



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 18. veebruaril 2016¹

Kohtuasi C-516/14

**Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA
versus
Autoridade Tributária e Aduaneira**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (maksuvahekohus, Portugal))

Maksuõigusnormid — Käibemaks — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 226 punktid 6 ja 7 — Arvel esitatud andmed osutatud teenuste ulatuse ja laadi ning teenuste osutamise kuupäeva kohta — Direktiivi 2006/112/EÜ artikli 178 punkt a — Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine — Kohustus omada direktiivi 2006/112/EÜ artikli 226 nõuetele vastavat arvet

I. Sissejuhatus

1. Arve saamine ei anna tavaliselt alust rõõmustamiseks. Käibemaksu puhul on asi veidi teistsugune. Seda seetõttu, et arve annab arve saajale teatud tingimustel õiguse arvele märgitud käibemaks maksuhaldurilt tagasi saada (nn sisendkäibemaksu mahaarvamine).

2. Liidu käibemaksuõigus sätestab siiski, et arve peab sisaldama teatud miinimumandmeid. Käesoleva eelotsusetaotluse esitamine tulenes asjaolust, et arvel esitatud andmed ei olnud Portugali maksuhalduri arvates piisavad. Käibemaksuõiguse nõuetele arve kohustusliku sisu kohta ei vasta eelkõige osutatud teenuste nimetamine „õigusteenusteks“, ilma et neid teenuseid oleks arvel täiendavalt täpsustatud. Sisendkäibemaksu on õigus maha arvata siiski ainult nõuetekohase arve alusel.

3. Euroopa Kohus peab sellega seoses selgitama kahte küsimust. Kõigepealt tuleb vastata seni käsitlemata küsimusele, kui üksikasjalik peab olema arvele märgitud teenuse kirjeldus. Lisaks peab Euroopa Kohus veel kord esitama oma seisukoha selle kohta, millised tagajärjed on puudulikul arvel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele, et võtta kokku oma senine õiguspraktika selles valdkonnas.

¹ — Algkeel: saksa.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Käibemaksu kogumist liidus reguleerib nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi² (edaspidi „käibemaksudirektiiv“). Sellele direktiivile eelnes nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas³ (edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv“). Osas milles mõlema direktiivi nõuded kattuvad, tuleb käesolevas asjas arvesse võtta ka Euroopa Kohtu praktikat seoses kuuenda käibemaksudirektiiviga.

5. Käibemaksudirektiivi artikkel 168⁴ näeb muu hulgas ette sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse:

„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. Peatükis „Mahaarvamiseõiguse kasutamise kord“ täiendab artikkel 178 käibemaksudirektiivi selle algreduktsioonis⁵, mis on kohaldatav põhikohtuasjas:

„Mahaarvamiseõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja [sic!] teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[...]“.

7. Käibemaksudirektiivi viidatud artikkel 226 puudutab arvel esitatavaid andmeid ja sätestab järgmist:

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

[...]

6. tarnitud kaupade kogus ja laad või osutatud teenuste ulatus ja laad;

2 — ELT L 347, lk 1.

3 — EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

4 — Viidatud õigusnormile vastab kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõike 2 punkt a artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis, mida omakorda on muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiivi 95/7/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ ja kehtestatakse uued lihtsustamismeetmed käibemaksu suhtes – teatavate erandite ulatus ja nende rakendamise kord (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274), artikli 1 punktiga 10.

5 — Käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a on nüüd uuesti sõnastatud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas (ELT L 189, lk 1). Selle algversioon kuuendas käibemaksudirektiivis vastab artikli 18 lõike 1 punktile a artikli 28f punktist 2 tulenevas redaktsioonis, mis lisati nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiivi 91/680/EMÜ, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160), artikli 1 punktiga 22.

7. kuupäev, mil kaupade tarne või teenuste osutamine toimus või lõppes, või kuupäev, mil tehti artikli 220 punktides 4 ja 5 nimetatud ettemakse, kui seda kuupäeva on võimalik kindlaks teha ja kui see erineb arve väljastamise kuupäevast;

[...]“.

8. Käibemaksudirektiivi artikli 226 osutatud sätted vastavad olulises osas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 22 lõike 3 punkti b kuuendale ja seitsmendale taandele artiklist 28h⁶ tulenevas redaktsioonis, mida on muudetud direktiiviga 2001/115/EÜ⁷. Seepärast tuleb ka käesolevas menetluses arvesse võtta eelkõige kuuenda käibemaksudirektiivi kõnealuste varasemate sätete kujunemislugu.

9. Käibemaksudirektiivi põhjendus 46 käsitleb üksnes arveid ja on sõnastatud järgmiselt:

„(46) Elektrooniliste arvete kasutamine peab võimaldama maksuhalduritel teostada järelevalvet. Siseturu nõuetekohase toimimise tagamiseks tuleb koostada ühenduse tasandil ühtlustatud loend andmetest, mis peavad kindlasti olema arvele märgitud, ning kehtestada ühine kord, mis käsitleb arvete elektroonilist esitamist ja elektroonilist säilitamist, ise arve koostamist ja allhankimist arvete esitamise osas.“

B. Siseriiklik õigus

10. Portugali õiguses sätestab käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado; edaspidi „CIVA“) artikli 36 lõike 5 punkt b, et arvetel tuleb esitada „[...] osutatud teenuste tavapäraselt kasutatav nimetus ja kohaldatava maksumäära kindlaksmääramiseks vajalikud andmed“.

11. CIVA artikli 19 lõike 2 punkti a ja lõike 6 kohaselt saab arvele märgitud käibemaksu maha arvata üksnes siis, kui arve vastab CIVA artikli 36 lõike 5 punkti b tingimustele.

12. Portugali Vabariik väitis Euroopa Kohtu menetluses ka seda, et põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal nägi Portugali õigus teatud õigusteenuste puhul ette vähendatud maksumäära, näiteks pensionäridele ja töötutele ning üldiselt perekonnaseisuõigust puudutavates menetlustes osutatavate õigusteenuste puhul. See kord, mida ei näe ette liidus tervikuna kohaldatavad vähendatud maksumäära reguleerivad käibemaksudirektiivi sätted, tugineb käibemaksudirektiivi artiklis 113 sätestatud õigusele jätkata varasema vähendatud maksumäära kohaldamist.

III. Põhikohtuasi

13. Põhikohtuasja kaebaja, äriühing Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, tegutseb hotellinduse valdkonnas.

14. Ajavahemikul 2008–2010 kasutas kaebaja ühe advokaadibüroo õigusteenuseid. Advokaadibüroo esitas osutatud teenuste kohta neli arvet, millel kirjeldati teenuseid järgmiselt:

- „alates 1. detsembrist 2007 kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“ (26. augusti 2008. aasta arve);
- „teenustasud alates juunist kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenuste eest“ (17. detsembri 2008. aasta arve);

6 — Kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 28h lisati direktiivi 91/680 (viidatud eespool 5. joonealuses märkuses) artikli 1 punktiga 22.

7 — Kuuenda käibemaksudirektiivi artiklit 28h muudeti nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiivi 2001/115/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ käibemaksu kohta arve esitamise tingimuste lihtsustamiseks, ajakohastamiseks ja ühtlustamiseks (EÜT L 15, lk 24; ELT eriväljaanne 09/01, lk 352), artikliga 2.

- „teenustasud kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenuste eest“ (29. aprilli 2009. aasta arve);
- „teenustasud alates 1. novembrist 2009 kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenuste eest“ (2. juuni 2010. aasta arve).

15. Põhikohtuasja kaebaja väitis Portugali maksuhaldurile seoses kõnealustele arvetele märgitud käibemaksuga, et tal on õigus maha arvata sisendkäibemaks kogusummas 8 689,49 eurot.

16. Pärast maksukontrolli läbiviimist ei lubanud Portugali maksuhaldur kaebajal sisendkäibemaksu maha arvata, kuna arvetel esitatud teenuste kirjeldused ei vastanud CIVA artikli 36 lõike 5 punkti b tingimustele. Seejärel esitas põhikohtuasja kaebaja täiendavad dokumendid, mis sisaldasid teenuste üksikasjalikku kirjeldust. Ometigi keeldus Portugali maksuhaldur sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tunnustamast, kuna tema hinnangul ei vasta arved endiselt õigusaktides sätestatud nõuetele.

IV. Euroopa Kohtu menetlus

17. Kohtuasja praegu menetlev Tribunal Arbitral Tributário (maksuvahekohus, Portugal) peab asja lahendamise seisukohast otsustavaks käibemaksudirektiivi tõlgendust ning esitas seetõttu 17. novembril 2014 Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 6 võib tõlgendada selliselt, et loetakse ebapiisavaks sellist kirjeldust arvel, mis sisaldab märget „õigusteenused, mis on osutatud alates konkreetsest kuupäevast kuni käesoleva ajani“ või lihtsalt „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“, võttes arvesse, et vastavalt koostööpõhimõttele on pädevatel ametiasutustel võimalik hankida täiendavaid andmeid, mida nad peavad vajalikuks selleks, et kinnitada tehingute olemasolu ja nende üksikasjalikku laadi?“

18. Euroopa Kohtule esitasid selle küsimuse kohta kirjalikud seisukohad põhikohtuasja kaebaja, Portugali Vabariik ja Euroopa Komisjon. 14. jaanuaril 2016 toimunud kohtuistungil esitasid Saksamaa Liitvabariik, Portugali Vabariik ja komisjon oma seisukohad suuliselt.

V. Õiguslik hinnang

19. Põhikohtuasja arvesse võttes soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus⁸ kokkuvõttes vastust kahele eri küsimusele.

20. Esiteks tuleb selgitada, kas sellised arved nagu käesolevas asjas vastavad käibemaksudirektiivi artiklis 226 arve sisu kohta sätestatud nõuetele (selle kohta allpool punkt A). Teiseks tuleb kindlaks määrata, millised tagajärjed avalduvad sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele, kui arvetel esitatud andmed ei ole piisavad (selle kohta allpool punkt B).

A. Arve andmed

21. Kõigepealt tekib seega küsimus, kas sellised arved nagu põhikohtuasjas vastavad käibemaksudirektiivi artiklis 226 arve sisu kohta sätestatud nõuetele.

⁸ — Vastavalt kohtuotsusele Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punktid 22–34) on Tribunal Arbitral Tributário (maksuvahekohus) kohus ELTL artikli 267 tähenduses.

22. Arve kohustusliku sisu määrab käesolevas asjas siduvalt ja ammendavalt käibemaksudirektiivi artikkel 226. Seda seetõttu, et viidatud säte on kohaldatav käibemaksudirektiivi artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvete suhtes. Kõnealused arved tuli koostada artikli 220 punkti 1 kohaselt, kuna teenused osutati maksukohustuslasele. Arve sisu suhtes ei või siiski Portugali õigusnormidega kehtestada käibemaksudirektiivi artikli 226 nõuetest rangeimaid tingimusi. See tuleneb esiteks artiklist 226 endast, mille kohaselt võib arvetel esitada „üksnes“ selles sättes loetletud andmeid, ja teiseks käibemaksudirektiivi artikli 273 teisest lõigust, mille kohaselt ei või liikmesriigid maksude kogumiseks kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks käibemaksudirektiivis juba sätestatud kohustustele.

23. Nagu Portugali Vabariik õigesti märkis, ei piisa käesolevas asjas ainult käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 6 tõlgendamisest, millele keskendutakse eelotsuse küsimuses. Selleks et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus seoses liidu õiguse nõuetega⁹ arve sisu kohta, tuleb lisaks analüüsida kõnealuse artikli punkti 7.

24. Nende kahe sätte kohaselt tuleb arvel esitada nii andmed „osutatud teenuste ulatuse ja laadi“ (punkt 6) kohta kui ka „kuupäev, mil [...] teenuste osutamine toimus või lõppes“ (punkt 7).

1. Teenuste ulatus ja laad

25. Käibemaksudirektiivi artikli 226 punktiga 6 seoses tekib küsimus, kas kõnealustel arvetel esitatud märged – st teatud ajavahemikul või kuni teatud kuupäevani „osutatud õigusteenused“ – kirjeldavad piisaval määral teenuste „laadi“ (selle kohta allpool punkt a) ja „ulatust“ (selle kohta allpool punkt b).

a) Teenuse laad

26. Euroopa Kohus on käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 6 sätestatud nõudeid kaupade tarne või teenuse osutamise „laadi“ kohta käsitletud seni ainult ühes kohtuasjas, mis puudutas kaupade tarnet. Nimelt nõutakse artikli 226 punktis 6 nii kaupade kui ka teenuste puhul andmete esitamist nende „laadi“ kohta. Kohtupraktikast tuleneb, et sellega seoses puudub kohustus märkida arvele tarnitud loomade kõrvamärkide numbrid¹⁰, mis võimaldaksid arvel esitatud andmete alusel tuvastada kahtluseta iga üksiku tarnitud kauba.

27. Selle põhjal tuleb kõigepealt järeldada, et arvel esitatud andmed ei pea vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 226 punktile 6 sisaldama kogu kättesaadavat teavet tarnitud kauba või osutatud teenuse kohta. See tuleneb juba ainuüksi kõnealuse sätte sõnastusest, mis osutab ainult kauba või teenuse „laadile“, mitte ei nõua kauba või teenuse täpset kirjeldamist.

28. Kui arvel ei tule seega esitada kogu kättesaadavat teavet osutatud teenuse kohta, kerkib siiski küsimus, kui põhjalikke andmeid tuleb teenuse „laadi“ piisavaks kirjeldamiseks esitada. Kas käesoleva asjaga seoses piisab teenuse laadi kirjeldamiseks kõikide õigusteenuste esitamisest ühe kogumina või tuleb täiendavalt eristada eri laadi õigusteenuseid?

29. Sellele küsimusele ei saa vastata käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 6 sõnastuse ega ülesehituse põhjal. Seepärast tuleb seda selgitada kõnealuste arvel esitatud andmete otstarvet silmas pidades.

9 — Vt mh kohtuotsused Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, punkt 17), Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve jt (C-225/13, EU:C:2014:245, punkt 30) ja Abcur (C-544/13 ja C-545/13, EU:C:2015:481, punkt 33).

10 — Kohtuotsus Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punktid 52 ja 53).

30. Arvel esitatud andmete otstarve on omakorda seotud arvete funktsiooniga käibemaksusüsteemis. Vastavalt käibemaksudirektiivi põhjendusele 46 peab arvete kasutamine võimaldama liikmesriigi maksuhalduril teostada järelevalvet. Selleks et võimaldada teostada sellist järelevalvet, peavad maksukohustuslased vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 244 säilitama kõik saadud arved ja enda väljastatud arvete koopiad.

31. Seda eesmärki silmas pidades on kõikide arvel esitatud andmete otstarve otseselt seotud küsimusega, mida peab maksuhaldur saama arve alusel kontrollida.

i) Nõuetekohase käibemaksu tasumise kontroll

32. Arve eesmärk on kõigepealt tagada kontroll selle üle, et arve väljastaja on käibemaksu tasunud.

33. See tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 178 punktist a. Vastavalt nimetatud sättele võib teenuse saaja kasutada oma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ainult siis, kui tal on arve. Kohtupraktika kohaselt on kõnealuse nõude eesmärk kindlustada käibemaksu laekumine ja selle kontroll.¹¹ Viidatud sättele tuginedes võib sisendkäibemaksu nimelt maha arvata üksnes siis, kui maksuhaldur saab arvega samal ajal juurdepääsu dokumendile, mis käibemaksudirektiivi artiklis 226 sätestatud kohustuslikest andmetest tulenevalt sisaldab vajalikku teavet tagamaks, et arve väljastaja tasub vastava käibemaksu. Seda arve väljastajat hõlmavat kontrolli toetab käibemaksudirektiivi artikkel 203. Viidatud sätte kohaselt tekib arve väljastajal arvele märgitud käibemaksu tasumise kohustus sõltumata maksustatava teokoosseisu täidetusest, eelkõige sõltumata teenuse tegelikust osutamisest.¹² Sellega langeb maksuhalduril sellisel juhul ära vastava tõendamise vajadus.

34. Arve on seega maksuhalduri jaoks teatud kindlustus, kuna see seob sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse teatud viisil käibemaksu tasumisega.¹³ Arve, ilma milleta ei või sisendkäibemaksu maha arvata, annab nimelt riigikassale vähemalt võimaluse saada arve väljastajalt mahaarvatava maksusumma ulatuses tagatis, lastes maksuhalduril kontrollida, kas arve väljastaja on vastava käibemaksu tasunud.

35. Selle kindlustusfunktsiooni täitmiseks on arvel nõutavad siiski üksnes teatud andmed, eelkõige teenust osutanud maksukohustuslase täielik nimi ja aadress (käibemaksudirektiivi artikli 226 punkt 5) ning lisaks tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number (punkt 3). Selleks et kontrollida pelgalt käibemaksu tasumist arve väljastaja poolt, ei ole teenuse „laadi“ täpsustamine arvel seevastu vajalik. Nimelt tekib arve väljastajal igal juhul – nagu tuleneb käibemaksudirektiivi artiklist 203 – kohustus tasuda arvele märgitud käibemaks, mille alusel taotleb arve saaja sisendkäibemaksu mahaarvamist. Arve sidumine tegelikult osutatud teenusega ei ole seega üldse nõutav.

36. Asjaolu, et käibemaksudirektiivi artikli 226 kohaselt arvel esitatavate kohustuslike andmete hulka kuuluvad ilmselgelt ka andmed, mis ei ole vajalikud pelgalt käibemaksu tasumise kontrollimiseks, näitab selgelt, et arve funktsioon ei saa sellega ammenduda. Nende andmete hulka ei kuulu mitte ainult teave tarnitud kaupade või osutatud teenuste laadi kohta (punkt 6), vaid eelkõige ka kaupade tarne või teenuste osutamise kuupäev (punkt 7), maksustatav väärtus (punkt 8), kohaldatav käibemaksumäär (punkt 9) ja kohaldatav maksuvabastus (punkt 11).

11 — Vt kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 37).

12 — Arve väljastaja saab teatud tingimustel sellest käibemaksu tasumise kohusest siiski uuesti vabaneda; vt mh kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 — Vt selle kohta ka kohtuotsused Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punktid 31 ja 32) ning LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punktid 35 ja 36).

37. Nende ja teiste andmete ülesanne – nagu tuleneb kõnealuse sätte kujunemisloost¹⁴ – on esitada arvel „kogu teave kohaldatava käibemaksusüsteemi kohta“.

38. Need täiendavad andmed annavad liikmesriikide maksuhalduritele seega võimaluse kontrollida, kas arve väljastaja on oma teenuse eest arvestanud ka *nõuetekohase* käibemaksu. Liikmesriikide maksuhaldurid saavad nende andmete alusel nimelt eelkõige kontrollida, kas arve väljastaja on teenuse osutamise koha (käibemaksudirektiivi artikkel 31 jj), maksustatava väärtuse (artikkel 72 jj) ja käibemaksumäära (artikkel 93 jj) kindlaks määranud kooskõlas õigusaktide nõuetega, pidanud õigustatult kohaldatavaks maksuvabastust (artikkel 131 jj) või lähtunud põhjendatult sellest, et tema asemel on kohustatud käibemaksu tasuma teenuse saaja (artikkel 192 jj).

39. Selliseks kontrollimiseks tuleb osutatud teenust arvel ka kirjeldada. Seda seetõttu, et nõuetekohane käibemaks sõltub mitmel viisil osutatud teenuse sisust, kuna teenuse osutamise kohta, maksumäära, maksuvabastust jne puudutavad erinormid olenevad sageli samuti teenuse sisust. Seepärast tuleb teenuse „laadi“ kirjeldada arvel täpsusega, mis võimaldab hinnata, kas on kohaldatud õiget maksumäära, maksuvabastust või muud sarnast erinormi¹⁵.

40. Nende kriteeriumide kohaselt näib, et käesolevas asjas valitud märke „õigusteenused“ on käibemaksu nõuetekohase arvutamise kontrollimiseks piisav. Seda seetõttu, et minule teadaolevalt ei sisalda liidus kohaldatav käibemaksuõigus ühtegi õigusnormi, mis näeb ette, et nõuetekohase maksu kindlaksmääramine sõltub õigusteenuse laadist.¹⁶

41. Portugali Vabariik on siiski väitnud, et õigusteenuste laadi üksikasjalik kirjeldus on käesolevas asjas vajalik seetõttu, et Portugali õigus näeb teatud õigusteenuste puhul – erandina käibemaksudirektiivist, kuid lähtudes selle direktiivi artiklis 113 sätestatud õigusest jätkata varem kehtinud vähendatud maksumäära kohaldamist – ette vähendatud maksumäära. Üldisest märkest „õigusteenused“ ei ilmne seega selgelt, kas nende teenuste osutamisel tuli kohaldada harilikku või vähendatud maksumäära.

42. Juhul kui see väide põhikohtusjas kohaldatava siseriikliku õiguse kohta vastab tõele – selle peab kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus üksinda –, ei ole käesolevas asjas teenuse laadi kirjeldus järelikult piisav, et võimaldada kontrollida käibemaksu nõuetekohast arvutamist.

43. See järeldus on siiski teatud vastuolus eesmärgiga, mida taotles nõukogu arvel esitatavaid kohustuslikke andmeid reguleerivate sätete vastuvõtmisel, nimelt eesmärgiga „siseturu nõuetekohase toimimise tagamiseks [...] koostada [...] ühtlustatud loend andmetest, mis peavad olema arvetele märgitud“¹⁷. Nimelt nõutakse õigusteenuste osutajatelt seega erineva põhjalikkusastmega andmeid teenuste laadi kohta olenevalt sellest, kes teenuste osutamise koht on Portugalis või mõnes muus liikmesriigis.

44. Kokkuvõttes tuleneb see siiski üksnes asjaolust, et liikmesriikides kehtivad vähendatud käibemaksumäärade suhtes erinevad nõuded. See ei puuduta mitte ainult käesolevas asjas Portugali Vabariigi esitatud väidet õiguse kohta jätkata varem kehtinud vähendatud maksumäära kohaldamist kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 113. Iga liikmesriik võib kasutada kaalutlusõigust ka käibemaksudirektiivi artikli 98 ja III lisa kohaste vähendatud maksumäärade liidus tervikuna kehtivate koosseisude kohaldamisel. Arvete valdkonnas siseturul esinevate vastuolude põhjuseks ei ole seega mitte nõuded arve sisule, vaid ühtlustamise puudumine vähendatud maksumäärade küsimuses.

14 — Vt ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ käibemaksu kohta arve esitamise tingimuste lihtsustamiseks, ajakohastamiseks ja ühtlustamiseks (KOM(2000) 650 (lõplik)), põhjendus 1, mille tulemusel võeti vastu direktiiv 2001/115/EÜ (vt eespool 8. joonealune märkus), ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomitee arvamus selle ettepaneku kohta, punkt 1.1.1 (EÜT C 193, lk 53).

15 — Vt ka kohtujuristi ettepanek, Jacobs, kohtuasi Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585, punkt 73).

16 — Käibemaksudirektiivi artikli 47 kohaldamist, mis näeb „kinnisasjaga seotud teenuste“ puhul ette erineva teenuse osutamise koha, pean juba algusest peale välistatuks, kuna isegi kinnisasja müügi seotud õigusteenused ei kuulu minu arvates selle sätte alla; vt selle kohta minu ettepanek, kohtuasi RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punktid 37–40).

17 — Vt direktiivi 2001/115 (vt eespool punkt 8) põhjendus 4.

45. Seega, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks tuvastama, et põhikohtuasjas näeb Portugali õigus ette vähendatud maksumäära kohaldamise teatud õigusteenuste suhtes, ei vasta arvel kasutatud üldine sõnastus „õigusteenuste osutamine“ käibemaksudirektiivi artikli 226 punktiga 6 teenuse osutamise „laadi“ puudutavate andmete kohta kehtestatud nõuetele.

ii) Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kontroll

46. Lisaks ei ole arve ja selle sisu ette nähtud mitte ainult selleks, et võimaldada kontrollida, kas arve väljastaja on nõuetekohase käibemaksu tasunud. Nagu käibemaksudirektiivi artikli 226 kujunemisloost samuti nähtub, peaks arve ühtlasi täitma arve saajale sisendkäibemaksu mahaarvamise „õiguse andmise“ funktsiooni.¹⁸

47. Seega peab maksuhalduril olema võimalik arve andmete põhjal kontrollida ka arve saaja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. See tõstatab küsimuse, kas sellest kontrollifunktsioonist tuleneb täiendavaid nõudeid arvel esitatud teenuse kirjelduse täpsusele.

48. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kontrolli raames kontrollitakse kõigepealt, kas arve saajal on üldse arve olemas. See annab teatud tagatise arvele märgitud teenuse tegeliku osutamise suhtes¹⁹, mis on sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse eeltingimuseks.²⁰ Seda seetõttu, et – nagu eespool juba mainitud²¹ – vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 203 on arve väljastaja kohustatud tasuma arvele märgitud käibemaksu. See takistab arve väljastajal teatud määral väljastada arvet teenuse kohta, mida üldse ei osutatud. Andmed teenuse laadi kohta on arve sellise kontrollifunktsiooni täitmiseks siiski sama ebavajalikud kui pelgalt käibemaksu tasumise kontrolli jaoks. Olematu teenuse eest arve väljastamise takistus tuleneb nimelt käibemaksudirektiivi artiklis 203 sätestatud käibemaksu tasumise kohustusest, mis – nagu selgitatud – ei olene teenuse kirjeldusest.²²

49. Lisaks kontrollitakse sellega, kas arve väljastaja on käibemaksu arvel *nõuetekohaselt* esitanud, milles seisneb – nagu eespool juba näidatud²³ – arve otstarve, ümberpöörduvalt ka seda, kas vastav sisendkäibemaks on maha arvatud nõuetekohases summas. Sellest tuleneb teenuse laadi kirjeldusele siiski sama vähe täiendavaid nõudeid, nagu eespool juba märgitud.

50. Sellised nõuded võivad siiski osutada vajalikuks, kui arve andmete alusel tuleb kontrollida üht teist sisendkäibemaksu mahaarvamise eeltingimust, nimelt asjaomaste teenuste kasutamist või kavandatud kasutamist²⁴ maksustatavate tehingute jaoks, nagu on sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a.

51. Nii Portugali Vabariik kui ka komisjon on käesolevas asjas sellega seoses seisukohal, et arvel esitatud teenuse kirjeldus peab olema nii üksikasjalik, et võimaldab kontrollida, kas teenus on ette nähtud arve saaja majandustegevuse jaoks, millest seejärel võivad tuleneda maksustatavad tehingud, mis annavad õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks.

52. Ma ei saa selle seisukohaga siiski nõustuda.

18 — Vt 14. joonealuses märkuses viidatud tõendid.

19 — Vt selle kohta juba kohtuotsus Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, punkt 29).

20 — Vt mh kohtuotsused Genius (C-342/87, EU:C:1989:635) ja Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 39).

21 — Vt eespool punkt 33.

22 — Vt eespool punkt 35.

23 — Vt eespool punktid 37–39.

24 — Kohtuotsus Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

53. Esiteks ei ole võimalik teenust arvel nii üksikasjalikult kirjeldada, et ainuüksi teenuse kirjeldusest ilmneks, kas see on ette nähtud kasutamiseks isiklikuks tarbeks või majandustegevuse eesmärgil. Kui tegemist on näiteks pliiatsiga, ei anna selle valmistaja, liigi, omaduste ja seisundi kõige üksikasjalikum kirjeldus vastust küsimusele, kas seda kasutatakse tegelikult isiklikuks tarbeks või majandustegevuse eesmärgil. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei saa seetõttu kontrollida ainult arve alusel, kuna iga kaup või teenust saab põhimõtteliselt kasutada nii isiklikuks tarbeks kui ka majandustegevuses. See kehtib isegi selliste teenuste suhtes, mis on näiliselt ilmselgelt kasutatavad isiklikuks tarbeks nagu kinokülastus, mida üksikjuhtudel saab siiski kasutada teatud majandustegevuse eesmärgil.

54. Ka käesolevas asjas ei näe ma, kuidas peaks üksikasjalikum, kuid – arve kontekstis – mõistlikult lühike „õigusteenuste osutamise“ kirjeldus andma üheti mõistetava vastuse küsimusele, kas neid teenuseid kasutatakse põhikohtuasja kaebaja majandustegevuse eesmärgil. Isegi Portugali Vabariigi poolt teise võimalusena välja pakutud kirjeldus „esindamine kohtu Y menetluses X“ ei vasta sellise kontrolli võimaldamise nõudele. Seda seetõttu, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse hindamiseks tuleks sel juhul siiski kindlaks teha kohtumenetluse X ese.

55. Kahtlust selles, kas teenust kasutati selle saaja majandustegevuse eesmärgil, saab kokkuvõttes seega täielikult kõrvaldada ainult täiendavate tõendite kontrollimisega.

56. Üldjuhul on tõepoolest arve saaja enda huvides nõuda arve väljastajalt teenuse võimalikult täpset kirjeldamist, et maksuhalduri kontrolli korral vähendada täiendavate tõendite hankimisest tulenevaid kulusid. See stiimul teenuste üksikasjalikuks kirjeldamiseks eksisteerib siiski, ilma et ebamäärased nõuded teenuse kirjelduse täpsusele – nagu „olenevalt üksikjuhtumi asjaoludest“ – sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist õiguslikult takistaksid. Just seetõttu, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine sõltub vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 178 punktile a põhimõtteliselt artiklis 226 sätestatud nõuetele vastava arve omamisest, ei või arve sisule esitatavad nõuded olla liiga ranged ja peavad järgima õiguskindluse põhimõtet. Elkkõige siis, kui liidu õigusnormide kohaldamisel on finantstagajärjed – nagu käesolevas asjas sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmise või andmata jätmise korral –, peavad asjaomased isikud vastavalt kohtupraktikale saama nende kohaldamist täpselt ette näha.²⁵

57. Arve saaja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kontrolli seisukohast ei esitata seega arve andmetele täiendavaid nõudeid teenuse laadi kohta.

iii) Vahekokkuvõte

58. Kokkuvõttes ei vasta arvetel esitatud teenuste kirjeldus käesolevas asjas käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 6 sätestatud nõuetele teenuse „laadi“ kohta vaid siis, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et põhikohtuasjas näeb Portugali õigus ette vähendatud maksumäära kohaldamise üksnes teatud õigusteenuste suhtes.

b) Teenuse ulatus

59. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 226 ei tule arvele märkida mitte ainult teenuse „laad“, vaid ka teenuse „ulatus“. See tõstatab täiendava küsimuse, kas õigusteenuste ulatust kirjeldab piisavalt märke „õigusteenused, mis on osutatud alates konkreetsest kuupäevast kuni käesoleva ajani“ või lihtsalt „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“.

25 — Vt nt kohtuotsus Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

60. Teenuse ulatus näitab „kogust“, mis vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 226 tuleb kaupade tarnimise korral esitada arvel lisaks „laadile“. Arve sisaldab seega teavet selle kohta, *kui palju* teenust on osutatud.

61. Käesoleval juhul sellised andmed aga puuduvad.

62. Andmeid teenuse ulatuse kohta ei asenda ka teenuse osutamise ajavahemikku käsitlevad andmed. Seda seetõttu, et jääb selgusetuks, kui palju teenuseid asjaomasel ajavahemikul osutati.

63. Eraldi andmed teenuse ulatuse kohta võib jätta esitamata ainult siis, kui teenuse ulatus nähtub piisavalt selgelt juba teenuse laadi kirjeldusest – käesoleva asja puhul näiteks „esindamine kohtu Y menetluses X“. Käesolevas asjas see aga nii ei ole. Seda seetõttu, et teenuste laadi näitav märg „õigusteenused“ on sedavõrd ebamäärane, et selle alusel ei saa kindlaks määrata teenuse ulatust.

64. Käesolevas asjas ei vasta esitatud andmed seega käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 6 sätestatud nõuetele osas, milles need ei täpsusta osutatud teenuste ulatust.

2. Teenuse osutamise kuupäev

65. Järgmisena tuleb kontrollida, kas arvetel esitatud märg „õigusteenused, mis on osutatud alates konkreetsest kuupäevast kuni käesoleva ajani“ või lihtsalt „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“ vastab käibemaksudirektiivi artikli 226 punktile 7, mille kohaselt tuleb arvel esitada kuupäev, mil „teenuste osutamine toimus või lõppes“.

66. Vaidlusalustel arvetel on esitatud ainult mitme õigusteenuse osutamise ajavahemiku või lõppkuupäeva andmed, kuid puuduvad iga üksiku osutatud teenuse konkreetsed kuupäevad. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud teabest aga ei ilmne, et teenuste sisu oli üksnes üldiselt nõustamisteenuse osutamine teatud ajavahemikul²⁶; lähtuda tuleb pigem sellest, et arve tuleks esitada iga üksiku konkreetselt osutatud teenuse kohta.

67. Käibemaksudirektiivi artikli 223 kohaselt on tõepoolest lubatud ühe koondarve koostamine mitme eri teenuse kohta. See ei anna aga endiselt vastust küsimusele, kas sellise koondarve puhul tuleb märkida iga üksiku teenuse kuupäev või asjaomase mitme teenuse osutamise ajavahemik.

68. Jällegi tuleb lähtuda arvel esitatud andmete otstarbest. Nagu märgitud, aitab arve muu hulgas kontrollida, kas arve väljastaja on tasunud nõuetekohase käibemaksu.²⁷ Seepärast on nõutav ka teenuse kuupäeva märkimine. Seda seetõttu, et kõnealune kuupäev – mitte arve väljastamise kuupäev – määrab põhimõtteliselt kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 63, millal tekkis maksustatav teokoosseis käibemaksudirektiivi artikli 62 punkti 1 tähenduses ja milliseid maksuõigusnorme tuleb seega *ratione temporis* asjaomase teenuse suhtes kohaldada.

69. Käibemaksudirektiivi artikli 64 lõikes 1 on siiski sätestatud erikord teenuste suhtes, millega „kaasneb mitu järjestikust arvepidamist“, nagu see on ilmselt käesolevas asjas. Sellisel juhul ei teki maksustatav teokoosseis mitte iga üksiku teenuse osutamise kuupäeval, vaid arvel näidatud ajavahemikul. Järelikult on sellistel asjaoludel nõuetekohase käibemaksu tasumise kontrollimiseks vaja esitada mitte kõikide osutatud teenuste kuupäevad, vaid ainult ajavahemik.

26 — Vt selle kohta kohtuotsus Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

27 — Vt eespool punktid 37 ja 38.

70. Käesolevas asjas tähendab see, et märke „õigusteenused, mis on osutatud alates konkreetsest kuupäevast kuni käesoleva ajani“ vastab käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 7 nõuetele, seevastu märke „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“, milles ei ole näidatud arvestusperioodi alguse kuupäeva, nendele nõuetele ei vasta.

3. Järeldus

71. Kokkuvõttes ei vasta kõnealused arved esiteks käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 6 nõuetele, mis puudutavad andmeid teenuse „ulatuse“ kohta, teiseks ei vasta need arved juhul, kui Portugali õigus näeb vähendatud maksumäära ette ainult teatud õigusteenuste puhul, viidatud sätte nõuetele, mis puudutavad andmeid teenuse „laadi“ kohta, ja kolmandaks ei vasta need arved käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 7 sätestatud nõuetele, mis puudutavad andmeid teenuse „kuupäeva“ kohta, kuivõrd arvetel ei ole esitatud teenuste osutamise ajavahemiku alguse kuupäeva.

B. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus

72. Teiseks tuleb nüüd selgitada, milline mõju on asjaolul, et arve ei sisalda kõiki käibemaksudirektiivi artikli 226 punktide 6 ja 7 kohaselt nõutavaid andmeid, sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisele arve saaja poolt.

73. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib eelkõige teada, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks piisab sellest, kui mahaarvamist taotleb arve saaja esitab arvel puuduvad andmed teiste dokumentidega. Seda seetõttu, et maksuhaldur võis Portugali õiguse kohaselt nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutavalt maksukohustuslaselt lisateavet. Põhikohtuasja kaebaja esitaski Portugali maksuhaldurile sellise lisateabe.

74. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud põhikohtuasja kirjeldusest saan aru nii, et käesolevas asjas on täidetud kõik käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a sätestatud sisulised tingimused sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks. Üksnes arve ei vasta õigusaktis sätestatud nõuetele. Seetõttu tuleb hinnata, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist takistab ainuüksi asjaolu, et arve ei sisalda kõiki käibemaksudirektiivi artikli 226 punktide 6 ja 7 kohaselt nõutavaid andmeid.

1. Eeltingimused sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks

75. Sellele küsimusele vastamiseks tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a, mis reguleerib sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist. Viidatud sätte kohaselt peab maksukohustuslasel artikli 168 punktis a sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks olema „artiklite 220–236 [...] kohaselt koostatud arve“.

76. Õigusnorm on oma sõnastuse poolest üheti mõistetav. Kui maksukohustuslasel käibemaksudirektiivi artiklis 226 sätestatud nõuetele vastavat arvet ei ole, võib tal sellegipoolest olla sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vastavalt artikli 168 punktile a. Käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a kohaselt ei saa ta aga seda õigust *kasutada*, kui tal ei ole käibemaksudirektiivi artiklis 226 sätestatud nõuetele vastavat arvet.

77. Kõnealust ranget nõuet omada sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks nõuetekohast arvet rõhutab käibemaksudirektiivi ülesehituslikust aspektist lähtudes selle artikkel 181, mis puudutab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist tasu eest kaupade ühendusesisese soetamise korral kooskõlas artikli 168 punktiga c. Sellisel juhul peab maksukohustuslasel sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks vastavalt artikli 178 punktile c olema ka „artiklite 220–236 kohaselt koostatud arve“. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 181 võivad liikmesriigid siiski anda

maksukohustuslastele, kellel artiklite 220–236 kohaselt koostatud arve puudub, loa sisendkäibemaks maha arvata. Tasuliste teenuste osutamisega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise suhtes, millega on tegemist käesolevas asjas, selline säte seevastu puudub. Ümberpöörduvalt tuleb järeldada, et kui maksukohustuslasel nõuetekohane arve artikli 226 tähenduses puudub, siis on liikmesriikidel käesolevas käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a puudutavas asjas liidu õiguse alusel keelatud lubada sisendkäibemaksu maha arvata.

78. Kokkuvõttes kinnitab ka Euroopa Kohtu praktika, et tasulise teenuse korral on nõuetekohase arve olemasolu sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks põhimõtteliselt vältimatult vajalik.

79. Esiteks tuleb nõuetevastaselt väljastatud arve juhtumit eristada muude vormiliste kohustuste rikkumisest, mis kohtupraktika kohaselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei mõjuta, nagu teenuseosutaja²⁸ või teenuse saaja²⁹ käibemaksukohustuslasena registreerimata jätmise või raamatupidamiskohustuse rikkumine³⁰. Selliste vormiliste kohustustega seotud juhtumitel puudub nimelt selline säte nagu käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a, mis näeb ette, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks peab olema olemas nõuetekohane arve.

80. Arveid puudutavate vormiliste kohustuste puhul tuleb seega lähtuda eriomasest õiguslikust olukorrast. Seepärast seab ka Euroopa Kohus oma väljakujunenud praktikas sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisele tingimuse, et arve peab sisaldama käibemaksudirektiivi artiklis 226 ette nähtud andmeid.³¹ Liikmesriigid ei või aga käibemaksu mahaarvamise õigust siduda arvete sisu käsitlevate *täiendavate* tingimustega, mida ei ole käibemaksudirektiivis sõnaselgelt ette nähtud.³²

81. Euroopa Kohus on seoses tehingutega, mille suhtes kohaldatakse pöördmaksustamist, mitmes otsuses rõhutanud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned vorminõuded³³, ning on osaliselt ka arvel esitatavad andmed liigitanud ebaoluliste vorminõuete alla.³⁴

82. Seda kohtupraktikat ei saa siiski üle kanda käesolevale asjale. Esiteks kujutab pöördmaksustamine endast erijuhtumit, mille puhul on teenuse saaja ühtlasi maksu tasumise eest vastutav isik *ja* võib kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Kui aga maksu tasumise kohustus ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on ühel ja samal isikul, ei saa arve täita käesolevas asjas kirjeldatutega sarnaseid funktsioone³⁵. Teiseks tuli Euroopa Kohtu käsitletud muude juhtumite puhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks ainult „[täita] asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused“³⁶. Liidu käibemaksuõigus ei näinud seega selliste pöördmaksustamisjuhtumite puhul ette, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise eeltingimuseks on nõuetekohase arve olemasolu.

28 — Kohtuotsused Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punkt 36) ja PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 40).

29 — Kohtuotsused Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punktid 42–51) ning Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punktid 58–61).

30 — Kohtuotsus Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punktid 63–72).

31 — Vt kohtuotsused Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 32), Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 47) ja PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 40); vt varasema õigusliku olukorra kohta ka kohtuotsus Petroma Transports jt (C-271/12, EU:C:2013:297, punktid 25–36).

32 — Kohtuotsused Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 42) ja Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 51).

33 — Kohtuotsused Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 63), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 71) ja Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 35); vt juba kohtuotsus Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 51).

34 — Vt kohtuotsused Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punktid 39–46) ja Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punktid 38–42).

35 — Vt eespool punktid 32–57.

36 — Vastavalt kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 18 lõike 1 punktile d ja käibemaksudirektiivi artikli 178 punktile f.

83. Asjaolu, et Euroopa Kohus on ühel korral, nimelt kohtuotsuses *Polski Trawertyn*, kandnud üksnes pöördmaksustamise erijuhtumiga seotud viidatud kohtupraktika siiski üle käesolevas asjas kohaldatavale käibemaksudirektiivi artikli 178 punktile a³⁷, on käesoleva asja seisukohast tähtsusetu.

84. Seda seetõttu, et Euroopa Kohus soovis kõnealuses kohtuotsuses ilmselgelt üksnes tuvastada, et õigusjärgluse korral ei saa õiguseellase andmed arvel takistada õigusjärglasel kasutamast sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.³⁸ Seega ei saanud selles kohtuasjas küll olemasolevad, kuid nõuetele mittevastavad andmed arvel seada sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 178 punktiga a küsimärgi alla.

85. Käesolevas asjas ei ole aga küsimus andmete nõuetevastasuses, vaid arvel vajalike andmete täielikus puudumises. Kui käibemaksudirektiivi artikli 226 kohaselt nõutavaid andmeid ei esitata üldse või esitatakse ebapiisavas mahus, on tegemist ühe asjaga, ent kui need andmed on olemas, kuid ei vasta nõuetele, siis on tegemist hoopis teise asjaga.³⁹ Esimesel juhul ei ole käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a sätestatud nõuded koostoimes artikliga 226 isegi mitte vormiliselt täidetud.

86. Pealegi saab ainult kohtuotsuse *Polski Trawertyn* kitsendav tõlgendus vältida vastuolu eespool viidatud Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikaga, mille kohaselt peab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks olema arve, mis vastab käibemaksudirektiivi artiklis 226 sätestatud nõuetele.⁴⁰

87. Seega ei luba käesolevas asjas asjaolu, et arved ei vasta käibemaksudirektiivi artikli 226 punktides 6 ja 7 sätestatud nõuetele, kooskõlas artikli 178 punktiga a põhimõtteliselt kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Mahaarvamiseõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane sellisel juhul nõudma arve väljastajalt korrigeeritud arvet.⁴¹

2. Lisateave andmete täiendamiseks

88. Sellest hoolimata tekib küsimus, kas maksukontrolli raames võib esitada arvel puuduvate andmete täiendamiseks lisateavet.

a) Mitmest dokumendist koosnev arve

89. Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et täiendavalt esitatud dokumendid võivad olla osa arvest käibemaksudirektiivi artikli 226 tähenduses.

90. Käibemaksudirektiivi sätetest ei nähtu nimelt, et arve peab koosnema ainult ühest dokumendist. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklis 218 esitatud legaalseadusele käsitatakse arvetena „paberil või elektroonilisel kujul olevaid dokumente ja sõnumeid“, kui need vastavad 3. peatükis „Arved“ sätestatud nõuetele. See ei välista arve koosnemist mitmest dokumendist.

37 — Kohtuotsus *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 43).

38 — Vt kohtuotsus *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 46) viitega kohtujuristi ettepanekule, Cruz Villalón, kohtuasi *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2011:592, punkt 72).

39 — Vt selle kohta ühest küljest kohtuotsus *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, punktid 31 ja 32) ja teisest küljest määrus *Jagiełło* (C-33/13, EU:C:2014:184, punkt 42).

40 — Vt eespool punkt 80.

41 — Vt kohtuotsused *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, punktid 43 ja 44) ja *Petroma Transports jt* (C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 34).

91. Juhul kui arve koosneb mitmest dokumendist, peab üks dokumentidest siiski sisaldama piisavalt täpseid viiteid teistele dokumentidele. See tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 219 vastavast kohaldamisest. Viidatud sätte kohaselt käsitatakse arvena „iga dokumenti või sõnumit, mis sõnaselgelt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda“. Kui arve sisu tuleneb mitmest dokumendist, tuleb seega vähemalt ühes dokumendis esitada piisav viide teisele dokumendile. Vastasel juhul ei tuleneks arve sisu arvest endast, vaid põhineks üksnes maksukohustuslase väitel kahe dokumendi seose kohta. Selliselt ei saaks need dokumendid aga täita arve kirjeldatud kontrollifunktsioone.⁴²

92. Nendest kriteeriumidest lähtudes peab eelotsusetaotluse esitanud kohus põhikohtuasjas vajaduse korral hindama, kas kaebaja poolt maksukontrolli raames esitatud dokumente saab käsitada arve osana, kui need pärinevad samuti arve väljastajalt.

b) Proportsionaalsuse põhimõte

93. Juhul kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks siiski tuvastama, et täiendavalt esitatud dokumendid ei ole osa arvest käibemaksudirektiivi artikli 226 tähenduses, tekib küsimus, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks tohib olemasolevate mittetäielike arvete sisu kõnealuse teabega ikkagi täiendada.

94. Nagu juba märgitud, välistab käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a nõuetekohase arve puudumise korral põhimõtteliselt sisendkäibemaksu mahaarvamise, mistõttu peab mahaarvamisõigust kasutada sooviv maksukohustustlane kõigepealt saama arve väljastajalt korrigeeritud arve.⁴³ Selle sätte tõlgendamisel tuleb siiski järgida ka proportsionaalsuse põhimõtet.⁴⁴ Vastavalt sellele ei tohi liidu institutsioonide õigusnormid minna kaugemale, kui on vajalik nende õigusnormidega taotletavate eesmärkide saavutamiseks.⁴⁵

95. Kui sellisel juhul nagu käesolev ei ole käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a kohase mahaarvamisõiguse kasutamise sisuliste eeltingimuste täidetud täiendava teabe tõttu küsimärgi all, peab artikli 178 punkti a kohaselt täiendavalt kehtiv nõue omada artikli 226 nõuetele vastavat arvet teenima veel üht kindlat eesmärki, kuid ei tohi panna maksukohustuslasele ka liigset koormust.

96. Kõigepealt tuleb märkida, et olukorras, kus sisendkäibemaksu mahaarvamise sisuliste eeltingimuste täidetud ei ole enam küsimärgi all, on arve kontrollifunktsioon ilmselgelt vananenud osas, milles see võimaldab kontrollida sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.⁴⁶ Sellega seoses oleks järelikult eba-proportsionaalne nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutavalt maksukohustuslaselt, et ta küsiks arve väljastajalt arve täiendamiseks lisaandmeid.

97. Nagu eespool märgitud, peab arve siiski võimaldama ka kontrollida, kas arve väljastaja on tasunud nõuetekohase käibemaksu.⁴⁷ Käesolevas asjas on arve väljastajal olemas ainult arve koopia, mis ei vasta käibemaksudirektiivi artiklis 226 sätestatud nõuetele. Sellega seoses on arvel ja eriti korrigeeritud arvel veel üks kontrollifunktsioon. Esiteks peab nimelt arve väljastaja ise seoses arve saaja palvega arvet korrigeerida kontrollima, kas ta on arvel märgitud teenuse eest arvestanud nõuetekohase käibemaksu. Teiseks on ka arve väljastaja suhtes pädeval maksuhalduril võimalik korrigeeritud arve alusel paremini kontrollida, kas arve väljastaja on arvestanud oma teenuse eest nõuetekohase käibemaksu.

42 — Vt eespool punktid 32–57.

43 — Vt eespool punkt 87.

44 — Vt esmase õigusega kooskõlas oleva tõlgenduse nõude kohta kohtuotsused *Sturgeon jt* (C-402/07, EU:C:2009:716, punkt 48), *Chatzi* (C-149/10, EU:C:2010:534, punkt 43), *Orfey* (C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 32) ja komisjon *vs.* *Strack* (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, punkt 40).

45 — Vt mh kohtuotsused *Omega Air jt* (C-27/00 ja C-122/00, EU:C:2002:161, punkt 62), *Afton Chemical* (C-517/07, EU:C:2008:751, punkt 45) ja *Schaible* (C-101/12, EU:C:2013:661, punkt 29).

46 — Vt eespool punktid 46–57.

47 — Vt eespool punktid 32–44.

98. Pidades silmas arve kirjeldatud kontrollifunktsiooni arve väljastaja seisukohast, on seega põhimõtteliselt ka sellisel juhul nagu käesolev proportsionaalne, kui maksukohustuslane peab mahaarvamisõiguse kasutamiseks paluma teisel lepingupoolel arvet korrigeerida. Nii on see kindlasti juhul, kui sellise korrigeerimise nõude tulemusena ei muutu sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse sisu. Sellega seoses võib teatud tingimustel osutada vajalikuks teistsugune hinnang, juhul kui Euroopa Kohus teeb paralleelselt menetletavas kohtuasjas⁴⁸ otsuse, et arve korrigeerimise – mis on *prima facie* vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 167 – tagajärjel tekib mahaarvamisõigus hiljem.⁴⁹ Sõltumata sellest võib mahaarvamisõiguse kasutamiseks vajalikust arve korrigeerimise nõudest teha siiski erandi, kui arve korrigeerimine ei saa oma kontrollifunktsiooni arve väljastaja juures enam täita. See on tõenäoline eelkõige siis, kui arve väljastanud äriühing on vara puudumise tõttu juba likvideeritud. Sellisel juhul ei ole vaja kontrollida, kas arve väljastaja on tasunud nõuetekohase käibemaksu. Mõttetu korrigeerimise nõudmine oleks sellisel juhul ebaproportsionaalne.⁵⁰

99. Käesolevas asjas ei ole vaja otsustada selle üle, kas see on nii ka siis, kui arve väljastaja keeldub arvet korrigeerimast.

100. Eesotsusetaotluse esitanud kohtu väited ei anna alust eeldada sellise erandliku olukorra olemasolu. Seepärast ei ole käesolevas asjas ebaproportsionaalne esitada põhikohtuasja kaebajale nõue, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab ta küsima arve väljastajalt korrigeeritud arveid, mis vastavad käibemaksudirektiivi artiklis 226 sätestatud nõuetele.

3. Järeldus

101. Kokkuvõttes tuleb seega tõdeda, et vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 178 punktile a ei piisa sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks põhimõtteliselt sellest, et mahaarvamist taotleb arve saaja täiendab arvel puuduvaid andmeid muu teabega, juhul kui tegemist ei ole arve osaks olevate dokumentidega. Asi on teisiti ainult siis, kui arve korrigeerimine ei saa enam täita oma kontrollifunktsiooni arve väljastaja suhtes.

VI. Ettepanek

102. Eeltoodut arvestades tuleb Tribunal Arbitral Tributário (maksuvahekohus, Portugal) eelotsuse küsimusele vastata järgmiselt:

1. Arve, mis sisaldab teenuse laadi kohta üksnes märget „õigusteenuste osutamine“, vastab direktiivi 2006/112/EÜ artikli 226 punktis 6 sätestatud nõuetele, välja arvatud juhul, kui siseriiklik õigus näeb kooskõlas liidu õigusega ette, et teatud õigusteenuste suhtes rakendatakse erinevat kohtlemist käibemaksuvaldkonnas.

2. Arve, mis sisaldab teenuse ulatuse kohta üksnes märget „õigusteenused, mis on osutatud alates konkreetsest kuupäevast kuni käesoleva ajani“ või lihtsalt „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“, ei vasta direktiivi 2006/112/EÜ artikli 226 punktis 6 sätestatud nõuetele.

3. Arve, mis sisaldab teenuse kuupäeva kohta üksnes märget „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“, ei vasta direktiivi 2006/112/EÜ artikli 226 punktis 7 sätestatud nõuetele.

48 — Kohtuasi Senatex (C-518/14; ELT 2015 C 34, lk 12).

49 — Näiteks tuginedes liikmesriikide volitustele, mis tulenevad käibemaksudirektiivi artiklitest 180 ja 182.

50 — Sellega ei ole vastuolus kohtuotsuses Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) esitatud väited, kuna seal käsitleti puudulike arvete mõju vaid pinnapealselt, tegelikult oli tegemist sisendkäibemaksu mahaarvamise sisuliste eeltingimuste hindamisega.

4. Vastavalt direktiivi 2006/112/EÜ artikli 178 punktile a ei piisa sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks põhimõtteliselt sellest, et mahaarvamist taotlev arve saaja täiendab andmeid, mis direktiivi 2006/112/EÜ artikli 226 punkti 6 või 7 nõudeid rikkudes arvel puuduvad, muu teabega, juhul kui tegemist ei ole arve osaks olevate dokumentidega. Arvet korrigeerimata on sellisel juhul sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust võimalik kasutada siis, kui arve korrigeerimine ei saa nagunii enam täita oma kontrollifunktsiooni arve väljastaja suhtes.