



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

31. jaanuar 2013*

Maksustamine — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Neutraalse maksustamise põhimõte —
Mahaarvamisõigus — Keeldumine — Artikkel 203 — Käibemaksu arvele märkimine —
Sissenõutavus — Maksustatava tehingu olemasolu — Arve väljastaja ja selle saaja ühesugune
hindamine — Vajadus

Kohtuasjas C-643/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Varna (Bulgaaria) 2. detsembri 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 15. detsembril 2011, menetluses

„LVK – 56” EOOD

versus

Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: teise koja president R. Silva de Lapuerta kolmanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský ja T. von Danwitz (ettekandja),

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

— „LVK – 56” EOOD, *advokat* P. Bakalova,

— Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: S. Zlateva,

— Bulgaaria valitsus, esindajad: T. Ivanov ja D. Drambozova,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja D. Roussanov,

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

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1).
- 2 Taotlus on esitatud „LVK – 56 EOOD” (edaspidi „LVK”) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse Varna linna „vaiete ja täitmise korraldamise” osakonna direktor) vahelises kohtuvaidluses, mille ese on viimati nimetatud asutuse keeldumine tunnustada käibemaksu mahaarvamise õigust põhjusel, et mahaarvamiseõigust andvate tehingute toimumine ei ole tõendatud.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 põhjenduses 39 on kirjas, et „[m]ahaarvamiste kord tuleks ühtlustada selles ulatuses, kus see mõjutab tegelikult kogutavaid summasid. Mahaarvatavat osa tuleb kõikides liikmesriikides arvutada samal viisil”.
- 4 Selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punktide a ja c kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarned ja teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 5 Nimetatud direktiivi artikkel 62 sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:
 - 1) „maksustatav teokoosseis” – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;
 - 2) „käibemaksu sissenõutavus” – maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.”
- 6 Nimetatud direktiivi artikli 63 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.
- 7 Selle direktiivi artikkel 73 näeb ette, et „[a]rtiklites 74–77 nimetatud kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused”.
- 8 Selle direktiivi artikkel 167 sätestab, et „[m]ahaarvamiseõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal”.

9 Direktiivi 2006/112 artikli 168 punkt a näeb ette:

„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 on talle tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane.”

10 Selle direktiivi artikkel 178 sätestab:

„Mahaarvamisoiguse 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;

[...]”

11 Nimetatud direktiivi artikli 179 esimeses lõigus on sätestatud, et „maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud löike 178 kohaselt teostatav mahaarvamisoigus”.

12 Direktiivi 2006/112 XI jaotise „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused” 1. peatüki „Maksukohustus” 1. jao „Isikud, kes on maksuhalduri ees kohustatud käibemaksu tasuma” artikkel 203 sätestab:

„Käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.”

13 Selle direktiivi XI jaotise 7. peatükis „Muud sätted” asuv artikkel 273 sätestab:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.”

14 Nimetatud direktiivi artikli 395 lõigetes 1–3 on sätestatud:

„1. Nõukogu võib ühehäälselt komisjoni ettepaneku põhjal anda igale liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist.

Maksu kogumise menetluse lihtsustamiseks ettenähtud meetmed ei tohi mõjutada liikmesriigi poolt lõpptarbimisetapil kogutava maksutululu summat, välja arvatud tühises ulatuses.

2. Liikmesriik, kes soovib rakendada lõikes 1 nimetatud meetet, saadab komisjonile taotluse ja esitab talle kogu asjakohase teabe. Kui komisjon leiab, et tal pole kogu vajalikku teavet, võtab ta kahe kuu jooksul alates taotluse saamisest asjaomase liikmesriigiga ühendust ning täpsustab, millist täiendavat teavet tarvis on.

Kui komisjon on saanud kogu teabe, mida ta taotluse hindamiseks vajalikuks peab, teavitab ta sellest ühe kuu jooksul taotlevat liikmesriiki ning edastab taotluse originaalkeeles teistele liikmesriikidele.

3. Kolme kuu jooksul alates lõike 2 teises lõigus nimetatud teate saatmisest esitab komisjon nõukogule kas asjakohase ettepaneku või, kui ta taotletava erandiga ei nõustu, oma vastuväiteid sisaldava teatise.”

Bulgaaria õigus

15 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4. august 2006, edaspidi „ZDDS”) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikli 70 lõige 5 sätestab, et „[t]asutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei saa nõuda juhul, kui see on alusetult arvele märgitud”.

16 ZDDS artikli 71 punkti 1 kohaselt saab isik sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutada siis, kui tal on soetatud kauba tarnete või saadud teenuste kohta maksudokument, mis vastab käibemaksuseaduse artiklites 114 ja 115 esitatud nõuetele ning millel on käibemaks eraldi real välja toodud.

17 ZDDS artikli 82 lõige 1 sätestab, et „maksu peab tasuma selline registreeritud maksukohustuslane käesoleva seaduse mõttes, kes on maksustatava tarne tarnija või teenuse osutaja [...]”.

18 ZDDS artikli 85 kohaselt tasub käibemaksu iga isik, kes märgib ZDDS artiklis 112 nimetatud maksudokumendile ehk arvele käibemaksu.

19 ZDDS artikli 113 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Iga maksukohustuslane, kes teeb kaubatarne, osutab teenuse või saab tarne tegemiseks või teenuse osutamiseks ettemakse, esitab selle tehingu kohta vastava arve, välja arvatud juhul, kui tehing on kajastatud artiklis 117 osutatud dokumendil.

(2) Arve esitatakse vähemalt kahes eksemplaris, millest üks jääb tarnijale ja teine kauba saajale.”

20 ZDDS artikli 115 lõike 1 kohaselt on kauba tarnija või teenuse osutaja kohustatud tehingu maksustatava väärtuse muutumise ja sellisest tehingust taganemise korral, mille kohta on väljastatud arve, koostama arve kohta vastavasisulise teatise.

21 ZDDS artikkel 116 näeb ette:

„(1) Arvete ja teatiste korrigeerimine ja täiendamine ei ole lubatud. Dokumendid, milles on tehtud vigu või parandusi, tuleb tühistada ning need tuleb asendada uute dokumentidega.

[...]

(3) Ebakorreksete dokumentidena käsitatakse ka väljastatud arveid ja nende kohta koostatud teatise, millele on märgitud käibemaks, kuigi seda ei oleks pidanud sinna märkima.

(4) Kui kauba tarnija või teenuse osutaja või kauba soetaja või teenuse saaja raamatupidamisdokumentides kajastuvad dokumendid, milles on tehtud vigu või parandusi, tuleb nende tühistamise kohta koostada lisaks kõikide poolte tarvis protokoll, mis sisaldab järgmist:

1. tühistamise alus;
2. tühistatava dokumendi number ja kuupäev;

3. väljastatud uue dokumendi number ja kuupäev;
4. nende isikute allkirjad, kes allkirjastasid protokollki kõikide poolte tarvis.

[...]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 22 LVK on põllumajandustootja, kes arvas 2007. aasta septembri- ja oktoobrikuus maha sisendkäibemaksu, mille ta on tasunud arvete alusel, mille talle esitasid kaubatarnete eest vastavalt äriühingud REYA-96 OOD (edaspidi „REYA”) ja SITI GRUP 76 DZZD (edaspidi „SITI GRUP”), kes käesolevaks hetkeks on käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud. LVK tasus kõik arved sularahas ja kandis need oma raamatupidamisse. Samuti on teada, et vastavad kaubatarneed olid kantud nimetatud tarnijate müügidokumentidesse.
- 23 Maksuhaldur tegi kahe nimetatud tarnija juures riskkontrolli. Kontrollimiste ajal palus ta esitada teatud hulga dokumente, eelkõige tarnitud kauba päritolu ja tarne toimumise kohta. Tarnijad sellele nõudele ette nähtud tähtaja jooksul ei vastanud.
- 24 Vastavalt maksuhalduri nõudele esitada tõendeid kõnealuste tarnete tegeliku toimumise kohta, esitas LVK saatelehed, kaalusertifikaadid ja veokirjad, mis aga sisaldasid ebatäpsusi.
- 25 Maksuhalduri arvates ei ole tõendatud, et arvel märgitud tarneid ka tegelikult tehti, mistõttu oli käibemaks kõnealustele arvetele märgitud alusetult. Seetõttu saatis maksuhaldur LVK-le 20. detsembril 2010 maksu korrigeerimise teate (edaspidi „vaidlusalune maksu korrigeerimise teade”), milles keelas nimetatud arvetel märgitud käibemaksu maha arvata.
- 26 Pärast seda kui Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite vaidlustatud maksu korrigeerimise teate 18. veebruaril 2011. aasta otsusega kinnitas, esitas LVK kaebuse Administrativen sad Varnale, väites, et kõnealused arved vastavad tegelikult tehtud tarnete, mistõttu ei ole mahaarvamisoiguse andmisest keeldumine põhjendatud.
- 27 Põhikohtuasja menetluse käigus lisati toimikusse kaks maksu korrigeerimise teadet, mis saadeti vastavalt REYA-le ja SITI GRUP-le. Need teated olid koostatud enne vaidlusalust maksu korrigeerimise teadet ja puudutasid põhikohtuasjas kõnealust perioodi. Nimetatud teadetest nähtuvalt tuvastas maksuhaldur, et REYA ja SITI GRUP tehtud tarnete maksustatava väärtuse ja nende tarnetega seotud arvetele märgitud käibemaksu korrigeerimiseks ei ole alust.
- 28 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tuleb tal hinnata, kas sisendkäibemaksu maksustatava teokoosseisu olemasolu on piisavalt tõendatud, arvestades seda, et maksuhaldur põhistas mahaarvamisoiguse andmisest keeldumist asjaoluga, et LVK tarnijad ei olnud esitanud nõutud dokumente ning et LVK kui vaidlusaluste tarnete saaja esitatud dokumentides ei olnud osa teavet märgitud või see ei olnud esitatud nõuetekohaselt. Sellise hinnangu andmiseks soovib nimetatud kohus teada, arvestades liidu õigust, kui olulised on LVK tarnijatele saadetud maksu korrigeerimise teated ja kas nende põhjal on võimalik järeldada, et maksuhaldur tunnistas, et kõnealused arved vastasid tegelikult toimunud tarnete.

29 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Varna menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 203 hõlmab kõiki käibemaksu ebaõige arvele märkimise juhtumeid, kaasa arvatud juhtumeid, mil väljastati käibemaksu sisaldav arve, ilma et maksustatav teokoosseis oleks täidetud? Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis kas direktiivi 2006/112 artiklid 203 ja 273 nõuavad, et liikmesriigid sätestaksid sõnaselgelt, et tasuma peab arvel märgitud käibemaksu, mille osas tehingut ei tehtud, või piisab [nimetatud] direktiivi üldreegli ülevõtmisest, mille kohaselt käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu?
2. Kas – pidades silmas direktiivi 2006/112 põhjendust 39 ja tagamaks sisendkäibemaksu mahaarvamise täpsust – direktiivi artiklid 73, 179 ja 203 nõuavad, et juhul, kui arvele märgiti käibemaks, ilma et maksustatav teokoosseis oleks täidetud, korrigeerib maksuhaldur maksustatavat summat ja arvele märgitud maksu?
3. Kas direktiivi 2006/112 artiklis 395 sätestatud erimeetmeteks võib pidada põhikohtuasja maksupraktikat, mille kohaselt maksuhaldur kontrollib sisendkäibemaksu mahaarvamise osas üksnes maha arvatud sisendkäibemaksu, samas kui sooritatud tehingute pealt tuleb maksu igal juhul tasuda juba seetõttu, et see oli arvele märgitud? Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis kas direktiivi 2006/112 artikli 203 järgi on lubatud ja kui, siis millistel juhtudel, et sama tehingu pealt nõutakse käibemaksu kõigepealt tarnijalt või teenuse osutajalt, kuna ta on selle arvele märkinud, ning seejärel tarne või teenuse saajalt, keelates tal sisendkäibemaksu maha arvata?
4. Kas põhikohtuasja maksupraktika – mille kohaselt maksustatava tarne või maksustatava teenuse saajal ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata, „kuna tehingu toimumine ei ole tõendatud”, ilma et võetaks arvesse varem tuvastatud asjaolu, et tarnija või teenuse osutaja suhtes on tekkinud maksunõue ning et tal on maksu tasumise kohustus, kusjuures kuni sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kontrollimiseni ei olnud asjaomast maksu korrigeerimise teadet muudetud ning et selle teate muutmiseks ei ole riigi poolt ette nähtud võimaluste kohaselt põhjust või ei olnud seda põhjust tuvastatud – rikub käibemaksu kumuleerumise vältimise põhimõtet ning kas see maksupraktika on vastuolus õiguskindluse, võrdse kohtlemise ja neutraalse maksustamise põhimõttega?
5. Kas direktiivi 2006/112 artikli 167 ja artikli 168 punkti a kohaselt on lubatud olukord, kus maksustatava tarne või maksustatava teenuse saajal, kes täidab kõik direktiivi artikli 178 tingimused, ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata, pärast seda kui tarnija või teenuse osutaja suhtes tehtud ja jõustunud maksu korrigeerimise teates ei korrigeeritud selle tehingu eest arvele märgitud käibemaksu „maksustatava teokoosseisu puudumise tõttu”, vaid tuvastati maksunõude olemasolu, mida võeti arvesse ka asjaomasel maksustamisperioodil tasumisele kuuluva maksusumma kindlakstegemisel? Kas sellele küsimusele vastamisel on oluline, et tarnija või teenuse osutaja ei esitanud revisjoni käigus raamatupidamisdokumente ning et sellel perioodil tasumisele kuuluv summa tehti kindlaks üksnes käibedeklaratsioonis ning ostu- ja müügiaruannetes esitatud andmete alusel?
6. Kas eelmistele küsimustele antud vastustest lähtudes tuleb direktiivi 2006/112 artiklit 167 ja artikli 168 punkti a tõlgendada nii, et käibemaksu neutraalsuse põhimõtte nõuab põhikohtuasja asjaoludega sarnastel juhtudel, et maksukohustuslane saab arvele märgitud maksu maha arvata?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

- 30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese ja teise küsimusega sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et isiku poolt arvele märgitud käibemaksu tuleb sellel isikul tasuta sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus, ja kas pelgalt asjaolust, et maksuhaldur ei ole korrigeerinud selle arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teates viimase deklareeritud käibemaksu, saab järeldada, et see maksuhaldur tunnistas nimetatud arve vastavust tegeliku maksustatava tehinguga.
- 31 Esmalt tuleb märkida, et nimetatud küsimused, mis puudutavad arve väljastaja maksuvõlga maksuhalduri ees, on tekkinud nimetatud maksuhalduri ja vaidlusaluste arvete saaja vahelise vaidluse raames. See vaidlus puudutab viimase õigust arvata maha esitatud arvetel märgitud käibemaks, mida tal ei lubatud kasutada põhjusel, et need arved ei vasta tegelikele maksustatavatele tehingutele, kusjuures maksukohustuslane on selle asjaolu on vaidlustanud.
- 32 Nimetatud vaidluse raames, milles vaidlusaluste arvete väljastaja ei ole menetlusosaline, on viimase kohustused maksuhalduri ees üksnes kaudse tähtsusega, kuivõrd sellele arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teade esitati tõendina maksustatavate tehingute tegeliku toimumise kohta.
- 33 Enne direktiivi 2006/112 artiklit 203 kehtinud sätte kohta, milleks on 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) (muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160)) artikli 21 lõike 1 punkt c, on Euroopa Kohus otsustanud, et selle sätte kohaselt on mis tahes isik, kes märgib arvele või seda asendavale dokumendile käibemaksu, kohustatud seda maksu tasuma. Nende isikute kohustus tasuda arvele märgitud käibemaksu ei sõltu kohustusest tasuda käibemaksu käibemaksuga maksustatava tehingu alusel (vt 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-566/07: Stadeco, EKL 2009, lk I-5295, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Direktiivi 2006/112 artiklite 167 ja 63 kohaselt on arvele märgitud käibemaksu mahaarvamise õigus üldreeglina seotud maksustatava tehingu tegeliku toimumisega (vt 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-536/03: António Jorge, EKL 2005, lk I-4463, punktid 24 ja 25) ning see õigus ei laiene maksule, mis kuulub tasumisele selle direktiivi artikli 203 alusel üksnes seetõttu, et see on arvele märgitud (vt eelkõige 13. detsembri 1989. aasta otsus kohtuasjas C-342/87: Genius, EKL 1989, lk I-4227, punktid 13 ja 19, ning 15. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-35/05: Reemtsma Cigarettenfabriken, EKL 2007, lk I-2425, punkt 23).
- 35 Samas ei ole maksutulude saamata jäämise oht põhimõtteliselt täielikult välistatud, kuna sellise arve saaja, millele käibemaks on alusetult märgitud, võib seda arvet direktiivi 2006/112 artikli 178 punktil a alusel nimetatud eesmärgil kasutada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Stadeco, punkt 29).
- 36 Neil asjaoludel on selle direktiivi artiklis 203 sätestatud kohustuse eesmärk ära hoida maksutulude saamata jäämise ohtu, mis võiks ohustada nimetatud direktiivi artiklites 167 jj sätestatud mahaarvamiseõigust (vt eespool viidatud kohtuotsus Stadeco, punkt 28).
- 37 Seda eesmärki arvesse võttes piirdub nimetatud kohustus liikmesriikide jaoks võimalusega näha oma siseriiklikus õiguskorras ette kogu alusetult arvele märgitud maksu korrigeerimine, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust või kui ta mõistliku aja jooksul on täielikult kõrvaldanud maksutulude saamata jäämise ohu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Genius, punkt 18; 19. septembri

2000. aasta otsus kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth ja Strobel, EKL 2000, lk I-6973, punktid 56–61 ja punkt 63, ning 6. novembri 2003. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-78/02-C 80/02: Karageorgou jt, EKL 2003, lk I-13295, punkt 50).

- 38 Võttes esiteks arvesse nimetatud korrigeerimise võimalust ja teiseks ohtu, et arvet, millele on käibemaks märgitud alusetult, kasutatakse mahaarvamisõiguse kasutamiseks, ei saa direktiivi 2006/112 artiklis 203 sätestatud võimalust vaadelda nii, et maksu tasumine on käsitatav karistusena.
- 39 Lisaks tuleneb eelnevast, et kui arve väljastaja ei tugine ühele käesoleva kohtuotsuse punktis 37 meenutatud võimalustest, mis võimaldavad alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimist, ei ole maksuhaldur kohustatud nimetatud arve väljastaja revideerimisel kontrollima, kas arvele märgitud ja deklareeritud käibemaks vastab selle arve väljastaja poolt tegelikult tehtud maksustatavatele tehingutele.
- 40 Seega, kui selline kontrollimise kohustus puudub, ei saa järeldada pelgalt asjaolust, et maksuhaldur ei ole korrigeerinud arve väljastaja deklareeritud käibemaksu, et maksuhaldur on tunnistanud viimase väljastatud arvete vastavust tegelikult tehtud maksustatavatele tehingutele.
- 41 Samas ei välista liidu õigus pädeva maksuhalduri jaoks võimalust kontrollida nende tehingute tegelikku toimumist, mille kohta maksukohustuslane on esitanud arve, ja vajadusel korrigeerida maksukohustuslase deklaratsioonide kohast maksuvõlga. Sellise kontrolli tulemus kujutab endast – nagu ka arve väljastaja poolt arvele märgitud käibemaksu deklareerimine ja maksmine – asjaolu, mida siseriiklikul kohtul tuleb arvesse võtta selle hindamisel, kas tegu oli niisuguse maksustatava tehinguga, mis annab konkreetsel juhul arve saajale mahaarvamisõiguse.
- 42 Eelnevast lähtudes tuleb esimesele ja teisele esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et:
- isik, kes märgib arvele käibemaksu, on kohustatud seda tasuma sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus;
 - pelgalt asjaolust, et maksuhaldur ei ole korrigeerinud selle arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teates viimase deklareeritud käibemaksu, ei saa järeldada, et see maksuhaldur tunnistas nimetatud arve vastavust tegeliku maksustatava tehinguga.

Kolmanda küsimuse esimene osa

- 43 Esimesele ja teisele küsimusele antud vastust arvestades ei ole kolmanda küsimuse esimesele osale vaja vastata.

Kolmanda küsimusele teine osa ja neljas, viies ning kuues küsimus

- 44 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib kolmanda küsimuse teise osaga ja neljanda, viienda ning kuuenda küsimusega sisuliselt seda, kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et direktiivi 2006/112 artikliga 167 ja artikli 168 punktiga a ning neutraalse maksustamise, õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega on vastuolus see, kui arve saajal ei lubata kasutada õigust arvata maha sisendkäibemaksu, olgugi et selle arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teates ei ole viimase deklareeritud käibemaksu korrigeeritud.
- 45 Niisiis on tõstatatud küsimus, kas liidu õiguse kohaselt on nõutav, et kaubarne või teenuse osutamise tegelikku toimumist hinnatakse arve väljastaja ja arve saaja seisukohalt ühtemoodi.

- 46 Mis puudutab seda, kuidas käsitada käibemaksu olukorras, kus see märgiti arvele alusetult, kuna tegu ei olnud maksustatava tehinguga, siis tuleneb direktiivist 2006/112, et kahte asjaomast ettevõtjat ei kohelda tingimata ühtemoodi, kui arve väljastaja ei ole seda arvet korrigeerinud, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 33–37.
- 47 Esiteks on arve väljastaja kohustatud vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 203 tasuma sellele arvele märgitud käibemaksu ka siis, kui tegu ei olnud maksustatava tehinguga. Teiseks piirdub arve saaja mahaarvamisoiguse kasutamine vastavalt selle direktiivi artiklitele 63 ja 167 üksnes maksuga, mis vastab käibemaksuga maksustatavale tehingule.
- 48 Sellises olukorras on neutraalse maksustamise põhimõttest kinnipidamine tagatud liikmesriikidele antud võimalusega, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 37, korrigeerida kogu alusetult arvele märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust või kui ta on õigeaegselt täielikult kõrvaldanud maksutulude saamata jäämise ohu.
- 49 Võttes arvesse eelotsusetaotluses tõstatud küsimusi, tuleb täpsustada, et sellise võimaluse kasutamist ei või maksuhaldur muuta võimatuks, korraldades süstemaatiliselt revisjone nii, et maksu korrigeerimise teade saadetakse kõigepealt arve väljastajale ning et see teade jõustub olukorrast olenevalt lõplikult enne, kui arve saaja juures on kontroll läbi viidud. Samamoodi ei saa seda võimalust välistada pelk asjaolu, et korrigeerimise hetkel ei olnud arve väljastaja enam käibemaksukohustuslasena registreeritud.
- 50 Sellest järeldub, et direktiivi 2006/112 artikliga 167 ja artikli 168 punktiga a ning neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus see, kui arve saajal ei lubata kasutada õigust arvata maha sisendkäibemaksu seetõttu, et maksustatavat tehingut ei toimunud, olgugi et arve väljastajale saadatud maksu korrigeerimise teates ei ole viimase deklareeritud käibemaksu korrigeeritud.
- 51 Mis puudutab õiguskindluse põhimõtet, siis tuleb meenutada, et see põhimõte, mis on üks liidu õiguse üldpõhimõtetest, nõuab, et õigusnormid oleksid selged, täpsed ja ettenähtavate tagajärgedega, et huvitatud isikud saaksid liidu õiguskorraga reguleeritavates olukordades ja õigussuhetes nendest juhinduda (vt 8. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-81/10 P: France Télécom vs. komisjon, EKL 2011, lk I-12899, punkt 100 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 52 Mis puudutab selliseid maksuõigusnorme, mis on kohaldatavad põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel, siis ei viita miski võimalusele eeldada, et asjaomasel isikul puudusid nimetatud normide kohaldamisel tõhusad juhised.
- 53 Seega ei ole õiguskindluse põhimõttega vastuolus ka see, kui sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamisest keeldutakse sellistel tingimustel, nagu on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 50.
- 54 Sama kehtib võrdse kohtlemise põhimõtte kohta.
- 55 Neutraalse maksustamise põhimõte tähendab käibemaksuvaldkonnas võrdse kohtlemise põhimõtet (vt 10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer, EKL 2008, lk I-2283, punkt 49; 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark, EKL 2009, lk I-10567, punktid 41 ja 44, ning 10. novembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-259/10 ja C-260/10: The Rank Group, EKL 2011, lk I-10947, punkt 61), mis nõuab, et sarnaseid olukordi ei koheldaks erinevalt, välja arvatud juhul, kui erinev kohtlemine on objektiivselt põhjendatud (vt eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 51; NCC Construction Danmark, punkt 44, 9. juuni 2011. aasta otsus kohtuasjas C-285/10: Campsa Estaciones de Servicio, EKL 2011, lk I-5059, punkt 29).

- 56 Samas, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 33–37, 46 ja 47, tuleneb direktiivi 2006/112 sätetest, et sellise arve väljastaja, mis puudutab tarnet, mida tegelikult ei ole toimunud, ja selle arve saaja ei ole sarnastes olukordades.
- 57 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, siis põhikohtuasjas tuletas maksuhaldur maksustatava tarne puudumise eelkõige asjaolust, et tarnija või tema tarnijad ei esitanud revisjoni käigus kõiki nõutud dokumente. Kuna kaebaja on selle järelduse vaidlustanud, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul seda kontrollida, andes vastavalt siseriikliku õiguse tõendamisreeglitele üldise hinnangu kõikidele põhikohtuasja faktilistele asjaoludele (vt analoogia alusel 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-273/11: Mecsek-Gabona, punkt 53, ja 6. detsembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-285/11: Bonik, punkt 32).
- 58 Selles osas tuleb meenutada, et maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on direktiivi 2006/112 üldtunnustatud eesmärk, mille saavutamist selle direktiiviga julgustatakse ja õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punktid 68 ja 71; 21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-80/11 ja C-142/11: Mahagében ja Dávid, punkt 41, ning eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punktid 35 ja 36).
- 59 Seetõttu on siseriiklike ametiasutuste ja kohtute pädevuses keelduda mahaarvamisõiguse lubamisest, kui objektiivselt on tuvastatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt selle kohta 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punkt 55; eespool viidatud kohtuotsused Mahagében ja Dávid, punkt 42, ja Bonik, punkt 37).
- 60 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole aga direktiivis 2006/112 ette nähtud mahaarvamisõiguse korraga kooskõlas see, kui mahaarvamisõigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega võinud teada, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija, või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut, on seotud käibemaksupettusega (vt selle kohta 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punktid 52 ja 55, eespool viidatud kohtuotsused Kittel ja Recolta Recycling, punktid 45, 46 ja 60; Mahagében ja Dávid, punkt 47, ning Bonik, punkt 41).
- 61 Lisaks on Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuse Mahagében ja Dávid punktides 61–65 otsustanud, et maksuhaldur ei või üldiselt nõuda käibemaksu mahaarvamisõigust taotlevalt maksukohustuslaselt esiteks seda, et ta teeks kindlaks, kas nende kaupade või selle teenuse kohta, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, esitatud arve väljastanud isik on maksukohustuslane, et tal on olemas asjaomane kaup ja tal on võimalik seda kaupa tarnida ning et ta on täitnud oma kohustuse tehingud deklareerida ja käibemaksu tasuda, tagamaks, et teised ettevõtjad ei ole eelnevalt toime pannud rikkumisi või pettust, või teiseks seda, et tal on olemas selle kohta dokumendid.
- 62 Sellest tuleneb, et siseriiklik kohus, kellel on palutud tuvastada, kas konkreetsel juhul on tegu maksustatava tehingu puudumisega, ja kelle menetluses tugines maksuhaldur asjaolule, et arve väljastaja või üks tema tarnija on toime pannud selliseid rikkumisi nagu puudused raamatupidamisdokumentides, peab tagama, et tõendusmaterjali hindamine ei viiks selleni, et käesoleva kohtuotsuse punktis 60 meenutatud kohtupraktika mõte muutub sisutihhaks, ega kohustaks arve saajat kaudselt teist lepingupoolt kontrollima, mis põhimõtteliselt ei ole tema ülesanne.
- 63 Põhikohtuasjas tuleb siiski arvesse võtta asjaolu, et eelotsusetaotluse kohaselt ei olnud ka vaidlusaluste arvete saajale esitatud dokumendid korrektsed, mida tuleb siseriiklikul kohtul üldhinnangu andmisel arvesse võtta.

64 Arvestades eelnevaid kaalutlusi, tuleb kolmanda küsimuse teisele osale ning neljandale, viiendale ja kuuendale küsimusele vastata, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et direktiivi 2006/112 artikliga 167, artikli 168 punktiga a ja neutraalse maksustamise, õiguskindluse ning õiguspärase ootuse põhimõtetega ei ole vastuolus see, kui arve saajal ei lubata kasutada õigust arvata maha sisendkäibemaksu, olgugi et selle arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teates ei ole viimase deklareeritud käibemaksu korrigeeritud. Kui aga, võttes arvesse pettust või rikkumisi, mille on toime pannud arve väljastaja või mis on toime pandud enne selle tehingu toimumist, millele ta mahaarvamisõiguse saamiseks tugineb, leitakse, et see tehing ei ole tegelikult toimunud, tuleb tuvastada, võttes arvesse objektiivseid tõendeid ja nõudmata arve saajalt, et ta viiks läbi selliseid kontrole, mida ei ole kohustatud tegema, kas arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et nimetatud tehing oli seotud käibemaksupettusega – asjaolu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

65 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et:

- isik, kes märgib arvele käibemaksu, on kohustatud seda tasuma sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus;
- pelgalt asjaolust, et maksuhaldur ei ole korrigeerinud selle arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teates viimase deklareeritud käibemaksu, ei saa järeldada, et see maksuhaldur tunnistas nimetatud arve vastavust tegeliku maksustatava tehinguga.

2. Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et direktiivi 2006/112 artikliga 167, artikli 168 punktiga a ja neutraalse maksustamise, õiguskindluse ning õiguspärase ootuse põhimõtetega ei ole vastuolus see, kui arve saajal ei lubata kasutada õigust arvata maha sisendkäibemaksu, olgugi et selle arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teates ei ole viimase deklareeritud käibemaksu korrigeeritud. Kui aga, võttes arvesse pettust või rikkumisi, mille on toime pannud arve väljastaja või mis on toime pandud enne selle tehingu toimumist, millele ta mahaarvamisõiguse saamiseks tugineb, leitakse, et see tehing ei ole tegelikult toimunud, tuleb tuvastada, võttes arvesse objektiivseid tõendeid ja nõudmata arve saajalt, et ta viiks läbi selliseid kontrole, mida ei ole kohustatud tegema, kas arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et nimetatud tehing oli seotud käibemaksupettusega – asjaolu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Allkirjad