

Kohtuasi C-368/09

Pannon Gép Centrum kft

versus

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Baranya Megyei Bíróság)

Kuues käibemaksudirektiiv – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on mahaarvamisõiguse aluseks oleva arve vormiliste puuduste tagajärg mahaarvamisõigusest ilmajäämine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Maksukohustuslase kohustused – Teatud märkeid sisaldava arve omamine

(Nõukogu direktiiv 2006/112, artikkel 167, artikli 178 punkt a, artikli 220 punkt 1 ja artikkel 226)

Direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 167, artikli 178 punkti a, artikli 220 punkti 1 ja artiklit 226 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid ja praktika, mille kohaselt siseriiklik ametiasutus võib keelduda maksukohustuslasel lubamast arvata tema poolt tasumisele kuuluvast käibemaksusummast maha talle osutatud teenustelt tasumisele kuuluvat või tasutud maksu, kuna esialgsele arvele, mis oli maksukohustuslase käsutuses käibemaksu maha arvamise ajal, oli märgitud vale teenuste osutamise lõpetamise kuupäev ja tagantjärgi parandatud arve ei ole esialgset arvet tühistava krediitarvega järjestikuselt nummerdatud, kui mahaarvamisõiguse tekkimise sisulised tingimused on täidetud ja kui maksukohustuslane esitab enne seda, kui asjaomane ametiasutus otsuse teeb, viimasele parandatud arve, millele on märgitud teenuste osutamise lõpetamise õige kuupäev, isegi kui see arve ei ole esialgset arvet tühistava krediitarvega järjestikuselt nummerdatud.

Nimelt tuleb artikli 220 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes direktiivi 2006/112 artiklis 226 nimetatud andmed. Seega ei või liikmesriigid siduda käibemaksu mahaarvamise õigust selliste arvete sisu käsitlevate tingimustega, mida ei ole selles direktiivis sõnaselgelt ette nähtud.

(vt punktid 40, 41, 45 ja resolutsioon)

15. juuli 2010(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on mahaarvamisõiguse aluseks oleva arve vormiliste puuduste tagajärg mahaarvamisõigusest ilmajäämine

Kohtuasjas C-368/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Baranya Megyei Bíróság (Ungari) 31. augusti 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. septembril 2009, menetluses

Pannon Gép Centrum kft

versus

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

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

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Ungari valitsus, esindajad: J. Fazekas, M. Fehér ja K. Szíjjártó,
- Euroopa Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja B. D. Simon,

arvestades pärast kohtujuristi ära kuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv“), mida on muudetud nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/115/EÜ (EÜT 2002, L 15, lk 24; ELT eriväljaanne 09/01, lk 352), artikli 17 lõiget 1, artikli 18 lõike 1 punkti a ja artikli 22 lõike 3 punkte a ja b.

2 Taotlus on esitatud Pannon Gép Centrum kft ja APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (Ungari maksuameti Dél-dunántúli osakond, edaspidi „APEH”) vahelises kohtuvaidluses seoses viimase keeldumisega lubada põhikohtuasja kaebuse esitajal arvata tema poolt tasumisele kuuluvast käibemaksust maha talle osutatud teenustega seotud käibemaks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1) tunnistab selle artiklite 411 ja 413 kohaselt kehtetuks ja asendab alates 1. jaanuarist 2007 käibemaksu käsitlevad liidu õigusnormid, eeskätt kuuenda direktiivi. Direktiivi 2006/112 põhjenduste 1 ja 3 kohaselt oli kuuenda direktiivi uuesti sõnastamine vajalik selleks, et esitada kohaldatavad sätted selgelt ja otstarbekalt, uuesti struktureeritult ja sõnastatult, ilma et see tooks põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi. Seega kattuvad direktiivi 2006/112 sätted põhimõtteliselt kuuenda direktiivi vastavate sätetega.

4 Direktiivi 2006/112 artikli 167, mis kordab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 1 sõnastust, kohaselt tekib „[m]ahaarvamisõigus [...] mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal”.

5 Direktiivi 2006/112 artikli 168 punkt a, mis on sõnastatud sisuliselt identselt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktiga a, viimati nimetatud direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis, 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.”

6 Direktiivi 2006/112 artikkel 178, mis on sisuliselt sõnastatud identselt kuuenda direktiivi artikli 18 lõikega 1, viimati nimetatud direktiivi artikli 28f punktist 2 tulenevas redaktsioonis, on sõnastatud järgmiselt:

„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;

[...]”.

7 Direktiivi 2006/112 artikli 220 punkt 1, mis sisuliselt kordab kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punkti a sõnastust, viimati nimetatud direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis, mida on muudetud direktiivi 2001/115 artikli 2 lõikega 2, sätestab:

„Iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt järgmistel juhtudel:

1) kaubatarned ja teenuste osutamine teisele maksukohustuslasele või

mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule”.

8 Direktiivi 2006/112 artikkel 226, mis sisuliselt kordab kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punkti b sõnastust, viimati nimetatud direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis, mida on muudetud direktiivi 2001/115 artikli 2 lõikega 2, on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

- 1) arve väljastamise kuupäev;
- 2) järjekorranumber, mis põhineb ühel või mitmel sarjal ja annab arvele kordumatu tunnuse;
- 3) [...] käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel maksukohustuslane kaupu tarnis või teenuseid osutas;
- 4) kaupade soetaja või teenuse saaja [...] registreerimise number [...];
- 5) maksukohustuslase ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress;
- 6) tarnitud kaupade kogus ja laad või osutatud teenuste ulatus ja laad;
- 7) kuupäev, mil kaupade tarne või teenuste osutamine toimus või lõppes [...];
- 8) iga maksumäära või -vabastuse puhul maksustatav väärtus, ühikuhind ilma käibemaksuta ning hinnaalandused ja maksevähendid, kui need ei sisaldu ühikuhinnas;
- 9) kohaldatav käibemaksumäär;
- 10) tasumisele kuuluva käibemaksu summa, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse erikorda, mille puhul käesoleva direktiivi kohaselt seda teavet ei esitata;

[...]”.

9 Direktiivi 2006/112 artikkel 273, mis sisuliselt kordab kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 8 esimese ja teise lõigu sõnastust, viimati nimetatud direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis, mida on muudetud direktiivi 2001/115 artikli 2 lõikega 2, sätestab:

„Liikmesriigid võivad [...] kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi [...]

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks [eeskätt artiklis 226].”

Siseriiklik õigus

10 Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény-i (1992. aasta seadus nr LXXIV käibemaksu kohta, edaspidi „käibemaksuseadus”), mis tunnistati kehtetuks alates 31. detsembrist 2007, kuid on põhikohtuasjas kohaldatav, § 13 lõike 1 punkti 16 kohaselt on „arve maksualaseks tõendamiseks sobiv paberil või kokkuleppel ostjaga – eraldi õigusnormis sätestatud tingimustel – elektrooniliselt väljastatud mis tahes dokument, millel on märgitud vähemalt järgmised andmed:

- a) arve järjekorranumber,

- b) arve väljastamise kuupäev,
 - c) kaupu tarniva või teenuseid osutava maksukohustuslase nimi, aadress ja käibemaksukohustuslasena registreerimise number,
 - d) kauba soetaja või teenuse saaja nimi, aadress ja ühenduse käibemaksukohustuslasena registreerimise number – või selle puudumisel käibemaksukohustuslasena registreerimise number –, kui kauba soetaja või teenuse saaja on maksukohustustlane,
 - e) ühendusesisese maksuvaba kaubatarne korral kauba soetaja ühenduse käibemaksukohustuslasena registreerimise number,
 - f) kauba väljastamise või teenuse osutamise kuupäev,
- [...]
- i) kauba või teenuse ühikuhind ilma maksuta,
 - j) kauba või teenuse hind ilma maksuta,
 - k) kohaldatav käibemaksumäär,
 - l) tasumisele kuuluv käibemaksusumma kokku,
 - m) arve üldsumma”.

11 Käibemaksuseaduse artikli 35 lõige 1 sätestab:

„[m]ahaarvamisõigus tekib ainult sisendkäibemaksu summat tõendavate puudusteta dokumentide alusel. Selline dokument on maksukohustuslase nimele välja antud:

- a) arve, lihtsustatud arve, [...]

[...]”.

12 Rahandusministri 1995. aasta (XI. 22.) määruse nr 24 arvete, lihtsustatud arvete ja kviitungite maksualase tõendina kasutamist ning kviitungite andmiseks kasutatavaid kassaaparaate ja taksomeetreid puudutava määruse [24/1995. (XI. 22.) PM rendelet a számla, egyszer?sített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról] § 1/E. lõige 1 sätestab:

„Infotehnoloogilise vahendi abil paberile trükitud arvet saab maksualase tõendina kasutada üksnes siis, kui see kantakse raamatupidamise aruandesse rangelt selliselt, et

- a) arve väljastamiseks kasutatav tarkvaraprogramm tagab [...] lünkade ja kordusteta kronoloogilise järjestatuse [...]”.

13 Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény-i [2000. aasta C seadus raamatupidamise kohta] artikli 165 lõige 2 sätestab, et raamatupidamise aruandesse tohib andmeid kanda ainult nõuetekohaselt väljastatud raamatupidamisdokumentide alusel. Selle seaduse artikli 166 lõike 2 kohaselt peavad raamatupidamisdokumendi andmed olema vormiliste ja sisuliste puudusteta, usaldusväärsed ja õiged.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 14 Põhikohtuasja kaebuse esitaja sõlmis 2. mail 2007 Betonút Szolgálató és Építő Zrt-ga (edaspidi „Betonút”) töövõtulepingu sillaehitustööde teostamiseks. Põhikohtuasja kaebuse esitaja tegi tööde teostamise ülesandeks alltöövõtjale J és B Pannon-Bau kft (edaspidi „alltöövõtja”).
- 15 Betonút väljastas 20. novembril 2007 põhikohtuasja kaebuse esitajale tööde lõpetamise kohta sertifikaadi ning vastavalt sellele väljastas kaebuse esitaja Betonútile tööde teostamise kohta arved tööde lõpetamise kuupäevaga 20. november 2007. Alltöövõtja väljastas põhikohtuasja kaebuse esitajale omakorda tööde kohta kaks arvet tema poolt teostatud tööde kohta, millel oli tööde lõpetamise kuupäevana märgitud 14. detsember 2007.
- 16 Põhikohtuasja kaebuse esitaja sõlmis 3. oktoobril 2007 Gebrüder Haider Építőipari kft-ga (edaspidi „Haider”) lepingu vihmaveeäravoolu ehitamiseks. Selle lepingu täitmise tegi ta ülesandeks samuti alltöövõtjale.
- 17 Haider väljastas tööde teostamise kohta sertifikaadi tööde lõpetamise kuupäevaga 11. detsember 2007, ning põhikohtuasja kaebuse esitaja poolt sellele äriühingule väljastatud lõpparvel oli tööde lõpetamise kuupäevana märgitud sama kuupäev. Alltöövõtja väljastas omakorda põhikohtuasja kaebuse esitajale arve tööde lõpetamise kuupäevaga 18. detsember 2007.
- 18 Oma 2007. aasta neljanda kvartali maksudeklaratsioonis esitas põhikohtuasja kaebuse esitaja andmed kolme alltöövõtjate poolt koostatud arve kohta ning kasutas enda mahaarvamisõigust.
- 19 Maksuhaldur kontrollis põhikohtuasja kaebuse esitaja käibemaksudeklaratsiooni ning tuvastas, et Betonúti ja Haideri poolt tööde lõpetamise kohta väljastatud sertifikaadile ja põhikohtuasja kaebuse esitaja poolt neile äriühingutele esitatud arvetele kantud tööde lõpetamise kuupäevad olid varasemad kui alltöövõtjate poolt väljastatud nendel arvetel, millele kaebuse esitaja vähendatud käibemaksu taotluses tugines, märgitud kuupäevad.
- 20 Põhikohtuasja kaebuse esitaja ja alltöövõtja väitsid maksuhaldurile, et alltöövõtja poolt väljastatud arvetel on ekslik tööde lõpetamise kuupäev.
- 21 Alltöövõtja tühistas 29. septembril 2008 krediitarvetega, mille numbrid on vastavalt 2007/0000000124, 2007/0000000125 ja 2007/0000000126, kolm puudustega arvet ja asendas need uute arvetega, mille numbrid on vastavalt JESB20080000016, JESB20080000017 ja JESB20080000018. Neile uutele arvetele märgitud tööde lõpetamise kuupäevad vastavad põhikohtuasja kaebuse esitaja poolt väljastatud arvetel märgitud kuupäevadele.
- 22 Maksuhaldur kohustas 21. jaanuari 2009. aasta otsusega põhikohtuasja kaebuse esitajat tasuma esiteks alltöövõtja poolt osutatud teenustega seotud käibemaksu, mille ta arvas maha maksusummast, mida tal 2007. aasta neljanda kvartali aruande kohaselt tasuda tuli, ning teiseks trahvi ja viivist. Maksuhaldur leidis, et põhikohtuasja kaebuse esitajal ei olnud õigust kasutada alltöövõtja poolt algselt väljastatud arveid käibemaksu mahaarvamiseks, kuna neil arvetel ei olnud viimase poolt tööde lõpetamise õige kuupäev. Käibemaksu ei või maha arvata ka uute, parandatud arvete alusel, kuna nende väljastamisega ei ole tagatud järjestikune nummerdus. Maksuhaldur märgib selles küsimuses, et samal päeval väljastatud krediitarved ja parandatud arved olid erinevalt nummerdatud, kuna krediitarvete numbrid algasid numbriga „2007”, kuid parandatud arvete numbrid algasid märkega „JESB2008”.
- 23 APEH jättis 29. aprilli 2009. aasta otsusega maksuhalduri 21. jaanuari 2009. aasta otsuse

jõusse.

24 Põhikohtuasja kaebuse esitaja esitas kaebuse Baranya Megyei Bíróságile (Baranya maakohus).

25 Eelotsusetaotluses leiab Baranya Megyei Bíróság, et vastavalt asjaomastele siseriiklikele õigusnormidele, nagu neid tõlgendab Legfelsőbb Bíróság (Ungari Ülemkohus) ja kohaldab maksuhaldur, võib maksukohustuslane mahaarvamisõigust kasutada vormiliste ja sisuliste puudusteta arve alusel. Seega võib mis tahes vormiline puudus arvel tähendada seda, et mahaarvamisõigust ei saa kasutada. Käesolevas asjas vaidlustas maksuhaldur alltöövõtja poolt esitatud arvetel valesti märgitud tööde lõpetamise kuupäeva tõttu nende arvete alusel kasutatud mahaarvamisõiguse, kuigi neil arvetel ei olnud vormilisi ega sisulisi puuduseid. Maksuhaldur ei ole vaidlustanud seda, et pooltevaheline majandustehing on arvel märgitud tasu eest toimunud.

26 Neil asjaoludel otsustas Baranya Megyei Bíróság menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas vaidlustatud arvete väljastamise ajal kehtinud käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 punkti 16 ning rahandusministri 1995. aasta määruse nr 24 § 1/E. lõike 1 sätted on kooskõlas nõukogu direktiivi 2001/115 artikli 2 [punktis 2] sätestatud arve rekvisiitide ja mõistega, arvestades eelkõige käibemaksuseaduse § 13 lõike 1 punkti 16 alapunkti f?

Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis:

2. Kas selline liikmesriigi praktika, mille kohaselt mahaarvamisõiguse aluseks oleva arve vormiliste puuduste tagajärg on mahaarvamisõigusest ilmajäämine, on vastuolus nõukogu kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 1, artikli 18 lõike 1 punktiga a ja artikli 22 lõike 3 punktidega a ja b?

3. Kas mahaarvamisõiguse kasutamiseks piisab nõukogu kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punktis b kehtestatud nõuetest kinnipidamisest või saab mahaarvamisõigust kasutada ning arvet puudusteta dokumendina vastu võtta ainult direktiivis 2001/115 sätestatud kõikide nõutavate rekvisiitide olemasolul?”

Eelotsuse küsimused

Sissejuhatavad märkused

27 Tuleb märkida, et eelotsusetaotluse esitanud kohus palub Euroopa Kohtul teha otsus selle kohta, kas siseriiklikud õigusnormid ja praktika on kooskõlas liidu õigusega.

28 Selles küsimuses tuleb kõigepealt meenutada, et kuigi Euroopa Kohtul ei tule eelotsusemenetluses hinnata siseriikliku õiguse või praktika kooskõla liidu õigusega, on Euroopa Kohus korduvalt sedastanud, et ta on pädev andma eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mis võimaldavad viimasel seda kooskõla hinnata, et lahendada tema menetluses olev kohtuasi (vt 26. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-118/08: Transportes Urbanos y Servicios Generales, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Seega tuleb Euroopa Kohtul käesolevas asjas piirduda liidu õiguse analüüsiga, andes sellele tõlgenduse, mis oleks kasulik eelotsusetaotluse esitanud kohtule, kelle ülesanne on omakorda hinnata siseriiklike õigusnormide kooskõla ühenduse õigusega, et lahendada tema menetluses olev kohtuasi (vt analoogia alusel 31. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-380/05: Centro Europa 7, EKL 2008, lk I-349, punkt 51).

30 Neil asjaoludel tuleb märkida, et eelotsusetaotlus, milles selle esitanud kohus viitab kuuenda direktiivi artikli 17 lõikele 1, artikli 18 lõike 1 punktile a ja artikli 22 lõike 3 punktidele a ja b, käsitleb seda, kuidas neid sätteid tõlgendada.

31 Kuid direktiivi 2006/112 artiklite 411 ja 413 kohaselt tunnistab see direktiiv kehtetuks ja asendab kuuenda direktiivi alates 1. jaanuarist 2007.

32 Kuna kõik põhikohtuasja asjaolud leidsid aset pärast 1. jaanuarit 2007, on põhikohtuasja lahendamise seisukohalt asjassepuutuvad üksnes direktiivi 2006/112 sätted.

33 Asjaolu, et siseriiklik kohus on eelotsuse küsimuses vormiliselt viidanud üksnes kuuenda direktiivi sätetele, ei takista Euroopa Kohtul esitada siseriiklikule kohtule kõiki ühenduse õiguse tõlgendamise aspekte, mis võivad olla tarvilikud siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel, olenemata sellest, kas siseriiklik kohus neile oma küsimuses viitas või mitte (vt selle kohta 27. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-115/08: ?EZ, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 81, ja 12. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-341/08: Petersen, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 48).

34 Selles küsimuses tuleb märkida, et nagu tuleneb direktiivi 2006/112 põhjendusest 3, on selle direktiivi puhul tegemist kuuenda direktiivi uuesti sõnastamisega, mis ei too põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi.

35 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada direktiivi 2006/112 artiklit 167, artikli 178 punkti a, artikli 220 punkti 1 ja artiklit 226, mis vastavad kuuenda direktiivi eelotsusetaotluses viidatud sätetele.

Põhiküsimus

36 Oma küsimustega, mida tuleb vaadelda koos, soovib siseriiklik kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikliga 167, artikli 178 punktiga a, artikli 220 punktiga 1 ja artikliga 226 on vastuolus sellised nagu põhikohtuasjas arutusel olevad siseriiklikud õigusnormid või sellistele õigusnormidele tuginev praktika, mille kohaselt ei teki käibemaksu mahaarvamise õigust, kui maksukohustuslasele tarnitud kauba või osutatud teenuste eest algselt väljastatud arves on viga, mille tagantjärele parandamisel ei järgita kõiki kohaldatavatest siseriiklikest õigusnormidest tulenevaid tingimusi.

37 Selles küsimuses tuleb meenutada, et direktiivi 2006/112 artiklist 167 ja sellele järgnevatest artiklitest tulenev mahaarvamiseõigus on lahutamatu osa käibemaksusüsteemist ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Seda tuleb kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt selle kohta 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Supergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 18, ning 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfria jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43, ja 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punkt 47).

38 Eelotsusetaotlusest nähtub, et käesolevas asjas direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a

sätetatud sisulised tingimused on täidetud selleks, et põhikohtuasja kaebuse esitajal tekiks õigus alltöövõtja poolt talle osutatud teenustelt tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamiseks. Teenuseid kasutati seoses maksukohustuslase poolt asjaomases liikmesriigis maksustatavate tehingutega.

39 Direktiivi 2006/112 artikli 178 punkti a kohaselt peab artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise õiguse teostamiseks olema koostatud arve. Direktiivi 2006/112 artikli 220 punkti 1 kohaselt tuleb ühe maksukohustuslase poolt teisele maksukohustuslasele tehtud kaubatarnete ja osutatud teenuste kohta väljastada arve.

40 Direktiivi 2006/112 artikkel 226 täpsustab, et ilma selle direktiivi erisätete kohaldamist piiramata tuleb artikli 220 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes artiklis 226 nimetatud andmed.

41 Seega ei või liikmesriigid siduda käibemaksu mahaarvamise õigust selliste arvete sisu käsitlevate tingimustega, mida ei ole direktiivis 2006/112 sõnaselgelt ette nähtud. Seda tõlgendust toetab ka nimetatud direktiivi artikkel 273, mille kohaselt võivad liikmesriigid kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, kuid seda õigust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks artiklis 226 sätestatud kohustustele.

42 Põhikohtuasjas keelduti lubamast põhikohtuasja kaebuse esitajal arvata alltöövõtja poolt osutatud teenustega seotud käibemaksu maha kahel põhjusel. Esiteks oli alltöövõtja poolt algselt väljastatud arvetel vale tööde lõpetamise kuupäev. Teiseks leiti, et parandatud arved – mille osas ei ole vaidlustatud seda, et neile on märgitud õige tööde lõpetamise kuupäev – ei taga järjestikust nummerdust, kuna samal päeval väljastatud krediitarved ja parandatud arved olid erinevalt nummerdatud.

43 On selge, nagu väidab Ungari valitsus, et arvetel tuleb direktiivi 2006/112 artikli 226 lõike 7 kohaselt esitada täpne kuupäev, mil teenuste osutamine lõppes. Samas nähtub Euroopa Kohtule esitatud materjalidest, et ajal, mil maksuhaldur keeldus lubamast põhikohtuasja kaebuse esitajal arvata maha talle alltöövõtja poolt osutatud teenustega seotud käibemaksu, olid maksuhalduri käsutuses juba alltöövõtja poolt parandatud arved, millele oli märgitud tööde lõpetamise õige kuupäev. Direktiiv 2006/112 ei keela puudusega arveid parandamast.

44 Võttes arvesse käesoleva otsuse punktides 38 ja 41 öeldut, tuleb asuda seisukohale, et kui parandatud arvetel on esitatud kõik direktiivis, eeskätt selle artiklis 226 kohustuslikuna sätestatud andmed – asjaolu, mis tuleb kindlaks teha siseriiklikul kohtul –, siis on põhikohtuasja kaebuse esitaja sellises nagu põhikohtuasjas arutusel olevas olukorras täitnud kõik alltöövõtja poolt osutatud teenustega seotud käibemaksu mahaarvamiseks nõutavad sisulised ja vormilised tingimused. Sellega seoses tuleb rõhutada, et direktiivi 2006/112 artikkel 226 ei kehtesta ühtegi tingimust, mille kohaselt peavad parandatud arvete numbrid olema sama seeria numbrid kui puudustega arveid tühistavate krediitarvete seeria number.

45 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 167, artikli 178 punkti a, artikli 220 punkti 1 ja artiklit 226 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid ja praktika, mille kohaselt siseriiklik ametiasutus võib keelduda maksukohustuslasel lubamast arvata tema poolt tasumisele kuuluvast käibemaksusummast maha talle osutatud teenustelt tasumisele kuuluvat või tasutud maksu, kuna esialgsele arvele, mis oli maksukohustuslase käsutuses käibemaksu mahaarvamise ajal, oli märgitud vale teenuste osutamise lõpetamise kuupäev ja tagantjärele parandatud arve ei ole esialgset arvet tühistava krediitarvega järjestikuselt nummerdatud, kui mahaarvamise õiguse tekkimise sisulised tingimused on täidetud ja kui maksukohustuslane esitab enne seda, kui asjaomane ametiasutus otsuse teeb,

viimasele parandatud arve, millele on märgitud teenuste osutamise lõpetamise õige kuupäev, isegi kui see arve ei ole esialgset arvet tühistava krediitarvega järjestikuselt nummerdatud.

Kohtukulud

46 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 (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 167, artikli 178 punkti a, artikli 220 punkti 1 ja artiklit 226 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid ja praktika, mille kohaselt siseriiklik ametiasutus võib keelduda maksukohustuslasel lubamast arvata tema poolt tasumisele kuuluvast käibemaksusummast maha talle osutatud teenustelt tasumisele kuuluvat või tasutud maksu, kuna esialgsele arvele, mis oli maksukohustuslase käsutuses käibemaksu mahaarvamise ajal, oli märgitud vale teenuste osutamise lõpetamise kuupäev ja tagantjärele parandatud arve ei ole esialgset arvet tühistava krediitarvega järjestikuselt nummerdatud, kui mahaarvamisõiguse tekkimise sisulised tingimused on täidetud ja kui maksukohustuslane esitab enne seda, kui asjaomane ametiasutus otsuse teeb, viimasele parandatud arve, millele on märgitud teenuste osutamise lõpetamise õige kuupäev, isegi kui see arve ei ole esialgset arvet tühistava krediitarvega järjestikuselt nummerdatud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.