

Kohtuasi C-334/20**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

23. juuli 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Veszprémi Törvényszék (Veszprémi kohus, Ungari)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

20. juuli 2020

Kaebaja:

Amper Metal Kft

Vastustaja:

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti vaidluste lahendamise direktoraat, Ungari)

[...]

Veszprémi Törvényszék (Veszprémi kohus, Ungari)

[...]

Veszprémi Törvényszék (Veszprémi kohus) on halduskohtumenetluses, mille algatas **kaebaja Amper Metál Kft.** ([...] Dunaújváros, Ungari [...]) maksuasjas **vastustaja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (riikliku maksu- ja tolliameti vaidluste lahendamise direktoraat, Ungari) ([...] Székesfehérvár, Ungari [...]) vastu, teinud järgmise

kohtumääruse

Kohus [...] esitab Euroopa Liidu Kohtule eelotsusetaotluse järgmiste eelotsuse küsimustega:

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 168 punkti a tuleb või tõlgendada nii, et selle sätte kohaselt ei või – selles sisalduva väljendi „kasutatakse“ tõttu – keelata käibemaksu mahaarvamist tehingu puhul, mis kuulub

käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse, põhjusel, et maksuhalduri hinnangul ei ole teenus, mida on arve väljastaja osutanud sõltumatute poolte vahel tehtud tehingu raames, arve saaja maksustatava tegevuse jaoks „kasulik“, kuna:

- arve väljastanud isiku osutatud teenuse (reklaamiteenus) väärtus on ebaproportsionaalne võrreldes sellest teenusest arve saajale tuleneva kasuga (käive/käibe suurenemine) või
- see teenus (reklaamiteenus) ei ole tekitanud teenuse saajale mingit käivet?

2. Kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tuleb või võib tõlgendada nii, et selle sätte alusel võib keelata käibemaksu mahaarvamist käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse kuuluva tehingu puhul põhjusel, et maksuhalduri hinnangul on arve väljastaja poolt sõltumatute poolte vahelise tehingu raames osutatud teenusel ebaproportsionaalselt suur väärtus, kuna teenus (reklaamiteenus) on kallis ja selle hind on liiga kõrge võrreldes muu võrdlusalusena kasutatud teenusega?

[...] [riigisisese õiguse menetluslikud kaalutlused] [lk 2]

Õiguslikud põhjendused

Faktilised asjaolud

Esimese astme maksuhalduri menetlus ja otsus

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Ungari riikliku maksu- ja tolliameti Fejéri maakonna maksu- ja tollidirektoraat; edaspidi „esimese astme maksuhaldur“) viis läbi maksustamisperioodi 1. jaanuarist kuni 31. detsembrini 2014 puudutavate käibedeklaratsioonide tagantjärele kontrolli, mille tulemusel ta tegi [...] otsuse (edaspidi „esimese astme otsus“), milles määras kaebajale kui maksukohustuslasele kohustuse tasuda käibemaksuvahe kokku summas 12 960 000 Ungari forintit (HUF), mida peeti täies ulatuses maksuvõlaks, ning määras sellest tulenevalt kaebajale rahatrahvi ja viivise vastavalt summas 3 240 000 Ungari forintit ja 868 000 forintit, nõudes temalt kõigi nende summade tasumist.

Esimese astme maksuhaldur tuvastas oma otsuse põhjendustes faktiliste asjaoludena, et kaebaja oli kajastanud kuludena äriühingu Sziget-Reklám Kft. poolt 2014. aastal väljastatud kokku kaheteistkümmel arvel märgitud summad, millest igäüks oli netosummas 4 000 000 forintit ja pärast 27% käibemaksu lisamist brutosummas 5 080 000 forintit, ning et pärast oli vastav käibemaks maha arvatud.

Vastavalt teenuse- ja koostöölepingule, mille kaebaja maksuhaldurile kontrollimiseks esitas, kohustus Sziget-Reklám Kft. teenuseosutajana paigaldama käsundiandja, s.o kaebaja reklaamisildid suurusega 30 × 10 cm teenuseosutaja

lepingupartneri poolt Magyar Gyorsasági Bajnoksági [kiiruskatsed Ungaris] 2014. aasta hooaja katsetele klassifitseeritud võistleja võidusõiduauto mõlemale küljele. Teenuse hind kogu lepingu kehtivusajaks oli 48 000 000 forintit, millele lisandus käibemaks, mida pooled tasusid perioodiliselt.

Esimese astme maksuhaldur jõudis Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-Dunántúli Bűnügyi Igazgatósága (Ungari riikliku maksu- ja tolliameti Lõuna-Transdanubia kriminaalasjade direktoraat) esitatud kriminaaltoimiku dokumentide, sealhulgas maksudele ja reklaamile spetsialiseerunud kohtuekspertide ekspertiisaruannete põhjal, mis saadi kriminaaluurimise käigus, kaebaja ja äriühingu Sziget-Reklám Kft. vahel sõlmitud teenus- ja koostöölepingu, mille alusel on arved esitatud, kohta sisuliselt järgmistele järeldustele:

- tasu summas 48 000 000 forintit ilma käibemaksuta on ebaproportsionaalselt suur, kuna sama teenust telliti ka madalama hinnaga;
- leping on sõlmitud pettuse teel, kuna selle pakutav teenus ei ole sugugi tegelik teenus;
- lepingu summa on ebaproportsionaalselt suur ka seetõttu, et see kulu ei eelda mingit liiki reklaami väärtust ega kaubanduslikku tasuvust; kaebaja oleks võinud saada tegeliku reklaamiväärtuse palju väiksema kuluga;
- kauplejad oskavad täpselt eristada võimalikke kliente või käsundiandjaid potentsiaalsetest äripartneritest – paberivabrikud, kuumvaltsimistöökodjad ja muud tööstuskäitised –, ja kui nad seda ei oska, ei lahenda probleemi ükski reklaam, kuna kliendid ei tee otsust autodele pandud reklaami alusel, vaid lähtudes näiteks hinnast, kvaliteedist, tarnetähtajast või paindlikest maksetingimustest; seega võib järeldada, et oli võimalik juba ette teada, et need kulud on kahjumi tekkimise tegurid, millest ei saanud eeldada mingit kaubandusliku tasuvuse suurenemist.

Esimese astme maksuhaldur tuvastas eeltoodud kaalutlusi arvestades ja ekspertide arvamuste alusel, et spordiautodel reklaami [lk 3] teenus, mille kohta Sziget-Reklám Kft. kaebajale arve esitas, ei kujuta endast kulu, mis on seotud kaebaja tulu teenimise ja maksustatava tegevusega.

Esimese astme maksuhaldur tugines seoses sellega järgmistele õigusnormidele.

2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; edaspidi „käibemaksuseadus“) § 119 lõige 1, mille alusel tekib maksu mahaarvamise õigus – kui käesolevas seaduses ei ole sätestatud teisiti – siis, kui tuleb kindlaks määrata sisendkäibemaks (§ 120), isegi kui see summa arvutatakse § 196/B lõike 2 punkti a kohaselt.

Ta osundas ka käibemaksuseaduse § 120 punkti a kohaselt, mille kohaselt on maksukohustuslasel, kes sellena tegutseb, juhul, kui ta tarbib või kasutab muul viisil kaubanduslikult kaupu või teenuseid maksustatavate kaubatarnete tegemiseks või teenuste osutamiseks, õigus arvata tasumisele kuuluvast maksust maha maks, mille kohta on talle esitanud arve mõni teine maksukohustuslane, sealhulgas isikud või asutused, kes on kohustatud tasuma juriidilise isiku lihtsustatud tulumaksu, seoses kaupade või teenuste soetamisega.

1996. aasta LXXXI seaduse juriidilise isiku tulumaksu ja dividendimaksu kohta (a társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI törvény, edaspidi „juriidilise isiku tulumaksu ja dividendimaksu seadus“) § 8 lõike 1 punkt d, mille alusel suurendatakse maksustamise eelset tulemust summade võrra, mida on arvesse võetud kulutuste või kuludena ning kasutatud selle tulemuse vähendamiseks – sealhulgas immateriaalse või materiaalse põhivara kulumit väärtuse vähenemise tõttu –, ja mis ei ole seotud ettevõtluse või tulu teenimise tegevusega, eelkõige 3. lisa alusel.

Vastavalt juriidilise isiku tulumaksu ja dividendimaksu seaduse 3. lisa punktile 4 [§ 8 lõike 1 punkti d tähenduses ei käsitata ettevõtlustegevuse käigus tekkinud kulutuste või kuludena, eelkõige] (täielikku või osalist) tasu teenuse eest, mis ületab 200 000 Ungari forintit, ilma käibemaksuta, kui asjaolud (nagu eelkõige maksukohustuslase ettevõtlustegevus, käive, teenuse laad või tasu selle eest) võimaldavad selgelt järeldada, et selle teenuse kasutamine on vastuolus mõistliku juhtimise nõuetega; maksustamisaastal sama isiku poolt samade teenuste eest makstud tasu võetakse arvesse koos.

Esimese astme maksuhaldur märkis viimati nimetatud õigusnormi ja mõistliku juhtimise määratluse kohta, et juriidilise isiku tulumaksu ja dividendimaksu seaduse ei sisalda sellise mõiste määratlust, mistõttu tuleb selle nõude sisu tuletada asjakohasest kohtupraktikast. Maksuõiguse seisukohast ei vasta mõistliku juhtimise nõude tõlgendus täpselt selle tsiviilõiguse aluspõhimõtte sisule, mis on välja arendatud ka kohtupraktikas. Vastavalt maksuõigust käsitlevates kohtuasjades välja kujunenud kohtupraktikale on mõistliku juhtimise ja tulu teenimise tegevuse seose põhjendamiseks vaja tõendada kahe asjaolu esinemist:

- kõigepealt, et majandustehing, mille eest makse tehti, on tegelikult toimunud ning lisaks, et konkreetne teenus ja seega selle eest tasu maksmine on seotud maksukohustuslase ettevõtlustegevuse või tulu teenimise tegevusega;
- Lisaks tuleb veel uurida, kas tekkinud kulutused on ilmselgelt ja ebaproportsionaalselt liiga suured.

Esimese astme maksuhaldur tuvastas sellega seoses, et kleebiste, st reklaami kinnitamine võidusõiduautodele, mis osalesid autode võidusõidus, oli toimunud, kuid – nagu kinnitavad üheselt ekspertide põhjendatud arvamused – see tehing ei andnud kaebajale mingit kasu, nii et see ei olnud seotud tema tulu teenimise

tegevusega. Lisaks ületab tasu reklaamiteenuse eest, mille kaebaja sai, ebaproportsionaalselt tavalist turuhinda, mistõttu leiti, et see on vastuolus mõistliku juhtimise nõudega.

Eeltoodud kaalutluste põhjal tuvastas esimese astme maksuhaldur, et kuluna kajastatud teenus ei olnud majanduslikult mõistlik, et seda ei saa seostada kaebaja ettevõtlustegevusega või tulu teenimise tegevusega ning et ekspertide arvamuste kohaselt oli selle reklaamiväärtus null, mistõttu ei ole selle teenuse eest esitatud arvetel märgitud käibemaks eespool viidatud õigusnormide kohaselt maha arvatav. Arvestades tema käsutuses olevaid andmeid, leidis maksuhaldur seega, et kaebaja [lk 4] kui maksukohustuslane oli äriühingu Sziget-Reklám Kft. väljastatud arvetel märgitud käibemaksu maha arvanud alusetul, kuna vastavalt käibemaksuseaduse § 120 punktile a ei olnud tal õigust maha arvata käibemaksu, mis oli kajastatud tõendavates dokumentides teenuste kohta, millel ei olnud tulu teenimise tegevuse seisukohast mingit väärtust.

Seepärast nõudis esimese astme maksuhaldur kaebajalt sisse äriühingult Sziget-Reklám Kft. saadud teenuse pealt mahaarvatava sisendkäibemaksu, mille ta oli märkinud oma maksudeklaratsioonis, käsitades seda käibemaksuna, mis tuleneb niisuguste kulude eest esitatud arvetest, mida ei ole tehtud ettevõtja huvides.

Teise astme maksuhalduri menetlus ja otsus

Pärast seda, kui kaebaja oli esitanud vaide, jättis vastustaja teise astme maksuhaldurina toimides 9. jaanuari 2019. aasta otsusega (edaspidi „teise astme otsus“) esimese astme [...] otsuse muutmata.

Teise astme otsuse põhjenduste kohaselt leidis esimese astme maksuhaldur õigesti, et kaebaja oli maksukohustuslasena arvanud äriühingu Sziget-Reklám Kft. väljastatud vaidlusalustel arvetel märgitud käibemaksu maha alusetult, kuna ekspertide arvamused kinnitavad üheselt, et selle teenuse tellimise osas ei olnud juhtimine mõistlik. Sellest järeldub, et vastavalt käibemaksuseaduse §-le 120 ei olnud kaebajal õigust maha arvata käibemaksu, mis oli märgitud talle esitatud tõendavates dokumentides teenuse kohta, millel ei olnud tulu teenimise tegevuse seisukohast mingit väärtust. Seega ei saa esimese astme otsust teise astme maksuhalduri hinnangul pidada õigusvastaseks, kuna sellega nõuti kaebajalt sisse käibemaks, mis on märgitud maksudeklaratsioonis mahaarvatava sisendkäibemaksuna, mis on tasutud äriühingult Sziget-Reklám Kft. saadud arvete alusel, mis olid väljastatud seoses kulutustega, mida ei olnud tehtud ettevõtja huvides.

Halduskaebuse ese

Kaebaja palub oma halduskaebuses tunnistada esimese ja teise astme otsused õigusvastaseks ja need tühistada. Ta vaidlustab need otsused tervikuna nii õigusliku aluse kui ka summade osas.

Tema väitel ei ole kriteeriumidel, millest vastustaja lähtus – see tähendab, et tema reklaamikulud ei ole mõistlikud, ei ole kaubanduslikult tasuvad, neil ei ole tegelikku reklaamiväärtust ja need ei kuulu tulu teenimise tegevuse hulka –, mingit seost käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise võimalusega, kuna selline lähenemine ei ole kuidagi seotud käibemaksusüsteemi aluseks olevate aluspõhimõtetega.

Ta tugineb selles osas seoses maksu mahaarvamise õigusega mitmele Euroopa Liidu Kohtu otsusele: kohtuotsusele Enel Maritsa Iztok (C-107/10, punkt 32), kohtuotsusele Tóth (C-324/11, punktid 23, 24 ja 25) ja kohtuotsusele Goed Wonen (C-376/02, punkt 26).

Ta viitab eraldi kohtuotsusele Elida Gibbs (C-317/94), osundades selle punkte 26 ja 27 ning märkides samuti, et selle kohtuotsuse põhjendusi on kinnitatud mitmes Euroopa Kohtu otsuses (nagu kohtuasjas C-285/10, punkt 28, ning liidetud kohtuasjades C-249/12 ja C-250/12, punkt 33). Arvestades nende kohtuotsuste sisu, leiab ta üheselt, et maksustatav summa on vastutatu, mida müüja saab tegelikult konkreetse tehingu eest, see tähendab, et vastustaja nimetab põhjendamatuult „ebaproportsionaalselt suurt väärtust“ asjaoluna mahaarvamise õiguse andmisest keeldumise põhjendamiseks. [Lk 5]

Ta juhib tähelepanu sellele, et vastavalt kohtuasjas C-118/11 tehtud kohtuotsuse punktidele 43 ja 44 on käibemaksusüsteemi eesmärk tagada kõikide majandustegevuste maksustamise neutraalsus, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel, et need tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.

Lisaks nendele kohtuotsustele tugineb ta veel punktidele, millele ta viitab järgmistes kohtuotsustes: kohtuotsus Naturally Yours Cosmetics (230/87, punkt 16); kohtuotsus Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, punkt 13); kohtuotsus Boots Company (C-126/88, punkt 19); kohtuotsus Fillibeck (C-258/95, punkt 13); kohtuotsus komisjon vs. Prantsusmaa (C-404/99, punkt 38); kohtuotsus Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, punkt 21), ja kohtuotsus Balkan and Sea Properties (liidetud kohtuasjad C-621/10 ja C-129/11, punktid 43 ja 44).

Eeltoodu põhjal leiab kaebaja, et käibemaksu mahaarvamise õigust võib kasutada ka siis, kui maksukohustuslase tehtud kulutus ei olnud mõistlik ega majanduslikult tõhus. Ta märgib, et käesoleval juhul on maks kajastatud seepärast, et ta maksis äriühingu Sziget-Reklám Kft. arvetel märgitud maksu arve väljastajale pangalaenukaandega. Ta märgib, et tema maksu mahaarvamise õigus on tagatud käibemaksuseaduse § 119 lõikega 1, mille alusel tekib maksu mahaarvamise õigus siis, kui määratakse kindlaks sisendkäibemaksu summa (§ 120).

Tema arvates on selge, et käibemaksuseaduse § 120 punktis a sätestatud „muul viisil kaubanduslikult kasutamise“ nõue – mis eeldab, et mahaarvamise õigust võib kasutada üksnes juhul, kui tellitud teenus annab maksukohustuslasele kasu, mida on võimalik arvuliselt [tulu]artiklite kaupa tõendada – on vastuolus ühenduse

õigusega ning on järelikult ühenduse õiguse esimuslikkuse ja õigusaktide ühtlustamise põhimõtete kohaselt lisanõue, mis ei ole kohaldatav.

Vastustaja argumendid

Vastustaja palub oma vastuses jätta halduskaebus rahuldamata, jäädes käesoleva kaebusega vaidlustatud otsuse põhjendustes väljendatud õigusliku seisukoha juurde.

Ta leiab vankumatult, et maksuhalduri kritiseeritud arvete alusel tekkinud kulu on ilmselgelt ja ebarproportsionaalselt suur ning et kuluna kajastatud teenus ei ole majanduslikult mõistlik, seda ei saa seostada ettevõtlustegevuse või tulu teenimise tegevusega ning selle reklaamiväärtus on ekspertide arvamuse kohaselt olematu. Ta märgib sellega seoses, et võttes arvesse kaebajaks oleva kaubandusliku äriühingu mitme majandusaasta aruandeid, tema poolt turul osutatava teenuse kvalifitseerimist ja kohalikku laadi ning tema veebisaidil ilmnevat mainet, järeldasid uurimises osalenud eksperdid, et kaebaja potentsiaalsed äripartnerid ei kaldu tarbekaupu ostma emotsiooni ajal tehtud otsustega. Kaebaja tegutseb nimelt elektripaigaldiste sektoris ning võib suuremate projektide puhul muude kui äriklientide tellimused kõrvale jätta. Äripartneri valimise protsessis on mõjutavad tegurid hind, maksetingimused ja kättetoimetamise tingimused. Kaebaja puhul ei nähtu tulemustest ka seda, et tehtud väljamakse oleksid andnud mingit kasu, nii et mõlemad ekspertide arvamused on kokkulangevad selles, et kaebaja nime kujutamine autovõidusõidul osalevatele sõidukitele kinnitatud kleebistel osutus väärtusetuks.

Järelikult on vastustaja seisukohal, et ta ei ole rikkunud käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet, kuna asjaolud, millele on halduskaebuses viidatud – ebamõistlikkus, reklaamväärtuse puudumine ja [lk 6] seose puudumine tulu teenimise tegevusega – on mahaarvamisõiguse õigusvastasuse hindamisel asjakohased.

Seega peab ta eeltoodu põhjal kaebaja põhiseisukohta, et käibemaksu mahaarvamise õigust võib kasutada ka siis, kui maksukohustuslase tehtud kulutus ei olnud mõistlik ega majanduslikult tõhus, täiesti ekslikuks. Ta rõhutab, et majandusliku mõistlikkuse puudumine tõttu ei saa käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada ja et ebarealistlik tasu muudab ka arve sisu mitteusutavaks. Selleks et maksu õiguspäraselt maha arvata, peab soetamise ja maksustatava majandustegevuse vahel olema vahetu ja otsene seos, mille puudumisel ei saa mahaarvamisõigust kasutada.

Vastustaja märgib samuti, et käibemaksudirektiivi artikli 80 lõige 1 kehtestab sõnaselgelt ja ammendavalt tingimused, mis peavad olema täidetud selleks, et liikmesriik võiks siseriiklikes õigusnormides ette näha võimaluse muuta tehingu maksustatavat summat. See tähendab, et kui maksustatav summa ei ole tegelik, võib liikmesriikide õigusnormides ette näha arvel kajastatud maksustatava summa kohandamist, nagu tehti käesoleval juhul.

Õiguslik raamistik

1. Liidu õigus

Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a, mis sätestab, et juhul, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, maksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata 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.

Käibemaksudirektiivi artikli 80 lõige 1: „Liikmesriigid võivad maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks võtta meetmeid selleks, et juhul, kui kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse kellelegi, kellega on olemas liikmesriigi määratluse kohased perekondlikud või muud tihedad isiklikud sidemed, juhtimisalastest, omandi-, liikmelisus-, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed, oleks maksustavaks väärtuseks turuväärtus:

- a) kui kaubatarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest väiksem ning kaubatarne või teenuse saajal ei ole artiklite 167–171 ja artiklite 173–177 alusel täielikku mahaarvamisõigust;
- b) kui kaubatarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest väiksem ning kaubatarnijal või teenuse osutajal ei ole artiklite 167–171 ja artiklite 173–177 alusel täielikku mahaarvamisõigust ning kauba tarne või teenuse osutamise suhtes kohaldatakse artiklites 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, artikli 378 lõikes 2, artikli 379 lõikes 2 või artiklites 380–390 kehtestatud erandit;
- c) kui kaubatarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest kõrgem ning kauba tarnijal või teenuse osutajal ei ole artiklite 167–171 ja artiklite 173–177 alusel täielikku mahaarvamisõigust.

Esimese lõigu tähenduses võib tihedateks sidemeteks lugeda ka tööandja sidemed töötaja, töötaja perekonna või mõne muu töötajale lähedase isikuga.“

2. Ungari õigus

õigusnormid, millele on juba viidatud eespool faktiliste asjaolude punktis: **[lk 7]**

Käibemaksuseaduse § 119 lõige 1, mille kohaselt tekib maksu mahaarvamise õigus – kui käesolevas seaduses ei ole sätestatud teisiti – siis, kui sisendkäibemaksusumma tuleb kindlaks määrata (§ 120), isegi kui see summa arvutatakse § 196/B lõike 2 punkti a kohaselt.

Käibemaksuseaduse § 120 punkti a kohaselt, mille kohaselt on maksukohustuslasel, kes sellena tegutseb, juhul, kui ta tarbib või kasutab muul viisil kaubanduslikult kaupu või teenuseid maksustatavate kaubatarnete tegemiseks või teenuste osutamiseks, õigus arvata tasumisele kuuluvast maksust maha maks, mille kohta on talle esitanud arve mõni teine maksukohustuslane, sealhulgas isikud või asutused, kes on kohustatud tasuma lihtsustatud ettevõtte tulumaksu, seoses kaupade või teenuste soetamisega.

Juriidilise isiku tulumaksu ja dividendimaksu seaduse § 8 lõike 1 punkt d, mille alusel suurendatakse maksustamise eelset tulemust summade võrra, mida on arvesse võetud kulutuste või kuludena ning kasutatud selle tulemuse vähendamiseks – sealhulgas immateriaalse või materiaalse põhivara kulumit väärtuse vähenemise tõttu –, ja mis ei ole seotud ettevõtluse või tulu teenimise tegevusega, eelkõige 3. lisa alusel.

Juriidilise isiku tulumaksu ja dividendimaksu seaduse 3. lisa punkt 4: § 8 lõike 1 punkti d tähenduses ei käsitata ettevõtlustegevuse käigus tekkinud kulutuste või kuludena, eelkõige] (täielikku või osalist) tasu teenuse eest, mis ületab 200 000 Ungari forintit, ilma käibemaksuta, kui asjaolud (nagu eelkõige maksukohustuslase ettevõtlustegevus, käive, teenuse laad või tasu selle eest) võimaldavad selgelt järeldada, et selle teenuse kasutamine on vastuolus mõistliku juhtimise nõuetega; sama isiku poolt maksustamisaastal samalt isikult saadud teenuste eest makstud tasu võetakse arvesse koos.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste põhjendused on järgmised:

Nagu kaebaja märkis, seisneb käesoleva vaidluse keskne küsimus selles, kas maksukohustuslasel, kes tegeleb üksnes maksustatava tegevusega, on mahaarvamisõigus üksnes siis, kui ta suudab objektiivsete ja konkreetsete tõenditega põhjendada talle osutatava teenuse (käesoleval juhul reklaamiteenus) „kasulikkust“.

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on sellel küsimusel käesolevas kohtuasjas eriline tähtsus, võttes arvesse ka asjaolu, et mahaarvamisõiguse osas sisaldab käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a üksnes väljendit „kasutatakse“, samas kui erinevalt viimati nimetatud sättest esineb käibemaksuseaduse § 120 punktis a lisaks sõnale „kasutab“ ka väljend „kasutab muul viisil kaubanduslikult“ ja ungari keeles tähendab majanduslikult kasutamine tulemuslikult, tõhusalt ja tasuvalt kasutamist.

Eespool öeldut arvestades tuleb kohtuvaidluse lahendamiseks igal juhul välja selgitada: kas maksu mahaarvamise seisukohast tuleb tõendatava tulemuse ja tasuvuse – ja seega kasu – tekkimist mõista nii, et need kuuluvad käibemaksudirektiivi tähenduses mõiste „kasutamine“ alla, see tähendab, kas need kujutavad endast käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tähenduses „kasutamise“ realiseerumise hädavajalikku tingimust; seega on eelotsusetaotluse

esitanud kohtu taotletud liidu õiguse tõlgendus seotud põhikohtuasja asjaolude ja esemega.

Euroopa Kohtu otsused, millele kaebaja tugineb, või nende kohtuotsuste osad, mida kaebaja märgib, ei viita konkreetselt sellele küsimusele [lk 8] ega mõjuta seda. Kohtuasjas C-107/10 tehtud otsuse punktis 32 on märgitud, et käibemaksu mahaarvamise õigust kasutatakse kohe kõikide maksude suhtes, millega koormati ostutehinguid; sama on tuvastatud sisuliselt ka kohtuasjas C-324/11 tehtud otsuse punktis 24 kohta, mis käsitles neutraalse maksustamise põhimõtet. Samamoodi puudutavad ka kohtuasjas C-376/02 tehtud otsuse punkt 26 ja kohtuasjas C-118/11 tehtud otsuse punkt 43 neutraalse maksustamise põhimõtet. Seevastu kohtuotsused, mis on tehtud kohtuasjades C-317/94 (Elida Gibbs) ja C-285/10, liidetud kohtuasjades C-249/12 ja C-250/12, kohtuasjas C-412/03 ning liidetud kohtuasjades C-621/10 ja C-129/11, on tehtud maksustatava summa kohta ja nendes tuvastati, et see summa on subjektiivne. (Kohtuotsused, mis on tehtud kohtuasjades 154/80, 230/87, C-126/88, C-258/95 ja C-404/99, omakorda nende tegemise kuupäeva tõttu – see on 5. veebruar 1981, 23. november 1988, 27. märts 1990, 16. oktoober 1997 ja 29. märts 2001 – ei puuduta loogiliselt veel käibemaksudirektiivi).

Eelotsusetaotluse esitanud kohtu väitel ei saa käesolevas otsuses esitatud küsimustele vastuseid kaebaja viidatud kohtuotsustest selgelt tuletada, kuna vaidluste ese on erinev.

Eeltoodut arvestades leidis eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kohtuvaidluse lahendamiseks on vaja esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus [...] [riigisisese menetlusõiguslikud kaalutlused].

Veszprém, 20. juuli 2020

[...] [allkirjad]