EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

22. detsember 2010 *

Kohtuasjas C-438/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola) 14. juuli 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. novembril 2009, menetluses

Bogusław Juliusz Dankowski

versus

Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

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

* Kohtumenetluse keel: poola.

kohtujurist: P. Mengozzi,
kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. novembri 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Bogusław Juliusz Dankowski, esindajad: *adwokat* R. Grzejszczak, *adwokat* J. Skrzydlo, *adwokat* T. Grzejszczak ja *adwokat* A. Kania,

– Poola valitsus, esindajad: A. Kramarczyk, M. Szpunar ja B. Majczyna,

– Saksamaa valitsus, esindajad: C. Blaschke ja J. Möller,

– Kreeka valitsus, esindajad: Z. Chatzipavlou, D. Tsagkaraki ja K. Georgiadis,

– Euroopa Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou, A. Stobiecka-Kuik ja K. Herrmann,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist 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) vaidluse asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsioonis artikli 17 lõigete 2 ja 6 ning artiklite 18 ja 22 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud B. Dankowski ja Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (Łódźi maksukeskuse direktor) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksu mahaarvamise õiguse piiramist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artiklis 2 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]”

4 Direktiivi artiklis 4 on sätestatud:

„1. Maksukohustuslane on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Lõikes 1 nimetatud majandustegevus on tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus […]

[…]”

5 Kuuenda direktiivi artiklis 17 on sätestatud:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast maksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane;

[…]

6. Hiljemalt neli aastat pärast käesoleva direktiivi jõustumist otsustab nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks. Mingil juhul ei tohi lubada käibemaksu maha arvata kulude puhul,

mis ei ole rangelt ettevõtluskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele.

Eespool nimetatud eeskirjade jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada erandid, mis sisalduvad käesoleva direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides.

[…]”

6 Kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkt a näeb ette:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 17 lõike 2 punkti a kohase mahaarvamise korral omama artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet […]”

7 Nimetatud direktiivi artikli 22 lõike 1 kohaselt:

„a) Maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb. […]

[…]

c) Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, mis võimaldavad isiku registrinumbri järgi identifitseerida:

– […] maksukohustuslased, kes teevad riigi territooriumil mahaarvamisõigust andvaid kauba- või teenusetarneid, välja arvatud sellised kauba- või teenusetarned, mille puhul peab maksu […] tasuma ainult kauba- või teenusesaaja […].”

8 Kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 3 on sõnastatud järgmiselt:

„a) Iga maksukohustuslane tagab, et […] teenuste eest, mille ta on […] osutanud mõnele muule maksukohustuslasele […], esitab arve […]

b) Ilma et see piiraks käesolevas direktiivis sätestatud erikorra kohaldamist, tuleb punkti a […] kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

– arve kuupäev,

– järjenumber […],

– lõike 1 punktis c osutatud käibemaksukohustuslase registreerimisnumber, mille alusel maksukohustuslane […] osutas teenuseid,

– kliendi lõike 1 punktis c osutatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel talle […] teenuseid osutati, […]

– maksukohustuslase ja tema kliendi täielik nimi ja aadress,

– […] osutatud teenuste ulatus ja laad,

– kuupäev, mil […] teenuste osutamine toimus või lõpule jõudis […];

[…]”

9 Kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 8 sätestab:

„Liikmesriigid võivad […] kehtestada maksu 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 3. peatükis sätestatud kohustustele.”

Siseriiklikud õigusnormid

10 11. märtsi 2004. aasta seadus kaupade ja teenuste maksustamise kohta (ustawa o podatku od towarów i usług) sätestab põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni §-s 96, et maksukohustuslane peab enne tegevuse alustamist esitama pädevale maksuhaldurile registreerimistaotluse.

11 Nimetatud seaduse artikli 88 lõike 3a punkt 1 alapunkt a sätestab, et kui müügi kohta esitatud arve on väljastanud fiktiivne ettevõtja või ettevõtja, kellel puudus õigus arvet väljastada, ei saa sellist arvet kasutada tasutud maksu mahaarvamise, enammakstud maksusumma või sisendkäibemaksu tagastamise alusena.

12 Selle seaduse rakendusmääruse, mille võttis vastu rahandusminister, sätete kohaselt peavad tegutseva käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslased, kellel on maksukohustuslase registreerimisnumber, väljastama arveid märkega „käibemaksuarve".

13 Nimetatud määruse artikli 48 lõike 4 punkti 1 alapunkt a sätestab, et kui kaupade või teenuste müügi kohta esitatud arve on väljastanud fiktiivne ettevõtja või ettevõtja, kellel puudus õigus arvet väljastada, ei saa sellist arvet kasutada tasumisele kuuluva maksu mahaarvamise, enammakstud maksusumma või sisendkäibemaksu tagastamise alusena.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Põhikohtuasja kaebuse esitaja B. Dankowski omab ettevõtet nimega Dan-Trak. Ajavahemikus 2004–2006 osutas M. Płacek, kes on ettevõtte Artem-Studio juhataja, talle teatud hulga maksustatavaid äriteenuseid. M. Płacek aga ei täitnud kohustust registreerida end kaupadelt ja teenustelt võetava maksu registris ega tasunud käibemaksu, kuigi väljastas arveid, millel olid märgitud osutatud teenused ja tasumisele kuuluv maks.

15 Kuigi Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi möönis, et kõnesolevaid teenuseid osutati, keeldus ta 23. märtsi 2007. aasta otsusega B. Dankowskile sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest M. Płaceki koostatud arvetel näidatud summade osas.

16 Oma otsuse põhjendustena tõi ta välja, et vaidlusaluste arvete väljastaja ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud ning et kohaldatavatest siseriiklikest sätetest tuleneva registreerimiskohustuse täitmata jätmise tõttu ei teki nimetatud ettevõtja koostatud arvete alusel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

17 B. Dankowski kaebas seejärel kõnealuse otsuse peale edasi Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzile (Łodzi vojevoodkonna halduskohus). Oma kaebust põhjendades väitis B. Dankowski eelkõige, et ettevõtja registreerimine käibemaksukohustuslasena on vaid tehniline toiming, mis ei saa mõjutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

18 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi jättis 4. detsembri 2007. aasta otsusega kaebuse rahuldamata.

19 Naczelny Sąd Administracyjnyle saadetud kassatsioonkaebuses viitas B. Dankowski eeskätt sellele, et Poola maksuõiguse sätete kohaldamine ei ole Euroopa Liidu õigusega kooskõlas ning et kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 on tõlgendatud vääralt.

20 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksusüsteemiga, eelkõige kuuenda direktiivi […] artikli 17 lõikega 6 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ei ole maksukohustuslasel õigust maha arvata sisendkäibemaksu, mis tuleneb käibemaksuarvest, mille on väljastanud isik, kes ei ole kantud käibemaksukohustuslaste registrisse?

2. Kas esimese küsimuse seisukohalt on oluline, et:

a) käibemaksuarves näidatud tehingud kuuluvad kahtlemata käibemaksuga maksustamisele ning et need tehingud tõepoolest sooritati;

b) arve sisaldas kõiki ühenduse õiguse seisukohalt olulisi andmeid;

c) sisendkäibemaksu, mis tuleneb käibemaksuarvest, mille on väljastanud isik, kes ei ole kantud käibemaksukohustuslaste registrisse, mahaarvamise õiguse piirang kehtis siseriiklikus õiguskorras juba enne Poola Vabariigi ühinemist Euroopa Liiduga?

3. Kas vastus esimesele küsimusele sõltub lisatingimuste täitmisest (nt tõendist selle kohta, et maksukohustuslane tegutses heauskselt)?"

Eelotsuse küsimused

21 Kolme eelotsuse küsimusega, mida tuleks uurida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas põhikohtuasja asjaoludel ning kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti a ja artikli 22 lõike 3 punkti b arvesse võttes on maksukohustuslasel õigus maha arvata käibemaks, mille ta on tasunud teenuste eest, mida osutas teine maksukohustuslane, kes ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, ning jaatava vastuse korral, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 6 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad mahaarvamisõiguse juhul, kui teenuseid on osutanud selline maksukohustuslane.

Eelotsuse küsimuste esimene osa

22 Esmalt tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning põhimõtteliselt ei või seda piirata (vt 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99: Metropol ja Stadler, EKL 2002, lk I-81, punkt 42, ning 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-465/03: Kretztechnik, EKL 2005, lk I-4357, punkt 33).

23 Mahaarvamisõigus rakendub kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid (vt 13. märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-437/06: Securenta, EKL 2008, lk I-1597, punkt 24; 4. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-102/08: SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, EKL 2009, lk I-4629, punkt 70, ja 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: SKF, EKL 2009, lk I-10413, punkt 55).

24 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on leevendada ettevõtja poolt kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse igasuguse majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-137/02: Faxworld, EKL 2004, lk I-5547, punkt 37, ja eespool viidatud kohtuotsus SKF, punkt 56).

25 Põhikohtuasja vaidluse osas on selge, et ettevõtja osutas kõnealuseid teenuseid müügitehingutena ja põhikohtuasja kaebuse esitaja ostis neid teenuseid kasutamiseks oma maksustatavate tehingutega seoses.

26 Seega on kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 2 sätestatud mahaarvamisõiguse tekkimise materiaalõiguslikud tingimused täidetud.

27 Mahaarvamisõiguse kasutamise korra kohta sätestab kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkt a, et maksukohustuslane peab omama selle direktiivi artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet.

28 Viimati nimetatud säte täpsustab punktis b andmed, mis peavad olema tingimata seoses käibemaksuga kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punkti a kohaselt koostatud arvele märgitud, mainitud punktis on sätestatud kohustus, et iga maksukohustuslane peab tagama mõnele muule maksukohustuslasele osutatud teenuste eest arve esitamise.

29 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punktis b nimetatud andmeid, siis leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et põhikohtuasja kaebuse esitaja esitatud arvetel oli kogu selle sättega nõutav teave märgitud. Just Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest ning kohtuistungil Poola valitsuse antud teabest nähtub, et nimetatud arved sisaldasid kõnealuse teenuseosutaja maksukohustuslasena registreerimise numbrit, s.o. number, mille Poola maksuhaldur annab ettevõtjatele automaatselt, sõltumata sellest, kas viimased on esitanud registreerimistaotluse või mitte.

30 Olgugi et nimetatud säte viitab „käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrile", on selge, et käesolevas asjas antud registreerimisnumber võimaldab asjaomast maksukohustuslast tuvastada ja vastab seetõttu kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punkti b kolmandas taandes esitatud nõuetele.

31 Nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, siis kuigi teenuseosutaja väljastas põhikohtuasja kaebuse esitajale osutatud teenuste eest arveid, ei olnud ta end siiski käibemaksukohustuslasena pädeva maksuhalduri juures registreerinud.

32 Kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 1 sätestab nimelt, et iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab.

33 Seega, hoolimata asjaolust, et taoline registreerimine on käibemaksusüsteemi nõuetekohaseks toimimiseks oluline, ei saa maksukohustuslase poolt selle kohustuse täitmata jätmine seada kahtluse alla kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2 teisele maksukohustuslasele antud mahaarvamisõigust.

34 Kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 1 näeb maksukohustuslastele ette üksnes kohustuse teatada, millal nende tegevus algab, muutub või lõpeb, kuid ei anna liikmesriikidele õigust – juhul, kui maksukohustuslased eeltoodust ei teata – lükata mahaarvamisõiguse kasutamist edasi kuni maksustatavate tehingute järjepideva teostamise tegeliku alguseni ega keelduda lubamast maksukohustuslasel käibemaksu maha arvata (vt 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 51, ja 21. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-385/09: Nidera Handelscompagnie, EKL 2010, lk I-10385, punkt 48).

35 Järelikult sel juhul, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, kas maksukohustuslane on asjaomaste teenuste saajana kohustatud käibemaksu tasuma, ei või ta kehtestada maksukohustuslase õigusele sisendkäibemaks maha arvata lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse kasutamise olematuks (vt 8. mai 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-95/07 ja C-96/07: Ecotrade, EKL 2008, lk I-3457, punkt 64, ning 30. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-392/09: Uszodaépítő, EKL 2010, lk I-8791, punkt 40).

36 Nii ei saa teenuseosutaja poolt kuuenda direktiivi artikli 22 lõikes 1 sätestatud kohustuse võimalik täitmata jätmine mõjutada teenuste saaja mahaarvamisõigust, mis tuleneb selle direktiivi artikli 17 lõikest 2.

37 Sama kehtib ka kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 22 lõike 8 kohta, kus on sätestatud, et liikmesriigid võivad kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks maksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks. Kuigi need sätted võimaldavad liikmesriikidel võtta teatavaid meetmeid, ei või need minna kaugemale sellest, mis on vajalik nimetatud eesmärkide saavutamiseks ja seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (vt 18. detsembri 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt, EKL 1997, lk I-7281, punkt 47; eespool viidatud kohtuotsused Gabalfrisa jt, punkt 52, ja Ecotrade, punktid 65 ja 66).

38 Neist kaalutlustest tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti a ja artikli 22 lõike 3 punkti b tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on õigus maha arvata käibemaksu, mille ta on tasunud teenuste eest, mida talle osutab teine maksukohustuslane, kes ei ole end käibemaksukohustuslasena registreerinud, kui nende teenuste kohta esitatud arvetele on märgitud kõik artikli 22 lõike 3 punktis b nõutud andmed, eeskätt teave, mis võimaldab tuvastada arved koostanud isikud ja osutatud teenuste laadi.

Eelotsuse küsimuste teine osa

39 Kuna põhikohtuasja kaebuse esitajal on niisiis kuuenda direktiivi alusel mahaarvamisõigus, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad maksukohustuslase poolt teenuseosutajaks olevale teisele maksukohustuslasele makstud käibemaksu mahaarvamise õiguse, kui viimane ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud.

40 Selle kohta tuleb meenutada, et see säte on erandnorm, mis võimaldab teatud tingimustel liikmesriikidel säilitada mahaarvamist välistavad erandid, mis sisaldusid kuuenda direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides, kuni nõukogu on vastu võtnud selles artiklis ette nähtud sätted (vt 11. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-371/07: Danfoss ja AstraZeneca, EKL 2008, lk I-9549, punkt 28, ja 15. aprilli 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-538/08 ja C-33/09: X Holding ja Oracle Nederland, EKL 2010, lk I-3129, punkt 38).

41 Euroopa Kohus on selle sätte ulatuse kohta otsustanud, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõikest 6 tulenev võimalus ei anna liikmesriikidele absoluutset diskretsiooniõigust välistada käibemaksu mahaarvamise õigus kõigi või peaaegu kõigi kaupade või teenuste puhul ning muuta nii sisutühjaks selle direktiivi sätetega kehtestatud kord. Seega ei hõlma antud võimalus üldisi erandeid ega vabasta liikmesriike kohustusest määratleda piisava täpsusega kaubad ja teenused, mille puhul mahaarvamisõigus on välistatud (vt 5. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-305/97: Royscot jt, EKL 1999, lk I-6671, punktid 22 ja 24; 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-434/03: Charles ja Charles-Tijmens, EKL 2005, lk I-7037, punktid 33 ja 35, ning 30. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-395/09: Oasis East, EKL 2010, lk I-8811, punkt 23).

42 Mis peale selle puutub käibemaksu mahaarvamise õiguse põhimõttest erandi tegemise korda, siis tuleb seda tõlgendada täht-tähelt (vt 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/28: Magoora, EKL 2008, lk I-10921, punkt 28, ja eespool viidatud kohtuotsus Oasis East, punkt 24).

43 Seoses põhikohtuasjaga ja kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 ette nähtud erandkorra võimaliku kohaldamisega tuleb märkida, et nimetatud direktiiv jõustus Poolas kuupäeval, mil see liikmesriik Euroopa Liiduga ühines, st 1. mail 2004. Seega on see kuupäev nimetatud liikmesriigi osas asjakohane ülalnimetatud sätte kohaldamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Oasis East, punkt 25).

44 Selleks et hinnata põhikohtuasjas kõnealuseid siseriiklikke õigusnorme kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 6 ja ülalviidatud kohtupraktika taustal, tuleb tõdeda, et need kujutavad endast üldist meedet, millega välistatakse tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus mis tahes tehingu korral, mille on teinud maksukohustuslane, kes ei ole täitnud kohustust end käibemaksukohustuslasena registreerida.

45 Nimetatud õigusnorm sisaldab seega käibemaksu mahaarvamise õiguse sellist piirangut, mis läheb kaugemale kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 6 sätestatust.

46 Euroopa Kohus on täpsustanud, et liikmesriikidel ei ole lubatud säilitada käibemaksu mahaarvamise õiguse piirangut, mida kohaldatakse üldkorras kaupade või teenuste omandamisega seotud mis tahes kuludele (23. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-74/08: PARAT Automotive Cabrio, EKL 2009, lk I-3459, punktid 28 ja 29, ning eespool viidatud kohtuotsus Oasis East, punkt 30).

47 Kõikidest eelnevatest kaalutlustest tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad maksukohustuslase poolt teenuseosutajaks olevale teisele maksukohustuslasele tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse juhul, kui viimane ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud.

Kohtukulud

48 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 14. veebruari 2006. aasta direktiiviga 2006/18/EÜ) artikli 18 lõike 1 punkti a ja artikli 22 lõike 3 punkti b tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslasel on õigus maha arvata käibemaks, mille ta on tasunud teenuste eest, mida talle osutab teine maksukohustuslane, kes ei ole end käibemaksukohustuslasena registreerinud, kui nende teenuste kohta esitatud arvetele on märgitud kõik artikli 22 lõike 3 punktis b nõutud andmed, eeskätt teave, mis võimaldab tuvastada arved koostanud isikud ja osutatud teenuste laadi.**

2. **Kuuenda direktiivi 77/388 (muudetud direktiiviga 2006/18) artikli 17 lõiget 6 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad maksukohustuslase poolt teenuseosutajaks olevale teisele maksukohustuslasele tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse juhul, kui viimane ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud.**

Allkirjad