaldab pidevalt enamakseid, kohustatud enamakse rohkem kui üks kord järgmisesse maksustamisperioodi üle kandma, rikub direktiivist 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tulenevaid kohustusi.

Käibemaksu sissenõutavus ja mahaarvamisõiguse tekkimine ja kasutamine direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemi kohaselt on põhimõtteliselt sõltumatud asjaolust, kas tehingu eest on tasu koos käibemaksuga juba makstud või mitte. Sama direktiivi kohaselt sõltub mahaarvamisõiguse tekkimine üksnes selles direktiivis konkreetselt märgitud teatud erijuhtudest, tingimusel et sellise tehingu eest makstav tasu, millega on seotud mahaarvatav käibemaks, on juba tasutud. Erandina nimetatud erijuhtudest esineb mahaarvamisõigus ka sellest tingimusest sõltumatult. Seega võib mahaarvatava käibemaksu enamakse – mille tagastamine on nimetatud õiguse tekkimisele järgnev etapp – tagastamisele nimetatud tingimuse kehtestamine mahaarvamisõigust mõjutada samamoodi kui sama tingimuse kohaldamine selle õiguse tekkimise ajal. Järelikult seab see juba olemuslikult kahtluse alla mahaarvamisõiguse kasuliku mõju. Seega ei saa sellise tehingu eest tasu maksmine, millega on seotud mahaarvatav käibemaks, kujutada endast tingimusi direktiivi 2006/112 artikli 183 mõttes, mille liikmesriigid võivad mahaarvatava käibemaksu enamakse tagastamiseks kindlaks määrata.

(vt punktid 48, 52, 53, 56 ja resolutsioon)

## EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

28. juuli 2011(\*)

Liikmesriigi kohustuste rikkumine – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Mahaarvamisõigus – Kasutamise kord – Artikkel 183 – Siseriiklikud õigusnormid, mis lubavad käibemaksu enamakse tagastamist vaid siis, kui see ületab selliste tehingutega seotud sisendkäibemaksu summa, mille eest ei ole veel tasutud

Kohtuasjas C-274/10,

mille ese on ELTL artikli 258 alusel 1. juunil 2010 esitatud liikmesriigi kohustuste rikkumise hagi,

**Euroopa Komisjon**, esindajad: D. Triantafyllou, B. Simon ja K. Talabér-Ritz, kohtudokumentide kättetoimetamise aadress Luxembourgis,

hageja,

*versus*

**Ungari Vabariik**, esindajad: M. Fehér, K. Szíjjártó ja G. Koós, keda abistas szakértő K. Magony,

kostja,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ja T. von Danwitz (ettekandja),

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 14. aprilli 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

olles 26. mai 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

1 Euroopa Komisjon palub oma hagiis Euroopa Kohtul tuvastada, et kuna Ungari Vabariik:

– kohustas maksukohustuslasi, kelle maksudeklaratsioon sisaldab antud maksustamisperioodi kohta ülejääki [mõiste „ülejääk” asemel on edaspidi kasutatud täpsemat vastet „enamakse”] nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1)) artikli 183 tähenduses, selle enamakse tervenisti või osaliselt järgmisesse maksustamisperioodi üle kandma, kui nad ei ole tasunud oma tarnijatele kogu vastavat ostuhinda, ja

– kuna selle tõttu on teatud maksukohustuslased, kelle maksudeklaratsioon sisaldab pidevalt enamakseid, kohustatud enamakse rohkem kui üks kord järgmisesse maksustamisperioodi üle kandma,

on Ungari Vabariik rikkunud direktiivist 2006/112 tulenevaid kohustusi.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigusnormid*

2 Direktiivi 2006/112 artikkel 62 sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

- 1) „maksustatav teokoosseis” – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;
- 2) „käibemaksu sissenõutavus” – maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.”

3 Direktiivi artikkel 63 näeb ette, et maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist.

4 Kõnesoleva direktiivi artikkel 66 sätestab:

„Erandina artiklitest 63, 64 ja 65 võivad liikmesriigid ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks:

- a) hiljemalt arve väljastamisel;
- b) hiljemalt tasu kättesaamisel;

[...]”

5 Direktiivi 2006/112 artikkel 90 sätestab:

„1. Tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

2. Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid lõikest 1 erandi teha.”

6 Direktiivi 2006/112 X jaotise 1. peatükis „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala” sisalduva artikli 167 kohaselt tekib „[m]ahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

7 Nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiv 2010/45/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (ELT L 189, lk 1) ja mis tuleb üle võtta hiljemalt 31. detsembriks 2012, lisas direktiivile 2006/112 artikli 167a, mille lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad vabatahtliku korra alusel ette näha, et sellise maksukohustuslase mahaarvamisõigus, kellelt käibemaks nõutakse sisse vaid vastavalt artikli 66 punktile b, lükatakse edasi kuni hetkeni, mil talle tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt on käibemaks tema tarnijale tasutud.”

8 Direktiivi 2006/112 artikkel 168 sätestab:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]

9 Direktiivi 2006/112 artikkel 178, mis sisaldub X jaotise 4. peatükis „Mahaarvamisõiguse kasutamise kord”, sätestab:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[...]

10 Kõnealuse direktiivi artikkel 179 näeb ette:

„Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et artiklis 12 nimetatud juhutehinguid tegevad maksukohustuslased kasutaksid mahaarvamisõigust üksnes tarne ajal.”

11 Direktiivi 2006/112 artikkel 183, mille sõnastus sisuliselt kattub 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) artikli 18 lõike 4 sõnastusega, sätestab:

„Kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võivad liikmesriigid teha tagastuse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda enamakse üle järgmisesse perioodi.

Liikmesriigid võivad siiski tagastusest või ülekandmisest keelduda, kui enamakse summa on tühine.”

12 Direktiivi 2006/112 artikkel 184, mis sisaldub X jaotise 5. peatükis „Mahaarvamise korrigeerimine”, täpsustab:

„Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.”

13 Nimetatud direktiivi samas peatükis sisalduv artikkel 185 sätestab:

„1. Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.

2. Erandina lõikest 1 ei tehta korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artiklis 16 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.”

### *Siseriiklik õigus*

14 2007. aasta CXXVII käibemaksuseaduse (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény, *Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)) (edaspidi „käibemaksuseadus”) § 55 lõige 1 sätestab:

„Maks muutub sissenõutavaks olukorras, kus objektiivselt tehakse tehing, mis loob maksustatava teokoosseisu (edaspidi „teokoosseisu tekkimine”).”

15 Käibemaksuseaduse § 56 näeb ette, et „tasumisele kuuluv maks arvestatakse teokoosseisu tekkimise hetkel, kui käesolev seadus ei sätesta teisiti”.

16 Kõnealuse seaduse § 119 lõige 1 näeb ette:

„Kui seadus ei sätesta teisiti, tekib maksu mahaarvamisoigus siis, kui tuleb kindlaks määrata tasumisele kuuluv käibemaks, mis vastab sisendkäibemaksule (artikkel 120).”

17 Käibemaksuseaduse § 131 sätestab:

„1. Riigi territooriumil registreeritud käibemaksukohustuslane võib vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluva maksu kogusummast lahutada mahaarvatava sisendkäibemaksu, mis tekkis samal maksustamisperioodil või varasema(te)l perioodi(de)l.

2. Kui lõike 1 kohaselt kindlaks määratud vahe on negatiivne, võib riigi territooriumil registreeritud käibemaksukohustuslane

a) arvestada seda erinevust järgmisel maksustamisperioodil kui kannet, mis vähendab selle maksu kogusummat, mida tal tuleb selle maksustamisperioodi eest lõike 1 kohaselt maksta, või

b) nõuda riigi maksuhaldurilt vahe tagastamist vastavalt §-s 186 määratletud tingimustele ja korrale.”

18 Nimetatud seaduse § 186 sätestab:

„1. Vastavalt § 131 lõikele 1 arvestatud ja vastavalt lõikele 2 korrigeeritud negatiivse vahe tagastamist võib nõuda kõige varem alates 2003. aasta XCII seaduses (maksustamissüsteemi kohta) (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) määratud tähtpäevast, kui

a) riigi territooriumil registreeritud käibemaksukohustuslane taotleb seda maksuhaldurilt siis, kui ta esitab § 184 kohaselt deklaratsiooni;

[...]

2. Kui riigi territooriumil registreeritud käibemaksukohustuslane, kes toimib vastavalt lõike 1 punktile a, ei maksa enne lõikes 1 nimetatud tähtpäeva möödumist kogu summat, mis sisaldab ka käibemaksu ning mis vastab maksu ülekandmise õiguslikuks aluseks olevale tehingule, või kui tema võlg ei kustu enne seda kuupäeva muul viisil, tuleb sellele tehingule vastava mahaarvatava

sisendkäibemaksu kogusumma arvata maha vastavalt § 131 lõikele 1 arvatud negatiivse vahe absoluutväärtusena väljendatud summast, maksimaalselt selle summa ulatuses.

3. Paragrahvi 131 lõike 2 punkti a kohaldatakse summa suhtes, mis vastavalt lõikele 2 vähendab § 131 lõike 1 kohaselt arvatud negatiivse vahe absoluutväärtuses väljendatud summat, maksimaalselt selle summa ulatuses. [...]”

19 Vastavalt 2003. aasta XCII seaduse (maksustamissüsteemi kohta) § 37 lõikele 1 vastab tähtpäev maksu tasumise tähtajale; sätte sõnatus on järgmine:

„Maks tuleb tasuda seaduse lisas või seaduses endas märgitud kuupäevaks (tähtpäev) [...]”

20 Selle seaduse II lisa I osa punkti 2 alapunktis a on sätestatud:

„(Käibe)maksukohustuslane maksab tasumisele kuuluva (käibemaksu) netosumma

- igakuiste maksudeklaratsioonide puhul enne jooksvale kuule järgneva kuu 20. kuupäeva;
- kord kvartalis esitatavate maksudeklaratsioonide puhul enne kvartalile järgneva kuu 20. kuupäeva;

iga-aastaste maksudeklaratsioonide puhul enne maksustamisaastale järgneva aasta 25. veebruari ja ta võib alates samast kuupäevast nõuda selle tagastamist.”

## **Kohtueelne menetlus**

21 Kuna komisjon leidis, et siseriiklikud õigusnormid, mis kohustavad maksukohustuslasi kandma enamakse direktiivi 2006/112 artikli 183 tähenduses üle järgmisesse maksustamisperioodi, kui selline enamakse sisaldab sisendkäibemaksu, mis on seotud tehingutega, mille eest maksukohustuslane ei ole veel tasunud, rikuvad nimetatud direktiivi, otsustas ta algatada EÜ artiklis 226 ette nähtud menetluse ja saatis Ungari Vabariigile 21. märtsil 2007 märgukirja.

22 Nimetatud liikmesriik vastas märgukirjale 30. mai 2007. aasta kirjaga, milles leidis, et ei ole liidu õigust rikkunud.

23 Kuna komisjon leidis pärast Ungari Vabariigi vastuse saamist, et nimetatud liikmesriik ei ole täitnud direktiivist 2006/112 tulenevaid kohustusi, saatis ta 8. oktoobril 2009 Ungari Vabariigile põhjendatud arvamuse, milles kutsus viimast üles võtma selle järgimiseks vajalikke meetmeid kahe kuu jooksul alates arvamuse kättesaamisest.

24 Kuna Ungari Vabariik leidis põhjendatud arvamusele 16. detsembri 2009. aasta kirjaga saadetud vastuses, et ei ole liidu õigust rikkunud, otsustas komisjon esitada käesoleva hagi.

## **Hagi**

### *Poolte argumendid*

25 Komisjon väidab, et käibemaksuseaduse § 186 lõige 2 on liidu õigusega vastuolus osas, milles see välistab müügitehingutel tasutud sisendkäibemaksu enamakse tagastamise siis, kui sisendkäibemaks on seotud tehingutega, mille eest ei ole tasu koos käibemaksuga veel makstud.

26 Komisjoni sõnul muutub direktiivi 2006/112 artiklite 62 ja 63 kohaselt käibemaks müügitehingute eest sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise

hetkest, sõltumata asjaomase tehingu eest tasu maksmisest. Kaubatarnija või teenuseosutaja on seega kohustatud maksma riigikassasse käibemaksu, isegi kui tema kliendid ei ole talle veel enne maksustamisperioodi lõppu tasu maksnud. Kuna sellises olukorras takistab käibemaksuseaduse § 186 lõige 2 kliendil nõuda kõnealusele tehingule vastava käibemaksu tagastamist, viib see käibemaksusüsteemi tasakaalust välja.

27 Mahaarvatava käibemaksu enammakse tagastamise selline välistamine paneb asjaomastele ettevõtjatele täiendava koormuse, kuna olukord, kus riik lükkab tagastamist taotleva maksukohustuslase nõude tasumise edasi, vähendab ajutiselt selle maksukohustuslase valduses oleva kauba väärtust, mis omakorda vähendab tema likviidsete vahendite suurust.

28 Komisjon väidab muu hulgas, et kõnealustes siseriiklikes õigusnormides puudub täielikult käibemaksu enammakse ülekandmise ajaline piirang. Seega on võimalik, et maksukohustuslane peab enammakse üle kandma korduvalt. Nagu nähtub direktiivi 2006/112 artikli 183 esimesest lõigust, tuleb enammakse tagastada hiljemalt teisel maksustamisperioodil pärast selle tekkimist.

29 Komisjoni väitel näeb nimetatud artikkel ette üksnes seda, et liikmesriigid võivad määrata kindlaks tagastamist reguleerivad menetlussätted, et need sätted sobituksid nõuetekohaselt erinevate haldusmenetluse eeskirjade hulka. See artikkel ei luba seevastu kõnealust tagastamist piirata sisu puudutavate tingimustega. Kõnealused õigusnormid ei kehtesta mitte vormilisi eeskirju, vaid kehtestavad käibemaksu tagastamise sisulised piirid.

30 Ungari Vabariik leiab, et tingimus, mis on mahaarvatava käibemaksu enammakse tagasisaamiseks ette nähtud käibemaksuseaduse § 186 lõikes 2, nimelt tasu maksmine tehingu eest, millega mahaarvatav käibemaks on seotud, ei riku ei neutraalse maksustamise põhimõtet ega direktiivi 2006/112 artiklit 183, mis annab liikmesriikidele selgelt pädevuse määrata kindlaks tagastamise tingimused.

31 Liikmesriik väidab, et mahaarvatava käibemaksu enammakse tagastamise edasilükkamine, mis tuleneb käibemaksuseaduse § 186 lõikest 2, ei too maksukohustuslasele kaasa mingit koormat, mis oleks neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus. Nimelt tuleb „käibemaksukoormuse” all mõista üksnes lõplikku koormust, st olukorda, kus maksukohustuslasel tuleb tasuda käibemaksu ilma mahaarvamise õigusega. Seevastu käibemaksukoormuse ajutine kandmine kujutab endast üksnes rahastamis- või rahavoolist koormat, mis mõjutab asjaomase ettevõtja olukorda vaid ajutiselt ja mis ei ole vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega. Ungari Vabariik väidab selle kohta, et ühine käibemaksusüsteem sisaldab norme, mis näevad maksukohustuslastele ette ajutise käibemaksu kandmise kohustuse.

32 Peale selle ei tekita see tingimus maksukohustuslasele finantsriski, kuna viimane ei ole veel oma võlga maksnud. Koormust kannab tegelikult vaid müüja ja see tuleneb liidu eeskirjadest, eeskätt direktiivi 2006/112 artiklitest 62 ja 63. Kuna see koormus on kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega, siis ei saa pidada lubamatuks väidetavat koormust, mis vaidlusalustest siseriiklikest õigusnormidest tulenevalt lasub ostjal või teenuse saajal.

33 Siseriiklike õigusnormide eesmärk on kõrvaldada eelis, mis on kaupade ostjal või teenuste saajal, kes võivad ära kasutada maksu tagastamist tehingult, mille eest nad ei ole veel maksnud või mille eest nad võib-olla ei maksagi, et parandada oma rahavoogude olukorda ja eelkõige, et maksta oma tarnijatele. Seevastu komisjoni arusaama kohaselt annaks riik maksukohustuslastele justkui tasuta laenu, eriti juhul, kui teenuseosutaja maksustamisperiood on pikem kui teenusesaaja oma, ja see koormaks riigieelarvet.

34 Pealegi piiraks komisjonipoolne neutraalse maksustamise põhimõtte tõlgendus põhjendamatult liikmesriikidele direktiivi 2006/112 artikliga 183 antud kaalutusõigust ja see artikkel

kaotaks oma mõtte.

35 Ungari Vabariik väidab, et riigi õigusnormid ei sea ohtu maksukohustuslase võimalust saada tagasi kogu käibemaksusumma likviidsete vahenditena ja mõistliku aja jooksul, kui tehingu ees tasumiseks on selline tähtaeg ette nähtud. Euroopa Kohus on tunnistanud, et liikmesriikidel on teatud otsustusruum mahaarvatava käibemaksu enamakse tagastamise tähtaja kindlaksmääramise osas.

36 Asjaolu kohta, et käibemaksu enamakse ülekandmist järgmisesse maksustamisperioodi ei ole ajaliselt piiratud, väidab Ungari Vabariik, et ei direktiivi 2006/112 sätetes ega preambulis ei ole märgitud, et käibemaksu enamakse saab üle kanda ainult üks kord. Pealegi sõltub vaidlusalustes siseriiklikes õigusnormides esitatud tasumise tingimus asjaomase maksukohustuslase tahtest.

### *Euroopa Kohtu hinnang*

37 Komisjon paneb Ungari Vabariigile sisuliselt süüks seda, et viimane on ületanud liikmesriikidele direktiivi 2006/112 artikli 183 alusel antud otsustusvabaduse piire, kui nägi ette, et tagastamine on välistatud juhul, kui maksukohustuslane ei ole sellise tehingu eest, mille alusel võib käibemaksu maha arvata, veel maksnud tasu koos käibemaksuga.

38 Artikkel 183 sätestab, et kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võivad liikmesriigid teha tagastuse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda enamakse üle järgmisesse perioodi.

39 Sama artikli sõnastusest, eriti sõnastusest „vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele” tuleneb, et liikmesriikidel on käibemaksu enamakse tagastamise korra kehtestamisel teatav vabadus (25. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-78/00: komisjon vs. Itaalia, EKL 2001, lk I-8195, punkt 32; 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-25/07: Sosnowska, EKL 2008, lk I-5129, punkt 17, ja 12. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-107/10: Enel Maritsa Iztok 3, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 33 ja 64).

40 Siiski tuleb meenutada, et üksnes sellest asjaolust ei saa järeldada, et direktiivi 2006/112 artiklit 183 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu tagastamiseks liikmesriikide kehtestatud korda liidu õiguse seisukohast ei kontrollita (vt selle kohta 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-472/08: Alstom Power Hydro, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 15, ja eespool viidatud kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, punkt 28).

41 Nimelt tuleb uurida, mis ulatuses direktiivi 2006/112 artikkel 183, tõlgendatuna käibemaksu valdkonda reguleerivate üldpõhimõtete kontekstis, sisaldab erieeskirju, mida liikmesriikidel tuleb käibemaksu enamakse tagastamise õiguse rakendamisel järgida (vt eespool viidatud kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, punkt 30).

42 Selle kohta tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, punkt 28; Sosnowska, punkt 14, ja Enel Maritsa Iztok 3, punkt 31).

43 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, kuulub mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. Iseäranis rakendub see kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid (vt eelkõige 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 18; 30. septembri



2010. aasta otsus kohtuasjas C-392/09: *Uszodaépít?*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 34, ja *Enel Maritsa Iztok 3*, punkt 32).

44 Teiseks tuleb meenutada, et mahaarvamisõiguse olemasolu ise tuleneb direktiivi 2006/112 artiklitest 167–172, mis sisalduvad peatükis „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala”, samas kui direktiivi artiklid 178–183 puudutavad üksnes selle õiguse kasutamise korda (vt selle kohta 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-338/98: komisjon vs. *Madalmaal*, EKL 2001, lk I-8265, punkt 71, ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-152/02: *Terra Baubedarf-Handel*, EKL 2004, lk I-5583, punkt 30).

45 Seoses direktiivi 2006/112 artiklis 183 ette nähtud võimalusega kanda käibemaksu enamakse üle järgmisesse perioodi või tagastada täpsustab Euroopa Kohus, et tingimused, mille liikmesriigid on selleks kindlaks määranud, ei või piirata neutraalse maksustamise põhimõtet ega panna maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormust. Eelkõige peab see kord võimaldama maksukohustuslasel saada kohastel tingimustel kõnealusest käibemaksu enamaksest tuleneva saadaoleva summa asjakohasel juhul täies ulatuses tagasi; see tähendab, et tagasimakse tuleb sooritada mõistliku aja jooksul likviidsete või samaväärsete vahenditega ning et kehtestatud tagastamise meetodiga ei tohi maksukohustuslase jaoks mitte mingil juhul kaasneda finantsriski (vt eespool viidatud kohtuotsused komisjon vs. Itaalia, punktid 33 ja 34; *Sosnowska*, punkt 17, ja *Enel Maritsa Iztok 3*, punktid 33 ja 64).

46 Kolmandaks, mis puudutab direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemis käibemaksuga seotud tehingute eest tasumise olulisust, siis tuleb märkida, et selle direktiivi artikli 63 kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks alates kaubarne teostamise või teenuste osutamise hetkest, s.o. kõnealuse tehingu tegemisest, sõltumata asjaolust, kas selle tehingu eest on tasu juba makstud või mitte. Järelikult tuleb kauba tarnijal või teenuse osutajal käibemaks riigikassasse tasuda isegi siis, kui nende kliendid ei ole neile osutatud kaubarne või teenuse eest veel maksnud.

47 Samamoodi sätestab direktiivi 2006/112 artikkel 167, et mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal, mis artikli 63 kohaselt on tehingu tegemise hetk, sõltumata asjaolust, et selle tehingu eest on tasu makstud. Lisaks on selle direktiivi artiklis 168 sõnaselgelt märgitud, et maksukohustuslase õigus sisendkäibemaksu maha arvata hõlmab mitte ainult tasutud käibemaksu, vaid ka tasumisele kuuluvat käibemaksu. Nimetatud direktiivi artiklist 179 tuleneb veel, et mahaarvamine tehakse põhimõtteliselt nii, et lahutatakse vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud mahaarvamisõigus (vt selle kohta 8. mai 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-95/07 ja C-96/07: *Ecotrade*, EKL 2008, lk I-3457, punkt 41).

48 Nagu näha, on käibemaksu sissenõutavus ja mahaarvamisõiguse tekkimine ja kasutamine direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemi kohaselt põhimõtteliselt sõltumatud asjaolust, kas tehingu eest on tasu koos käibemaksuga juba makstud või mitte.

49 Sellist järeldust toetavad ka mitu selle direktiivi sätet, mille kohaselt tasu tegelik maksmine võib mõjutada käibemaksu sissenõutavust või mahaarvatavust vaid nimetatud direktiivis konkreetselt märgitud erijuhtudel.

50 Direktiivi 2006/112 artikli 66 punkt b võimaldab liikmesriikidel erandina selle direktiivi artiklist 63 ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks hiljemalt tasu kättesaamisel. Ungari Vabariik ei ole enda sõnul seda võimalust kasutanud.

51 Lisaks täiendati direktiivi 2006/112 artikli 66 punkti b 2010. aastal, s.o. pärast kõnealuse

hagi esitamist, artikliga 167a, mille kohaselt võivad liikmesriigid vabatahtliku korra alusel ette näha, et sellise maksukohustuslase mahaarvamisõigus, kellelt käibemaks nõutakse sisse vaid vastavalt artikli 66 punktile b, lükatakse edasi kuni hetkeni, mil talle tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt on käibemaks tema tarnijale tasutud.

52 Nendest sätetest kogumis nähtub, et direktiivi 2006/112 kohaselt sõltub mahaarvamisõiguse tekkimine üksnes selles direktiivis konkreetselt märgitud teatud erijuhtudest, tingimusel et sellise tehingu eest makstav tasu, millega on seotud mahaarvatav käibemaks, on juba tasutud. Erandina nimetatud erijuhtudest esineb mahaarvamisõigus ka sellest tingimusest sõltumatult. Seega võib mahaarvatava käibemaksu enammakse – mille tagastamine on nimetatud õiguse tekkimisele järgnev etapp – tagastamisele nimetatud tingimuse kehtestamine mahaarvamisõigust mõjutada samamoodi kui sama tingimuse kohaldamine selle õiguse tekkimise ajal. Järelikult seab see juba olemuslikult kahtluse alla mahaarvamisõiguse kasuliku mõju.

53 Seega ei saa sellise tehingu eest tasu maksmine, millega on seotud mahaarvatav käibemaks, kujutada endast tingimusi direktiivi 2006/112 artikli 183 mõttes, mille liikmesriigid võivad mahaarvatava käibemaksu enammakse tagastamiseks kindlaks määrata.

54 Kõikidest eelnevatest kaalutlustest tuleneb, et direktiivi 2006/112 artikkel 183 ei võimalda liikmesriikidel siduda mahaarvatava käibemaksu enammakse tagastamist tingimusega, mis on seotud asjaomase tehingu eest tasumisele kuuluva summa maksmisega. Seega, kuna Ungari Vabariik välistas käibemaksu enammakse tagastamise võimaluse juhul, kui sellise tehingu eest, millega on seotud mahaarvatav käibemaks, ei ole maksmisele kuuluvat summat koos käibemaksuga veel tasutud, on Ungari Vabariik ületanud liikmesriikidele artikliga 183 antud otsustusvabaduse piire.

55 Lisaks tuleb märkida, et sellise käibemaksu enammakse tagastamise välistamise tulemusel on teatud maksukohustuslased, kelle deklaratsioonides on pidevalt üleval enammakse, sunnitud selle enammakse rohkem kui üks kord üle kandma järgmisesse maksustamisperioodi. Siinkohal tuleb meenutada, et käibemaksu enammakse ülekandmine enammakse tekkimisele järgnevale mitmele maksustamisperioodile ei pruugi olla direktiivi 2006/112 artikli 183 esimese lõiguga kooskõlas (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Enel Maritsa Iztok 3, punkt 49). Samas kui võtta arvesse, et kõnealused siseriiklikud õigusnormid näevad ette maksustamisperioode ühest kuust ühe aastani, võivad need viia selleni, et enammakse korduva ülekandmise tõttu ei tagastata seda teatavatele maksukohustuslastele mõistliku tähtaja jooksul.

56 Järelikult tuleb sedastada, et kuna Ungari Vabariik:

- kohustas maksukohustuslasi, kelle maksudeklaratsioon sisaldab antud maksustamisperioodi kohta enammakse direktiivi 2006/112 artikli 183 tähenduses, selle enammakse tervenisti või osaliselt järgmisesse maksustamisperioodi üle kandma, kui nad ei ole tasunud kogu vastavat ostuhinda oma tarnijatele, ja
- kuna selle kohustuse tõttu on teatud maksukohustuslased, kelle maksudeklaratsioon sisaldab pidevalt enammakseid, kohustatud enammakse rohkem kui üks kord järgmisesse maksustamisperioodi üle kandma,

on Ungari Vabariik rikkunud nimetatud direktiivist tulenevaid kohustusi.

## **Kohtukulud**

57 Kodukorra artikli 69 lõike 2 alusel on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtukulude hüvitamist nõudnud

ja Ungari Vabariik on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista kostjalt.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

**1. Kuna Ungari Vabariik**

– kohustas maksukohustuslasi, kelle maksudeklaratsioon sisaldab antud maksustamisperioodi kohta enammakset nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikli 183 tähenduses, selle enammakse tervenisti või osaliselt järgmisesse maksustamisperioodi üle kandma, kui nad ei ole tasunud kogu vastavat ostuhinda oma tarnijatele, ja

– kuna selle kohustuse tõttu on teatud maksukohustuslased, kelle maksudeklaratsioon sisaldab pidevalt enammakseid, kohustatud enammakse rohkem kui üks kord järgmisesse maksustamisperioodi üle kandma,

**on Ungari Vabariik rikkunud sellest direktiivist tulenevaid kohustusi.**

**2. Mõista kohtukulud välja Ungari Vabariigilt.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: ungari.