

Kohtuasi C-392/09

Uszodaépít? kft

versus

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Baranya Megyei Bíróság)

Kuues käibemaksudirektiiv – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Uued siseriiklikud õigusnormid – Arve sisu puudutavad nõuded – Tagasiulatuva jõuga kohaldamine – Mahaarvamisõiguse kaotamine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Pöördmaksustamise menetlus – Maksukohustuslane, kes on kaupade või teenuste saajana kohustatud tasuma käibemaksu – Mahaarvamisõigus

(Nõukogu direktiiv 2006/112, artiklid 167, 168 ja 178)

Direktiivi 2006/112, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 167, 168 ja 178 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selliste siseriiklike õigusnormide tagasiulatuva kohaldamine, mis pöördmaksustamise korra raamides seavad ehitusteenustega seotud käibemaksu mahaarvamise tingimuseks neid teenuseid puudutavate arvete parandamise ja täiendava parandustega maksudeklaratsiooni esitamise, samas kui maksuhalduri käsutuses on kõik vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et maksukohustuslane on asjaomaste teenuste saajana kohustatud tasuma käibemaksu, ja et kontrollida mahaarvatava maksusumma suurust.

Asjaolu, et maksukohustuslane valis pigem uue käibemaksuseaduse kui varasema seaduse kohaldamise, ei saa iseenesest mõjutada tema õigust tasutud sisendkäibemaks maha arvata, mis tuleneb vahetult direktiivi 2006/112 artiklitest 167 ja 168. Lisaks nõuab neutraalse maksustamise põhimõtte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. Järelikult sel juhul, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, kas maksukohustuslane on asjaomaste teenuste saajana kohustatud käibemaksu tasuma, on sellised õigusnormid, mis kehtestavad maksukohustuslase õigusele see maks maha arvata lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse kasutamise olematuks, vastuolus direktiivi 2006/112 artiklitega 167 ja 168 ning artikli 178 punktiga f. Sellise juhtumiga võib olla tegemist, kui käibemaksu mahaarvamise õiguse saamise materiaalõiguslikud tingimused, mis on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a, on täidetud ja maksuhalduril, kes ei anna maksukohustuslasele õigust käibemaksu maha arvata, on samal ajal olemas kõik vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et maksukohustuslane on kohustatud tasuma käibemaksu.

(vt punktid 36, 39, 40, 42, 43, 46 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

30. september 2010(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Uued siseriiklikud õigusnormid – Arve sisu puudutavad nõuded – Tagasiulatuva jõuga kohaldamine – Mahaarvamisõiguse kaotamine

Kohtuasjas C-392/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Baranya Megyei Bírósági (Ungari) 2. aprilli 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. oktoobril 2009, menetluses

Uszodaépít? kft

versus

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

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

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Ungari valitsus, esindajad: J. Fazekas, M. Fehér ja Z. Tóth,
- Euroopa Komisjon, esindaja: B. D. Simon,

arvestades pärast kohtujuristi ära kuulamist 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), mida on muudetud nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/115/EÜ (EÜT 2002, L 15, lk 24;

ELT eriväljaanne 09/01, lk 352; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv”), artiklite 17 ja 20, samuti liidu õiguse üldpõhimõtete tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Uszodaépít? kft ja APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály (maksuameti keskasutuse üldosakond, edaspidi „APEH”) vahelises kohtuvaidluses seoses viimase keeldumisega lubada põhikohtuasja kaebuse esitajal arvata tema poolt tasumisele kuuluvast käibemaksust maha talle osutatud ehitusteenustega seotud käibemaks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

3 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artiklitega 411 ja 413 on käibemaksu käsitlevad liidu õigusnormid, eeskätt kuues direktiiv, alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks tunnistatud ja asendatud. Direktiivi 2006/112 põhjenduste 1 ja 3 kohaselt oli kuuenda direktiivi uuesti sõnastamine vajalik selleks, et esitada käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusakte ühtlustavad sätted selgelt ja otstarbekalt, uuesti struktureeritult ja sõnastatult, ilma et see tooks põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi. Seega kattuvad direktiivi 2006/112 sätted sisuliselt kuuenda direktiivi vastavate sätetega.

4 Vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 167, mis kordab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 1 sõnastust, 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, näeb ette järgmist:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

[...]

f) kui ta peab artiklite 194–197 või artikli 199 kohaldamise korral teenuse saaja või soetajana käibemaksu tasuma, peab ta täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused.”

7 Direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punktis a on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele osutatakse ükskõik millist järgmist teenust või tehakse ükskõik milline järgmine tarne:

a) kinnisvaraga seotud ehitusteenused [...]”.

8 Sellist süsteemi, mis tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punktist a, tuntakse tavaliselt nimetuse „pöördmaksustamine” all ja varem oli see sätestatud kuuenda direktiivi artikli 21 lõikes 1.

Siseriiklikud õigusnormid

9 1. jaanuaril 2008 jõustunud 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény, edaspidi „uus käibemaksuseadus”) § 127 lõike 1 punktis a on sätestatud, et „mahaarvamisõiguse kasutamise tingimus on, et maksukohustuslase isiklikus valduses on [...] tema nimele väljastatud arve, mis tõendab tehingu toimumist”.

10 Uue käibemaksuseaduse § 142 lõike 1 punkt b näeb ette:

„1. Maksu tasub kauba omandaja või teenuse saaja:

[...]

b) teenuseosutamisenä käsitatavatelt ehitustöödelt [...].”

11 Uue käibemaksuseaduse § 142 lõikes 7 on sätestatud, et „lõike 1 kohaldamisel esitab kauba võõrandaja või teenuse osutaja sellise arve, millel ei ole märgitud tasutud sisendkäibemaksu ega [...] protsendimäärä”.

12 Uue käibemaksuseaduse § 169 punkt k nõuab:

„Arvel peavad olema märgitud järgmised andmed:

k) [...] juhul kui maksu tasumise kohustus lasub kauba omandajal või teenuse saajal: viide õigusnormile või muu selge viide sellele, et kaubatarnelt või teenuse osutamiselt

[...]

kb) maksu tasumise kohustus lasub kauba omandajal või teenuse saajal”.

13 Uue käibemaksuseaduse § 269 lõige 1 sätestab ühtlasi:

„Juhul kui nii käesolev seadus kui ka 1992. aasta LXXIV seadus käibemaksu kohta [edaspidi „varasem käibemaksuseadus”) reguleerivad mõlemad seoses sama puudutatud isiku või isikutega samadele faktilistele asjaoludele tuginevast maksustatavast tehingust tulenevaid pöördmaksustamise teel kasutatavaid õigusi ja kohustusi, tuleb pöördmaksustamise teel kasutatavad õigused ja kohustused ka pärast käesoleva seaduse jõustumist kindlaks määrata ja neid kohaldada ainult [varasema] käibemaksuseaduse sätete kohaselt, välja arvatud juhul, kui käesolevas seaduses ei ole erinevalt [varasemast] käibemaksuseadusest kogu puudutatud isikute grüpile kohustusi kehtestatud või kui selles kehtestatud kohustused on leebemad või kui selles on kehtestatud neile uusi õigusi või lisaõigusi. Viimati nimetatud juhul saab õigused ja kohustused – kõikide puudutatud isikute ühisel otsusel – kindlaks määrata ning neid kohaldada aegumistähtaega arvestades selle seaduse alusel, isegi kui need on tekkinud enne käesoleva seaduse jõustumist, tingimusel et kõik puudutatud isikud saadavad sellest otsusest ühisel kokkuleppel eelnevalt ja kirjalikult riiklikule maksuhaldurile deklaratsiooni, mis peab riikliku maksuhalduri kätte kohale jõudma hiljemalt 15. veebruariks 2008. Pärast tähtaja möödumist ei saa sellist deklaratsiooni enam esitada. Sel juhul võib esitada täiendava maksudeklaratsiooni, ilma et peaks tasuma lisamaksu.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Põhikohtuasja kaebuse esitaja sõlmis 9. juunil 2006 ehituse töövõtulepingu tellija NÁS MPS?4 kft?ga. Põhikohtuasja kaebuse esitaja teostas need ehitustööd koos erinevate alltöövõtjatega.

15 Tööd algasid 2007. aasta kevadel, kuid katkesid sama aasta suvel finantsprobleemide tõttu. Enne katkestamist tehtud tööde kohta väljastati arved. Nii põhikohtuasja kaebuse esitaja kui ka kõik tema alltöövõtjad täitsid käibemaksu deklareerimise ja tasumise kohustused varasema käibemaksuseaduse kohaselt.

16 Pärast uue käibemaksuseaduse jõustumist taotlesid põhikohtuasja kaebuse esitaja, tellija ja alltöövõtjad 14. veebruaril 2008 ühisel kokkuleppel ja kooskõlas nimetatud seaduse § 269 lõikega 1 uue seaduse sätete kohaldamist töödele, mis on teostatud nii põhikohtuasja kaebuse esitaja ja tellija kui ka kaebuse esitaja ja tema alltöövõtjate vahel sõlmitud lepingute alusel (edaspidi „14. veebruari 2008. aasta deklaratsioon”).

17 Maksuhaldur kontrollis põhikohtuasja kaebuse esitaja 2007. aasta käibemaksudeklaratsiooni ja tegi selle tulemusena 23. mai 2008. aasta otsusega kindlaks, et ajavahemiku aprill–september 2007 eest on tal kokku 52 822 000 Ungari forintit suurune maksuvõlg. Maksuhaldur selgitas seda nii, et põhikohtuasja kaebuse esitaja ei saa mahaarvamisoigust kasutada alltöövõtjate koostatud arvete alusel, kuna arved ei vasta uue käibemaksuseaduse nõuetele. Pärast 14. veebruari 2008. aasta deklaratsiooni esitamist kuulusid ju uue käibemaksuseaduse pöördmaksustamist käsitlevad sätted tagasiulatuvalt kohaldamisele 2007. majandusaastal koostatud arvetele. Maksuhalduri sõnul oleksid alltöövõtjate koostatud arved pidanud vastama uue seaduse §142 lõike 7 ja § 169 punkti k nõuetele. Seega selleks, et põhikohtuasja kaebuse esitaja saaks kasutada oma mahaarvamisoigust uue käibemaksuseaduse sätete kohaselt, oleksid esiteks alltöövõtjad pidanud muutma väljastatud arveid ja teiseks oleks kaebuse esitaja pidanud muutma oma 2007. aasta käibemaksudeklaratsiooni, esitades täiendava deklaratsiooni.

18 APEH kinnitas 5. septembri 2008. aasta otsusega 23. mai 2008. aasta otsuse õigsust.

19 Põhikohtuasja kaebuse esitaja esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse APEH 5. septembri 2008. aasta otsuse tühistamise nõudes. Nimetatud kohus leiab, et kuna uue käibemaksuseaduse § 269 lõige 1 muudab tagasiulatuvalt kehtetuks mahaarvamisoiguse, mida põhikohtuasja kaebuse esitaja varasema käibemaksuseaduse alusel õiguspäraselt kasutas, siis on see vastuolus kuuenda direktiivi artiklitega 17 ja 20 ning liidu õiguse erinevate üldpõhimõtetega.

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

„1. Kas selline liikmesriigi õigusnorm, mis jõustus 1. jaanuaril 2008 ehk pärast maksu mahaarvamise õiguse tekkimist ja mis seab 2007. majandusaastal tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt makstud ja deklareeritud käibemaksu mahaarvamise tingimuseks arvete sisu muutmise ja täiendava deklaratsiooni esitamise, on kooskõlas kuuenda direktiivi artiklitega 17 ja 20?

2. Kas uue käibemaksuseaduse § 269 lõikes 1 sätestatu – mille kohaselt selles lõikes esitatud tingimuste esinemisel tuleb õigused ja kohustused kindlaks määrata ja neid kohaldada uue seaduse sätete kohaselt, isegi kui need on aegumistähtaega arvestades tekkinud enne selle seaduse jõustumist – on kooskõlas [liidu] õiguse üldpõhimõtetega, eelkõige kas see on

objektiivselt põhjendatud, mõistlik, proportsionaalne ning arvestab õiguskindluse põhimõttega?”

Eelotsuse küsimused

Vastuvõetavus

21 Ungari valitsus väidab, et põhikohtuasja vaidluse lahendamiseks ei ole vaja tõlgendada neid sätteid ja õiguspõhimõtteid, mida eelotsusetaotluses on osundatud. Ta juhib tähelepanu sellele, et esiteks põhineb uue käibemaksuseaduse sätete tagasiulatuva jõuga kohaldamine eranditult vaid põhikohtuasja kaebuse esitaja ja teiste asjaomaste maksukohustuslaste sõnaselgel ja spontaansel tahteavaldusel. Kuna põhikohtuasja kaebuse esitaja seaduse sellist kohaldamist sõnaselgelt taotles, pidi ta arvestama õiguslike tagajärgedega, mis sellega kaasnevad. Teiseks on vaidlus põhikohtuasjas tingitud sellest, et põhikohtuasja kaebuse esitaja tõlgendab väärtalt uue käibemaksuseaduse üleminekusätteid. Vaidluses tõusetub siseriikliku õiguse, kuid mitte liidu õiguse tõlgendamise küsimus.

22 Seoses sellega on tarvis meelde tuletada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 ette nähtud Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute koostöö raames ainult liikmesriigi kohtul, kelle lahendada on vaidlus ja kes peab asjas otsuse tegema, pädevus iga konkreetse asja eripärast lähtudes otsustada, kas otsuse tegemiseks on vaja eelotsust küsida ja kas tema poolt Euroopa Kohtule esitatud eelotsuse küsimustel on asja otsustamisel tähtsust. Järelikult juhul, kui eelotsuse küsimused käsitlevad liidu õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus põhimõtteliselt kohustatud neile vastama (vt eelkõige 13. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C?379/98: PreussenElektra, EKL 2001, lk I?2099, punkt 38; 1. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C?103/08: Gottwald, EKL 2009, lk I?9117, punkt 16, ja 22. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C?82/09: Dimos Agiou Nikolaou, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 14).

23 Eelnevast järeldub, et eeldades liikmesriigi kohtu esitatud eelotsuse küsimuste asjakohasust, võib neile vastamast keelduda vaid erandlikel juhtudel, siis kui on ilmne, et neis küsimustes osutatud liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja asjaolude või esemega (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Gottwald, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Seega antud juhul, olenemata asjaolust, et põhikohtuasja kaebuse esitaja valis uue käibemaksuseaduse kohaldamise ja isegi kui see valik on tehtud asjassepuutuva seaduse väärtast tõlgendusest lähtudes, on uue seaduse sätted ikkagi põhikohtuasjas kohaldatavad ja eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas selle seaduse üleminekumeetmed on kooskõlas erinevate liidu õiguse sätetega, kuna need meetmed takistavad põhikohtuasja kaebuse esitajal käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist.

25 Niisiis tuleb nentida, et ei ole ilmne, et taotletav liidu õiguse tõlgendus ei oma tähtsust seoses otsusega, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus peab langetama.

26 Järelikult tuleb eelotsusetaotlus tunnistada vastuvõetavaks.

Esimene küsimus

27 Käsitledes esmalt esimese küsimuse eset, tuleb sedastada, et eelotsusetaotlus puudutab kuuenda direktiivi artiklite 17 ja 20 tõlgendamist.

28 Ent direktiivi 2006/112 artiklitega 411 ja 413 on kuues direktiiv alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks tunnistatud ja asendatud direktiiviga 2006/112.

29 Kuna kõik põhikohtuasjas tähtsust omavad asjaolud leidsid aset pärast 1. jaanuari 2007, on

vaidluse lahendamise seisukohalt asjassepuutuv üksnes direktiivi 2006/112 sätete tõlgendus.

30 Asjaolu, et liikmesriigi kohus on eelotsuse küsimustes vormiliselt viidanud üksnes kuuenda direktiivi sätetele, ei takista Euroopa Kohtul esitada liikmesriigi kohtule kõiki tõlgendamise aspekte, mis võivad olla tarvilikud tema menetluses oleva kohtuasja lahendamisel, olenemata sellest, kas liikmesriigi kohus neile oma küsimuses viitas või mitte (vt selle kohta 27. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-115/08: *ŻEZ*, EKL 2009, lk I-10265, punkt 81, ja 12. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-341/08: *Petersen*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 48).

31 Selles küsimuses tuleb märkida, et nagu nähtub direktiivi 2006/112 põhjendusest 3, sõnastab see direktiiv uuesti olemasolevad sätted käibemaksu käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise valdkonnas, nimelt kuuenda direktiivi, toomata neis sätetes põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi.

32 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et esimene küsimus seisneb selles, kuidas tõlgendada direktiivi 2006/112 artikleid 167 ja 168, mis vastavad kuuenda direktiivi eelotsusetaotluses viidatud sätetele. Lisaks, kuna esimene küsimus käsitleb sisuliselt käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korda, tuleb järeldada, et see puudutab ka direktiivi 2006/112 artikli 178 tõlgendamist.

33 Teiseks, mis puudutab sisulisi küsimusi, taotleb eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis pöördmaksustamist käsitlevate uute sätete tagasiulatuval kohaldamisel seavad käibemaksu mahaarvamise tingimuseks enne uue seaduse jõustumist tehtud tehinguid puudutavate arvete parandamise ja täiendava maksudeklaratsiooni esitamise, on vastuolus direktiivi 2006/112 artiklitega 167, 168 ja 178.

34 Selles küsimuses tuleb esiteks meenutada, et direktiivi 2006/112 artiklites 167 ja 168 sätestatud mahaarvamisoigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. See on kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-368/09: *Pannon Gép Centrum*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on maksukohustuslane kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse igasuguse majandustegevuse maksukoormuse osas, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: *Abbey National*, EKL 2001, lk I-1361, punkt 24; 21. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-25/03: *HE*, EKL 2005, lk I-3123, punkt 70, 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 48).

36 Asjaolu, et maksukohustuslane valis pigem uue käibemaksuseaduse kui varasema seaduse kohaldamise, ei saa seega iseenesest mõjutada tema õigust tasutud sisendkäibemaks maha arvata, mis tuleneb vahetult direktiivi 2006/112 artiklitest 167 ja 168.

37 Teiseks tuleb seoses direktiivi 2006/112 artiklis 178 ette nähtud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korraga nentida, et kui on tegu pöördmaksustamise menetlusega, mida reguleerib direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkt a, kuulub kohaldamisele ainult artikli 178 punktis f sätestatud üksikasjalik kord. Seega ei ole maksukohustuslane, kes teenuste saajana on kohustatud tasuma neilt käibemaksu, kohustatud omama arvet, mis on koostatud vastavalt direktiivis 2006/112 esitatud vorminõuetele selleks, et ta saaks kasutada oma mahaarvamisoigust, vaid ta peab täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused üksnes selleks, et kasutada

talle sama direktiivi artikli 178 punktiga f antud valikuvõimalust (vt selle kohta 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-90/02: Bockemühl, EKL 2004, lk I-3303, punkt 47).

38 Kohtupraktikast nähtub, et asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused, mida maksukohustuslane peab järgima selleks, et kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust, ei tohi minna kaugemale sellest, mis on rangelt võttes vajalik pöördmaksustamise menetluse nõuetekohase kohaldamise kontrollimiseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Bockemühl, punkt 50).

39 Selles küsimuses on kohus juba andnud seisukoha, et neutraalse maksustamise põhimõte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded (8. mai 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-95/07 ja C-96/07: Ecotrade, EKL 2008, lk I-3457, punkt 63).

40 Järelikult sel juhul, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, kas maksukohustuslane on asjaomaste teenuste saajana kohustatud käibemaksu tasuma, on sellised õigusnormid, mis kehtestavad maksukohustuslase õigusele see maks maha arvata lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse kasutamise olematuks, vastuolus direktiivi 2006/112 artiklitega 167 ja 168 ning artikli 178 punktiga f (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Bockemühl, punkt 51, ja Ecotrade, punkt 64).

41 Põhikohtuasjas on vaidlus selles, et maksuhaldur ei lubanud põhikohtuasja kaebuse esitajal kasutada mahaarvamisõigust tema alltöövõtjate poolt 2007. aastal osutatud ehitusteenustega seotud käibemaksu osas, põhjendades seda esiteks sellega, et kaebuse esitajal ei olnud nimetatud tehingute kohta parandatud arveid, mis vastaksid uue käibemaksuseaduse § 142 lõike 7 ja § 169 punkti k nõuetele, mida kohaldati tagasiulatuvalt alates 1. jaanuarist 2008, ja teiseks sellega, et ta ei olnud muutnud oma 2007. aasta maksudeklaratsiooni selliselt parandatud arveid aluseks võttes.

42 Esiteks nähtub kohtutoimikust, et käibemaksu mahaarvamise õiguse saamise materiaalsoiguslikud tingimused, mis on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a, on täidetud, nii et põhikohtuasja kaebuse esitaja võiks kasutada seda õigust oma alltöövõtjate osutatud ehitusteenustega seotud käibemaksu osas. Olgu märgitud, et viimati nimetatud teenuseid on tõepoolest kasutatud seoses maksukohustuslase maksustatavate tehingutega asjaomases liikmesriigis. Pealegi on asjaomasele maksuhaldurile 2007. aasta maksudeklaratsiooniga teatavaks tehtud, et need materiaalsoiguslikud tingimused on täidetud.

43 Teiseks ei ole vaidlust selles, et sel ajal, kui maksuhaldur keelas põhikohtuasja kaebuse esitajal käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise, olid maksuhalduri käsutuses 2007. aasta maksudeklaratsiooni ja 14. veebruari 2008. aasta deklaratsiooni alusel kõik vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et põhikohtuasja kaebuse esitaja on oma alltöövõtjate osutatud ehitusteenuste saajana kohustatud tasuma käibemaksu.

44 Nagu toonitab Euroopa Komisjon, võib selliste formaalsuste kehtestamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas, muuta põhikohtuasja kaebuse esitajale kuuluva mahaarvamisõiguse kasutamise olematuks.

45 Käesoleva kohtuotsuse punktides 39 ja 40 osundatud kohtupraktikat arvestades tuleb asuda seisukohale, et selliste formaalsuste kehtestamine, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on vastuolus direktiivi 2006/112 artiklitega 167, 168 ja 178.

46 Neil asjaoludel tuleb direktiivi 2006/112 artikleid 167, 168 ja 178 tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selliste siseriiklike õigusnormide tagasiulatuva kohaldamine, mis pöördmaksustamise

korra raamides seavad ehitusteenustega seotud käibemaksu mahaarvamise tingimuseks neid teenuseid puudutavate arvete parandamise ja täiendava parandustega maksudeklaratsiooni esitamise, samas kui maksuhalduri käsutuses on kõik vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et maksukohustuslane on asjaomaste teenuste saajana kohustatud tasuma käibemaksu, ja et kontrollida mahaarvatava maksusumma suurust.

Teine küsimus

47 Esimesele küsimusele antud vastust arvestades ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

48 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, artikleid 167, 168 ja 178 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selliste siseriiklike õigusnormide tagasiulatuv kohaldamine, mis pöördmaksustamise korra raamides seavad ehitusteenustega seotud käibemaksu mahaarvamise tingimuseks neid teenuseid puudutavate arvete parandamise ja täiendava parandustega maksudeklaratsiooni esitamise, samas kui maksuhalduri käsutuses on kõik vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et maksukohustuslane on asjaomaste teenuste saajana kohustatud tasuma käibemaksu, ja et kontrollida mahaarvatava maksusumma suurust.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.