



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

11. aprill 2019*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Artikli 199 lõike 1 punkt a – Pöördmaksustamine – Alusetult tasutud maks, mille teenusesaaja tasus teenuseosutajale arve alusel, mis oli koostatud valesti tavapärase maksustamiskorra eeskirjade kohaselt – Maksuhalduri otsus, milles tuvastatakse teenusesaaja maksuvõlg ja jäetakse rahuldamata taotlus mahaarvamise tegemiseks – Asjaolu, et maksuhaldur jättis kontrollimata võimaluse maks tagastada

Kohtuasjas C-691/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) 29. novembri 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. detsembril 2017, menetluses

PORR Építési Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president C. Lycourgos (ettekandja), kohtunikud E. Juhász ja M. Ilešič,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikku menetlust ja 9. jaanuari 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- PORR Építési Kft., esindaja *ügyvédek* É. Radnai ja G. Hajdu,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja G. Koós,
- Euroopa Komisjon, esindajad: K. Talabér-Ritz ja L. Lozano Palacios,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: ungari.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), ning proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtteid.
- 2 Taotlus on esitatud PORR Építési Kft. (edaspidi „PORR“) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (maksu- ja tolliameti vaidluste lahendamise direktoraat, Ungari) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab maksu ümberarvutuse teadet, mis esitati PORRile seetõttu, et ta ei kohaldanud riigisiseseid sätteid, mis käsitlevad käibemaksuga pöördmaksustamise korda.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

- 4 Direktiivi artiklis 168 on ette nähtud:

„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;

[...]“.

- 5 Direktiivi artiklis 178 on sätestatud:

„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.“

- 6 Direktiivi artikli 199 lõige 1 sätestab:

„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, sealhulgas remondi-, puhastus-, hooldus-, ümberehitus- ja lammutusteenused ning artikli 14 lõike 3 alusel kaubatarnena käsitatav ehitustööde üleandmine;

[...]“.

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 226 näeb ette:

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

[...]

11a) märke „pöördmaksustamine“, kui kaupade soetaja või teenuse saaja on kohustatud käibemaksu tasuma;

[...]“.

8 Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 226 oli enne direktiivi 2010/45 jõustumist kehtinud redaktsioonis sõnastatud nii:

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

[...]

11 maksuvabastuse korral või juhul, kui kaupade soetaja või teenuse saaja on kohustatud käibemaksu tasuma, viide käesoleva direktiivi asjakohastele sätetele, vastavatele siseriiklikele sätetele või märke, et tarne on maksuvaba või selle suhtes kohaldatakse pöördmaksustamist;

[...]“.

Ungari õigus

9 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; edaspidi „käibemaksuseadus“) § 70 lõikes 1 on sätestatud:

„Kaubarnete ja teenuste osutamise puhul lisatakse maksubaasile:

[...]

b) kaubarnega kauba soetajale või teenuse osutamisega teenuse saajale kaasnevad kulud ning eelkõige komisjonitasud või muud liiki vahendamise, pakendamise, transpordi ja kindlustuse kulud;

[...]“.

10 Selle seaduse § 119 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

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

11 Seaduse § 120 sätestab:

„Kui maksukohustuslane, kes sellisena tegutseb, kasutab kaupu või teenuseid või muul viisil tarvitab neid maksustatavate kaubatarnete tegemiseks või teenuste osutamiseks, on õigus maha arvata tema poolt tasumisele kuuluvast maksusummast:

- a) maks, mida ta peab tasuma kaupade soetamisel või teenuste saamisel arvete alusel, mille on esitanud teine maksukohustuslane, sealhulgas isikud või üksused, kelle suhtes kohaldatakse juriidilise isiku tulumaksu lihtsustatud korras;
- b) maks, mille teine maksukohustuslane on arvestanud maksuna, mis kuulub tasumisele seoses kaupade soetamise või teenuste saamisega, sealhulgas kaupade ühendusesisese soetamisega;

[...]“.

12 Käibemaksuseaduse § 127 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Mahaarvamisõiguse teostamisel kehtib sisuline tingimus, et maksumaksjal oleks isiklikult olemas:

- a) § 120 punktis a osutatud juhul tema nimele väljastatud arve, mis tõendab tehingu toimumist;
- b) § 120 punktis b osutatud juhtudel:
 - ba) ühendusesisese kaubatarne puhul tema nimele väljastatud arve, mis tõendab tehingu toimumist
 - bb) alapunkti ba) alla mittekuuluv juhul samuti tema nimele väljastatud arve, mis tõendab tehingu toimumist või juhul, kui tasumisele kuuluva maksu arvestamise hetkel ei ole arve maksukohustulase valduses, mis tahes muu dokument, mis on vajalik tasumisele kuuluva maksu summa kindlaksmääramiseks;

[...]

4. Mahaarvatava sisendkäibemaksu summa ei või olla suurem kui summa, mis on lõikes 1 nimetatud dokumendil maksuna märgitud või mida võib sellise dokumendi alusel maksuna arvestada.

[...]“.

13 Käibemaksuseaduse § 169 sätestab:

„Arvel peavad olema märgitud järgmised andmed:

[...]

- j) arvestatud maks, välja arvatud juhul, kui käesolev seadusega on nimetatud märke välistatud;
- k) juhul kui maksu tasumise kohustus lasub kauba soetajal või teenuse saajal: viide õigusnormile või muu selge viide sellele, et kaubatarne või teenuse osutamisel
 - ka) ei tule maksu tasuda või
 - kb) maksu tasumise kohustus lasub kauba soetajal või teenuse saajal.

[...]“.

14 Selle seaduse § 142 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksu tasub kauba soetaja või teenuse saaja:

[...]

- b) kui teostatakse ehitustöid või paigaldustöid ja muid paigaldustöid, mida saab kvalifitseerida teenuste osutamiseks seoses kinnisasja ehitamise, laiendamise, ümberkujundamise ja muud liiki muutmisega, kaasa arvatud hoone täielik lammutamine, tingimusel et kinnisasja ehitamiseks, laiendamiseks, ümberkujundamiseks ja muud liiki muutmiseks on vaja ehitusluba – sellest asjaolust peab teenusesaaja eelnevalt teenuseosutajat kirjalikult teavitama;

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 15 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (maksu- ja tolliameti suurklientide direktoraat, Ungari) viis läbi PORRi deklaratsioonide järelkontrolli selleks, et kontrollida maksude ja eelarvetoetuste kogusummat aastatel 2010 ja 2011.
- 16 Selle ametiasutuse 13. märtsi 2015. aasta otsusega leiti, et PORRil tuleb tasuda maksmata jäetud käibemaks summas 88 644 000 Ungari forintit (HUF) (ligikaudu 275 000 eurot), maksualane trahv summas 26 593 000 forintit (ligikaudu 82 200 eurot), viivis 13 908 000 forintit (ligikaudu 43 000 eurot) ning mittetasumise korral trahv 500 000 forintit (ligikaudu 1550 eurot).
- 17 Lahendades PORRi vaiet 13. märtsi 2015. aasta otsuse peale, kinnitas maksuhaldur 31. juulil 2015 seda otsust seoses käibemaksu ümberarvutusega.
- 18 Eelotsusetaotlusest nähtub nimelt, et kiirtee ehitamisel võttis PORR vähemalt kolmelt tarnijalt vastu arveid, mis olid koostatud tavapärase maksustamiskorra alusel ja millel oli märgitud käibemaks. PORR tasus need arved, arvas märgitud käibemaksu maha ja taotles seejärel selle tagasimaksmist. Maksuhaldur leidis aga, et asjaomastel arvetel märgitud tehingud olid seotud ehitamise kui põhitegevusega ja et vastavalt kohaldatavatele riigisisestele õigusnormidele oleks tulnud nende suhtes kohaldada pöördmaksustamist. Arved väljastanud isikud oleks seega pidanud koostama arved ilma käibemaksuta või märkima neile, et nad kohaldavad pöördmaksustamist.
- 19 Maksuhaldur järeldas seega, et PORRil oli õigus neil arvetel märgitud käibemaks maha arvata üksnes käibemaksuseaduse § 120 punkti b alusel, mitte aga § 120 punkti a alusel. Ta märkis, et topeltnmaksustamist ei toimunud ja et ekslik arve esitamine ei vabasta PORRi ettenähtud sanktsioonidest. Samuti toonitas ta, et põhikohtuasjas käsitletavat arved väljastanud isikutel võib paluda need arved parandada.
- 20 PORR esitas maksuhalduri otsuse peale kaebuse Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságnak (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari). Ta põhjendas oma kaebust peamise väitega, et maksuhaldur hindas asjaolusid vääralt, järeldades, et põhikohtuasjas käsitletavate arvete suhtes tuli kohaldada pöördmaksustamist.
- 21 Teise võimalusena väidab PORR, et eeldusel, et nende arvete suhtes tuli tõepoolest kohaldada pöördmaksustamist, ei ole maksuhalduril ikkagi õigust tema käibemaksu mahaarvamise keelduda. Äriühing rõhutab, et maksuhaldur ei ole arved väljastanud äriühingutega tehtud majandustehingute olemasolule vastu vaielnud, ja lisab, et need äriühingud on tõenäoliselt täitnud oma kohustuse tasuda saadud käibemaks, see tähendab, et nad on kandnud käibemaksu riigieelarvesse.

- 22 PORR väidab seega, et maksuhaldur rikkus oma kohustust kontrollida, kas põhikohtuasjas käsitletavad arved väljastanud isikud olid käibemaksu tasunud ja kas neil oli veel võimalik neid arveid parandada. Maksuhaldur ei võtnud veel enam arvesse asjaolu, et selline parandamine oli välistatud, kuna deklaratsioonide järelkontrollimise puhul on arvete korrigeerimine nimelt keelatud. Seetõttu oli mahaarvamisõiguse teostamise võimalus kõnealuse äriühingu jaoks lõplikult kadunud.
- 23 Maksuhaldur väidab enda kaitseks, et ta andis PORRile õiguse arvata maha sisendkäibemaks seoses arvetega, mis on esitatud pöördmaksustamise alusel, mis välistab topeltnmaksustamise ohu.
- 24 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Pealinna Budapesti haldus- ja töökohus) viitab Euroopa Kohtu praktikale, mille kohaselt juhul, kui maksuhaldurile ekslikult tasutud käibemaksu tagastamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, eelkõige müüja maksejõuetuse korral, nõuab tõhususe põhimõtte, et asjaomase kauba soetajal peab olema võimalik esitada tagastamistaotlus vahetult maksuhaldurile. Tõhususe põhimõtte järgimiseks tuleb liikmesriikidel seega ette näha meetmed ja vajalik menetluskord, võimaldamaks nimetatud soetajal tagasi saada arvele alusetult märgitud maksu.
- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul pidanuks maksuhaldur kontrollima, kas arved väljastanud isikud said põhikohtuasja kaebajale tagastada ekslikult tasutud käibemaksu summad ja kas neil oli õigus need summad maksuhaldurilt tagasi saada. Võttes nimelt arvesse asjaolu, et maksukontrolli menetlus oli alanud, mis takistas arvete mis tahes ise korrigeerimist, pidanuks maksuhaldur olukorra õiguspäraseks muutma. Samuti kahtleb see kohus, millises menetluses, see tähendab kas halduskohtu menetluses või uues maksuhalduri menetluses, peab põhikohtuasja kaebaja saama nõuda alusetult tasutud käibemaksu summa tagastamist.
- 26 Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas direktiivi [2006/112] sätteid ja eelkõige proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur keeldub olukorras, kus ei ole tegemist maksupettusega, andmast maksu arvutamisel sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust, mida saab kasutada tavapärase maksustamiskorra kohaselt väljastatud käibemaksuarve alusel, põhjendusel, et õige oleks olnud väljastada arve, mis on seotud pöördmaksustamiskorra kohaselt toimunud tehinguga, ning kui enne mahaarvamisõigusest ilma jätmist ta ei kontrolli,
- kas arve väljastaja saab tagastada arve saajale alusetult tasutud käibemaksu summa, ning
 - kas arve väljastaja saab seaduslikult (liikmesriigi õiguse kohaselt) seda ise parandada ning saada sel viisil maksuhaldurilt selle alusetult tasutud maksu tagasi?
2. Kas direktiivi 2006/112 sätteid ja eelkõige proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur keeldub andmast maksu arvutamisel sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust, mida saab kasutada tavapärase maksustamiskorra kohaselt väljastatud käibemaksuarve alusel, põhjendusel, et õige oleks olnud väljastada arve, mis on seotud pöördmaksustamiskorra kohaselt toimunud tehinguga, ja kui maksu arvutamisel maksuhaldur ei otsustanud, et arve saajale tagastatakse alusetult tasutud maks, kuigi arve väljastaja on arvetelt käibemaksu riigieelarvesse tasunud?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2006/112 ning proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui maksuhaldur keeldub olukorras,

kus puuduvad kahtlused, et tegemist on pettusega, andmast ettevõtjale õigust arvata maha käibemaksu, mille see ettevõtja teenuste saajana nende teenuste osutajale alusetult tasus arvel, mille viimati nimetatud koostas vastavalt tavapäraselt käibemaksukorda käsitlevatele eeskirjadele, olgugi et asjaomase tehingu suhtes kohaldati pöördmaksustamise mehhanismi, ilma et maksuhaldur

- enne mahaarvamisoiguse andmisest keeldumist kontrolliks, kas kõnealuse eksliku arve väljastanud isik saab arvesaajale tagastada alusetult tasutud käibemaksu summa ja seda arvet tagantjärele ise korrigeerimise menetluse raames parandada, nagu on ette nähtud kohaldatavates riigisisestes õigusnormides, et saada tagasi maks, mille ta alusetult riigikassasse kandis, või
 - otsustaks ise selle sama arve saajale tagastada maksu, mille ta arve väljastanud isikule alusetult tasus ja mille viimati nimetatud seeläbi alusetult riigikassasse kandis.
- 28 Kõigepealt tuleb märkida, et eelotsusetaotlus ei sisalda mingeid elemente, mis võimaldaks Euroopa Kohtul hinnata seda, kuivõrd tarvilik on esitatud küsimustele vastamisel tõlgendada proportsionaalsuse põhimõtet. Seega piirdub nendele küsimustele antav vastus direktiivi 2006/112 asjakohaste sätete ning neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtete tõlgendamisega.
- 29 Esimesena tuleb kontrollida, kas kõnealuste sätete ja põhimõtetega on kooskõlas, kui käibemaksu mahaarvamise õigust ei anta teenuste saajale, kes asub sellises olukorras nagu PORR.
- 30 Siinkohal tuleb meelde tuletada, et pöördmaksustamise korra kohaldamisel ei toimu teenuse osutaja ja selle saaja vahel käibemaksu tasumist, kuna seetõttu, et viimasel tuleb tasuda vastavate tehingutelt sisendkäibemaksu, on tal põhimõtteliselt võimalik see maks maha arvata, mistõttu maksuhaldurile ei tule tal midagi tasuda (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Samuti tuleb rõhutada, et mahaarvamisoigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida reeglina ei tohi piirata (15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37, ja 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 42).
- 32 Mahaarvamiskorra eesmärk on vabastada maksukohustuslane täielikult oma kogu majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (22. veebruari 2001. aasta kohtuotsus Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 24, ja 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 43).
- 33 Lisaks tuleb meeles pidada, et käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise eeskirjadega seoses ei ole direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 kohaldamisalasse kuuluva pöördmaksustamise korra raames maksukohustuslane, kes teenusesaajana peab tasuma selle pealt käibemaksu, kohustatud omama arvet, mis on koostatud vastavalt kõnealuses direktiivis esitatud vorminõuetele selleks, et ta saaks kasutada oma mahaarvamisoigust, vaid ta peab täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused üksnes selleks, et kasutada talle nimetatud direktiivi artikli 178 punktiga f antud valikuvõimalust (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Käsitletavas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas arutusel olevad arved ei sisaldanud kõiki kohustuslikke andmeid, mis on nõutud käibemaksuseaduse § 169 lõike 1 punktis k, ja et PORR tasus neile arvetele valesti märgitud käibemaksu summa arved väljastanud isikutele ekslikult, samas kui pöördmaksustamise korra kohaldamisel oleks ta teenuste saajana pidanud tasuma käibemaksu otse maksuhaldurile, nagu on ette nähtud selle seaduse § 142 lõike 1 punktis b, millega Ungari rakendas direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punktis a sätestatud.

- 35 Lisaks asjaolule, et kõnealused arved ei vastanud direktiivi üle võtvate riigisiseste õigusnormidega kehtestatud vorminõuetele, ei olnud täidetud pöördmaksustamise korra kohaldamise sisuline nõue, et maksukohustuslane, kes mahaarvamist taotleb, tasub käibemaksu maksuhaldurile. Selline olukord takistas pädeval maksuhalduril pöördmaksustamise korra kohaldamise kontrollimist ja tõi asjaomase liikmesriigi jaoks kaasa maksulaekumiste puudujäägi ohu (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punktid 45 ja 46).
- 36 Lisaks sellele ei kuulunud käibemaks, mille PORR tasus arved väljastanud isikutele, kes teenuseid osutasid, tasumisele, samas kui mahaarvamise õiguse teostamine piirdub üksnes tasumisele kuuluvate maksudega, see tähendab maksudega, mis vastavad käibemaksuga maksustatud tehingule või mis tasuti tasumisele kuuluvas osas (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 47).
- 37 Kuna PORR ei täitnud pöördmaksustamise korra sisulist nõuet ja käibemaks, mille ta tasus teenuste osutajatele, ei kuulunud tasumisele, ei saanud see äriühing tugineda kõnealuse käibemaksu mahaarvamise õigusele.
- 38 Teisena tuleb analüüsida, kas Euroopa Kohtu praktika kohaselt ja nii, nagu PORR sisuliselt väidab, peab maksuhaldur enne, kui ta keeldub andmast õigust arvata maha käibemaksu, mille maksukohustuslane ekslikult tasus sellistele arved väljastanud isikutele, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kontrollima, kas viimati nimetatud saavad neid arveid parandada ja tagastada asjaomasele maksukohustuslasele arvetel märgitud käibemaksu summa. PORR väidab, et kui maksuhaldur võiks keelduda arvete saajale käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest, nõudmata samal ajal arved väljastanud isikutelt, et nad kohaldaks pöördmaksustamise korda ja parandaks arved, siis kohaldataks kõnealuste arvete saaja suhtes topeltmaksustamist. PORR leiab, et riigisisised eeskirjad, mida kohaldatakse maksukontrollide suhtes, ei luba arved väljastanud isikutel neid parandada.
- 39 Siinkohal tuleb esile tõsta, et liidu õigusnormide puudumisel maksude tagastamise taotluste valdkonnas tuleb liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt iga liikmesriigi sisemises õiguskorras kehtestada menetluskord isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse tagamiseks, mistõttu tingimused, millistel võib neid taotlusi esitada, peavad järgima võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtteid, see tähendab, et need ei tohi olla vähem soodsad riigisisese õiguse sätetel põhinevaid sarnaseid kaebusi käsitlevate tingimustega võrreldes ega olla seatud viisil, mis muudaks praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punktid 50 ja 52 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Selles kontekstis on Euroopa Kohus nõustunud, et selline süsteem, kus esiteks teenuste osutaja, kes tasus ekslikult maksuhaldurile käibemaksu, võib taotleda selle tagastamist ja teiseks nende teenuste saaja võib esitada teenuste osutaja vastu tsiviilhagi alusetult tasutud summade tagasisaamiseks, on kooskõlas neutraalsuse ja tõhususe põhimõtetega. Selline süsteem võimaldab teenuste saajal, kes tasus ekslikult arvele märgitud maksu, saada alusetult tasutud summad tagasi (15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punktid 38 ja 39, ja 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 51).
- 41 Käsitletavas asjas, tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib, on Ungari valitsus kinnitanud nii oma kirjalikes seisukohtades kui ka Euroopa Kohtu istungil, et Ungari õigussüsteem ja eelkõige selles ette nähtud menetluskord, mis käsitleb alusetult tasutud maksu tagastamise taotlusi, võimaldab ühelt poolt teenuste saajal, kes sai arved, millega nõuti ekslikult käibemaksu tasumist, esitada teenuste osutajate vastu, kes need arved väljastasid, tsiviilhagi alusetult tasutud summade tagasisaamiseks, ja teiselt poolt teenuste osutajatel nõuda maksuhaldurilt nende poolt alusetult tasutud käibemaksu tagastamist.

- 42 Siiski tuleb märkida, et kui olukorras, kus teenuste osutaja on käibemaksu tegelikult riigikassasse kandnud, osutub teenuste saajale käibemaksu tagastamine tema poolt võimatuks või ülemäära keeruliseks, eelkõige teenuste osutaja maksejõuetuse korral, võib tõhususe põhimõtte nõuda, et teenuste saajal peab olema võimalik esitada tagastamisaotlus vahetult maksuhaldurile. Tõhususe põhimõtte järgimiseks tuleb liikmesriikidel ette näha meetmed ja vajalik menetluskord, võimaldamaks asjaomasel teenuste saajal tagasi saada alusetult arvele märgitud maksu (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 53).
- 43 Euroopa Kohtu istungil märkis PORR, et teenuste osutajatest, kes põhikohtuasjas kõne all olevaid arveid väljastasid, ühe suhtes algatati või oli algatatud pankrotimenetlus. Tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib, kujutab selline tõdemus endast viidet, et PORRil võib olla võimatu või ülemäära raske saada tagasi käibemaksu, mille kõnealune teenuseosutaja talle esitatud arvel märkis.
- 44 Tuleb lisada, et nagu nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu toodud andmetest, siis peale selle, et käsitletavas asjas ei esine mingeid viiteid pettusele, tasusid põhikohtuasjas arutusel olevad arved väljastanud teenuste osutajad käibemaksu riigikassasse, mistõttu ei ole riigikassa kandnud kahju asjaolu tõttu, et need arved väljastati ekslikult tavapärase maksustamise, mitte aga pöördmaksustamise korra alusel.
- 45 Neil asjaoludel olukorras, kus PORRile alusetult arvestatud käibemaksu tagastamine põhikohtuasjas arutusel olevate teenuste osutajate poolt osutub võimatuks või ülemäära raskeks, eelkõige nende teenuste osutajate maksejõuetuse korral, peaks PORR saama esitada oma tagastusnõude vahetult maksuhaldurile. Selline nõue erineb siiski käibemaksu mahaarvamise nõudest, mis on põhikohtuasja ese.
- 46 Lisaks, mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimust selle kohta, kas vastaval juhul on maksuhaldur kohustatud kontrollima, kas kõnealuste arvete parandamine ja riigikassasse alusetult tasutud maksu tagasisaamine need arved väljastanud isikute poolt on seaduslikult võimalik, siis tuleb meelde tuletada, et põhikohtuasi käsitleb käibemaksu mahaarvamise taotluse, mille esitas kõnealuste arvete saaja, rahuldamata jätmist maksuhalduri poolt. Nagu käesoleva kohtuotsuse punktides 42–45 on välja toodud, kujutab sellised arved väljastanud isikute võimalus neid arveid parandada või riigikassasse alusetult tasutud maks tagasi saada endast tõepoolest aspekti, mida tuleb kontrollida, et teha kindlaks, kas kõnealuste arvete saajal peab olema õigus esitada tagastusnõue vahetult maksuhaldurile. See aspekt ei ole aga oluline selleks, et kontrollida, kas asjaolu, et maksuhaldur jättis põhikohtuasjas käsitletavas olukorras rahuldamata kõnealuste arvete saaja esitatud käibemaksu mahaarvamise taotluse, on kooskõlas liidu õigusega.
- 47 Sellest järeldub, et kuivõrd Ungari süsteem võimaldab PORRil käibemaksu, mille ta kõnealused arved väljastanud isikutele alusetult tasus, tagasi saada, ei ole maksuhaldur enne käibemaksu mahaarvamise taotluse rahuldamata jätmist kohustatud ei kontrollima, kas arved väljastanud isikud saavad neid arveid riigisiseste õigusnormide alusel parandada, ega sellist parandamist nõudma.
- 48 Eeltoodud kaalutlustest järeldub, et direktiivi 2006/112 ning proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui maksuhaldur keeldub olukorras, kus puuduvad kahtlused, et tegemist on pettusega, andmast ettevõtjale õigust arvata maha käibemaksu, mille see ettevõtja teenuste saajana nende teenuste osutajale alusetult tasus arve alusel, mille viimati nimetatud koostas vastavalt tavapärasel käibemaksukorda käsitlevatele eeskirjadele, olgugi et asjaomase tehingu suhtes kohaldati pöördmaksustamise mehhanismi, ilma et maksuhaldur

- enne mahaarvamisõiguse andmisest keeldumist kontrolliks, kas kõnealuse eksliku arve väljastanud isik saab arvesaajale tagastada alusetult tasutud käibemaksu summa ja seda arvet tagantjärgi ise korrigeerimise menetluse raames parandada, nagu on ette nähtud kohaldatavates riigisisestes õigusnormides, et saada tagasi maks, mille ta alusetult riigikassasse kandis, või
- otsustaks ise selle sama arve saajale tagastada maksu, mille ta arve väljastanud isikule alusetult tasus ja mille viimati nimetatu seejärel alusetult riigikassasse kandis.

Kui arvel alusetult märgitud käibemaksu tagastamine teenuste osutaja poolt teenuste saajale osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, eelkõige teenuste osutaja maksejõuetuse korral, võivad nimetatud põhimõtted siiski nõuda, et teenuste saaja saaks esitada tagastamistaotluse vahetult maksuhaldurile.

Kohtukulud

- 49 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, ning proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja tõhususe põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui maksuhaldur keeldub olukorras, kus puuduvad kahtlused, et tegemist on pettusega, andmast ettevõtjale õigust arvata maha käibemaksu, mille see ettevõtja teenuste saajana nende teenuste osutajale alusetult tasus arve alusel, mille viimati nimetatu koostas vastavalt tavapäraselt käibemaksukorda käsitlevatele eeskirjadele, olgugi et asjaomase tehingu suhtes kohaldati pöördmaksustamise mehhanismi, ilma et maksuhaldur

- enne mahaarvamisõiguse andmisest keeldumist kontrolliks, kas kõnealuse eksliku arve väljastanud isik saab arvesaajale tagastada alusetult tasutud käibemaksu summa ja seda arvet tagantjärgi ise korrigeerimise menetluse raames parandada, nagu on ette nähtud kohaldatavates riigisisestes õigusnormides, et saada tagasi maks, mille ta alusetult riigikassasse kandis, või
- otsustaks ise selle sama arve saajale tagastada maksu, mille ta arve väljastanud isikule alusetult tasus ja mille viimati nimetatu seejärel alusetult riigikassasse kandis.

Kui arvel alusetult märgitud käibemaksu tagastamine teenuste osutaja poolt teenuste saajale osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, eelkõige teenuste osutaja maksejõuetuse korral, võivad nimetatud põhimõtted siiski nõuda, et teenuste saaja saaks esitada tagastamistaotluse vahetult maksuhaldurile.

Allkirjad