



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

22. oktoober 2015\*

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Kuues direktiiv — Mahaarvamisõigus — Keeldumine — Müük, mille sooritas fiktiivseks peetav üksus

Kohtuasjas C-277/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 6. märtsi 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. juunil 2014, menetluses

**PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek**

*versus*

**Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi,**

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: neljanda koja president T. von Danwitz viienda koja presidendi ülesannetes (ettekandja), kohtunikud D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász ja C. Vajda,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, esindajad: P. Szczerbiak ja T. Szymański,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Austria valitsus, esindaja: G. Eberhard,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja M. Owsiany-Hornung,

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

on teinud järgmise

\* Kohtumenetluse keel: poola.

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat 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 7. mai 2002. aasta direktiiviga 2002/38/EÜ (EÜT L 128, lk 41; ELT eriväljaanne 09/01, lk 358), (edaspidi „kuues direktiiv“).
- 2 Taotlus on esitatud PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (edaspidi „PPUH Stehcemp“) ja Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (Łódźi maksukeskuse direktor) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimati nimetatud ametiisik ei tunnistanud õigust maha arvata sisendkäibemaks, mille PPUH Stehcemp oli tasunud kahtlaseks peetavatelt tehingutelt.

### Õiguslik raamistik

#### *Liidu õigus*

- 3 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb“.
- 4 Direktiivi artikli 4 lõigetes 1 ja 2 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. Majandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil.“
- 5 Direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt on „kaubatarne“ materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.
- 6 Kuuenda direktiivi artikli 10 lõiked 1 ja 2 näevad ette järgmist:
  - „1.
    - a) „Maksustatav teokoosseis“ on olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused;
    - b) Maks muutub sissenõutavaks hetkest, kui maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.
  2. Maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist. [...]“
- 7 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 1 kohaselt tekib mahaarvamiseõigus „mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal“.

- 8 Direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a nimetatud direktiivi artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis on sätestatud:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust 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”.
- 9 Kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punktis a artikli 28f punktist 2 tulenevas redaktsioonis on ette nähtud, et maksukohustuslasel peab selle direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a sätestatud mahaarvamiseõiguse kasutamiseks olema nimetatud direktiivi artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arve.
- 10 Artiklis 22, mis asub sama direktiivi XIII jaotises „Maksu tasumise eest vastutavate isikute kohustused”, on lõike 1 punktis a, lõike 3 punktis b, lõike 4 punktis a ja lõikes 5 kuuenda direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis sätestatud:

„1.

- a) Maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb. Enda kehtestatavatel tingimustel lubavad liikmesriigid maksukohustuslasel esitada selle teate elektrooniliselt, nad võivad ka nõuda elektroonilist esitamist.

[...]

3. [...]

- b) Ilma et see piiraks käesolevas direktiivis sätestatud erikorra kohaldamist, tuleb punkti a esimese, teise ja kolmanda lõigu kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

- arve kuupäev,
- järjenumbr, mis põhineb ühel või mitmel sarjal ja annab arvele kordumatu tunnuse,
- lõike 1 punktis c osutatud käibemaksukohustuslase registreerimisnumber, mille alusel maksukohustuslane tarnis kaupu või osutas teenuseid,
- kliendi lõike 1 punktis c osutatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel talle kaupu tarniti või teenuseid osutati, juhul kui ta on kohustud tasuma maksu talle tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest või kui talle on tarnitud kaupu artikli 28c A osa kohaselt,
- maksukohustuslase ja tema kliendi täielik nimi ja aadress,
- tarnitud kaupade kogus ja laad või osutatud teenuste ulatus ja laad,
- kuupäev, mil kaupade tarnimine või teenuste osutamine toimus või lõpule jõudis, või kuupäev, mil tehti punkti a teises lõigus osutatud ettemakse, kui seda kuupäeva on võimalik kindlaks teha ja kui see erineb arve kuupäevast,
- iga maksumäära või -vabastuse puhul maksustatav summa, ühikuhind ilma maksuta ja võimalikud hinnaalandid, kui need ei sisaldu ühikuhinnas,

- kohaldatav käibemaksumäär,
- tasumisele kuuluv käibemaksusumma, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse erikorda, mille puhul käesoleva direktiivi kohaselt seda teavet ei esitata,

[...]

4.

a) Maksukohustuslane esitab deklaratsiooni tähtjaks, mille määravad liikmesriigid. Nimetatud tähtaeg ei või olla pikem kui kaks kuud iga maksustamisperioodi lõpust. Liikmesriigid määravad maksustamisperioodiks kas ühe kuu, kaks kuud või kolm kuud. Liikmesriigid võivad siiski määrata ka teistsuguseid maksustamisperioode, mis ei kesta üle ühe aasta. Enda kehtestatavatel tingimustel lubavad liikmesriigid maksukohustuslasel esitada selle deklaratsiooni elektrooniliselt, nad võivad ka nõuda elektroonilist esitamist.[...]

5. Maksukohustuslane tasub käibemaksu netosumma korralise deklaratsiooni esitamisel. Liikmesriigid võivad nimetatud summa tasumiseks kehtestada muu tähtpäeva või nõuda vahemakseid.”

#### *Poola õigus*

11 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (Ustawa r. o podatku od towarów i usług, *Dziennik Ustaw*, edaspidi „Dz. U.”, nr 54, järjekoht 535, edaspidi „käibemaksuseadus”) artikli 5 lõike 1 punkt 1 sätestab, et kaupade ja teenuste maksuga maksustatakse kauba tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil.

12 Selle seaduse artikli 7 lõike 1 kohaselt „kaubarne” artikli 5 lõike 1 punkti 1 tähenduses on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

13 Nimetatud seaduse artikli 15 lõigetes 1 ja 2 on sätestatud:

„1. Maksukohustuslane on iga juriidiline isik, iseseisva õigusvõimeta üksus ja füüsiline isik, kes teostab iseseisvalt lõikes 2 nimetatud majandustegevust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest.

2. Majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus, ning seda ka siis, kui tehing sooritati vaid üks kord asjaoludel, mis viitavad isiku kavatsusele sooritada tegevust korduvalt. Majandustegevusena käsitatakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.”

14 Käibemaksuseaduse artikli 19 lõike 1 kohaselt tekib maksukohustus kauba üleandmise või teenuse osutamise hetkest.

15 Vastavalt seaduse artikli 86 lõikele 1 on selle seaduse artiklis 15 nimetatud maksukohustuslasel õigus arvata tasumisele kuuluvast maksust maha sisendkäibemaks, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks. Artikli 86 lõige 2 sätestab, et sisendkäibemaks võrdub käibemaksusummadega, mis on märgitud arvetele, mille maksukohustuslane on saanud seoses kauba soetamise ja talle osutatud teenusega.

16 Rahandusministri 27. aprilli 2004. aasta määruse käibemaksuseaduse teatavate sätete rakendamise kohta (*Dz. U.* nr 97, järjekoht 970, põhikohtuasja asjaoludele kohaldatav redaktsioon, edaspidi „27. aprilli 2004. aasta määrus”) artikli 14 lõike 2 punkti 1 alapunkt a näeb ette, et kui kauba müügi või teenuse osutamise kohta väljastab arve või korrigeeritud arve fiktiivne ettevõtja või isik, kellel ei ole

õigust arvet esitada või arvet korrigeerida (edaspidi „fiktiivne ettevõtja”), ei anna sellised arved ja tollidokumendid õigust ei maksu maha arvata ega enamakstud käibemaksu või sisendkäibemaksu tagasi saada.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused**

- 17 PPUH Stehcamp ostis 2004. aasta kestel mitu korda diislikütust, mida ta kasutas oma majandustegevuses. Nende kütuseostude eest väljastas arved Finnet sp. z o.o. (edaspidi „Finnet”). PPUH Stehcamp arvas kütuseostude eest tasutud käibemaksu maha.
- 18 Maksukontrolli tulemusena tegi maksuhaldur 5. aprillil 2012 otsuse, millega ta keeldus tunnustamast käibemaksu mahaarvamise õigust põhjendusel, et kütuseostude kohta esitatud arved on väljastanud fiktiivne ettevõtja.
- 19 Łódźi maksukeskuse direktor jättis selle otsuse oma 29. mai 2012. aasta otsusega muutmata põhjendusel, et 27. aprilli 2004. aasta määruses ette nähtud kriteeriumide põhjal tuleb Finnetit pidada fiktiivseks ettevõtjaks, kes ei saanud kaubarneid teha. Järeldus, et Finnet on fiktiivne ettevõtja, põhines real asjaoludel, muu hulgas tööga, et see äriühing ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud, ei esitanud maksudeklaratsiooni ega maksnud makse. Lisaks ei avaldanud nimetatud äriühing oma raamatupidamise aastaaruandeid ja tal ei olnud tegevusluba vedelkütuse müügiks. Hoone, kus äriregistri andmetel oli tema registrijärgne asukoht, oli lagunenu, mistõttu seal ei saanud majandustegevust olla. Lõpuks jäid kõik katsed võtta ühendust Finneti või isikuga, kes on kantud äriregistrisse Finneti direktorina, tagajärjetuks.
- 20 PPUH Stehcamp esitas Łódźi maksukeskuse direktori 29. mai 2012. aasta otsuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (Łódźi vojevoodkonna halduskohus). Kaebus jäeti rahuldamata põhjendusel, et põhikohtuasjas arutusel olevate tehingute tegemise ajal oli Finnet fiktiivne ettevõtja ja PPUH Stehcamp ei ole ilmutanud vajalikku hoolsust, kuna ta ei kontrollinud, ega tehingud ei ole seotud pettusega.
- 21 PPUH Stehcamp esitas kassatsioonkaebuse Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus), väites, et on rikutud käibemaksuseaduse artikli 86 lõiget 1 ja lõike 2 punkti 1 alapunkti a koostoimes kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 2.
- 22 PPUH Stehcamp põhjendas oma kassatsioonkaebust väitega, et heauskselt maksukohustuslaselt mahaarvamiseõiguse äravõtmine on vastuolus käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõttega. Ta sai Finnetilt registreerimisdokumendid, mis tõendasid, et äriühing tegutseb seaduslikult, nimelt äriregistri väljavõtte, maksukohustuslasena registreerimise tõendi ja statistilise registreerimisnumbri andmise tõendi.
- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, millist tähtsust omistab Euroopa Kohtu praktika maksukohustuslase heausksusele käibemaksu mahaarvamise õiguse kontekstis (vt eelkõige kohtuotsused Optigen jt, C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16; Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446; Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, ning kohtumäärused Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, ja Jagielło, C-33/13, EU:C:2014:184). Ta leiab, et maksukohustuslase heausksus ei saa anda käibemaksu mahaarvamise õigust, kui selle õiguse tekkimise materiaalõiguslikud tingimused ei ole täidetud. Eelkõige soovib ta selgust küsimuses, kas kauba soetamist võib pidada kaubarneks, kui selle tehingu eest esitatud arvetel on näidatud fiktiivne ettevõtja ja kauba tegeliku tarnija isikut ei ole võimalik kindlaks teha. Fiktiivne ettevõtja ei saanud tegelikult üle anda kauba omanikuna käsutamise õigust ega saada makset. Neil asjaoludel ei ole ka maksuhalduril sissenõutavaks muutunud maksunõuet, mistõttu ei ole olemas ka tasumisele kuuluvat maksu.

24 Neil asjaoludel otsustas Naczelný Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas [...] kuuenda direktiivi [...] artikli 2 punkti 1, artikli 4 lõikeid 1 ja 2, artikli 5 lõiget 1 ja artikli 10 lõikeid 1 ja 2 tuleb tõlgendada nii, et tehing, mis tehti sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus maksukohustuslane ega maksuasutused ei suuda kindlaks teha kauba tegeliku tarnija isikut, on kaubarne?
2. Kas juhul, kui esimesele küsimusele vastatakse jaatavalt, tuleb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a, artikli 18 lõike 1 punkti a ja artikli 22 lõiget 3 tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt ei saa maksukohustuslane sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, sisendkäibemaksu maha arvata, kuna arve on väljastanud isik, kes ei ole kauba tegelik tarnija, ja tarnija isikut ei ole võimalik kindlaks teha ega kohustada teda tasuma käibemaksu, samuti ei ole võimalik nimetada isikut, kes on selleks kohustatud arve väljastamisest tulenevalt kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti c alusel?”

### Eelotsuse küsimuste analüüs

- 25 Nende küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas kuuenda direktiivi sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt maksukohustuslasel ei lubata maha arvata käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud kauba eest, mis talle on tarnitud, põhjendusel, et arve on väljastanud ettevõtja, keda neis õigusnormides ette nähtud kriteeriumide alusel tuleb pidada fiktiivseks ettevõtjaks, ja et kauba tegeliku tarnija isikut ei ole võimalik kindlaks teha.
- 26 Kindlalt väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on mahaarvamissoõigus ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt kitsendada ning see on kasutatav kohe kogu käibemaksuga koormatud ostutehingutelt tasutud maksu osas (vt selle kohta kohtuotsused Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punktid 37 ja 38 ning seal viidatud kohtupraktika; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 25 ja 26, ning Petroma Transports jt, C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 22).
- 27 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt kohtuotsused Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punkt 24; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 25, ning kohtumäärused Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, punkt 27, ja Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punkt 25).
- 28 Mis puudutab mahaarvamissoõiguse tekkimiseks vajalikke materiaalõiguslikke tingimusi, siis tuleneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktist a, et selleks, et isik saaks seda õigust kasutada, peab ta esiteks olema maksukohustuslane selle direktiivi tähenduses ja teiseks peab ta kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, edaspidi kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning enne peab neid kaupu või teenuseid talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane (vt selle kohta kohtuotsused Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 52; Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 26, ja Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 29, ning kohtumäärus Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punkt 27).

- 29 Mahaarvamisõiguse kasutamise vorminõuete kohta sätestab kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkt a, et maksukohustuslane peab omama selle direktiivi artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet. Artikli 22 lõike 3 punktis b on sätestatud, et arvel peab olema eraldi näidatud muu hulgas käibemaksukohustuslase registreerimisnumber, mille alusel maksukohustuslane kaupa tarnis, tema täielik nimi ja aadress ning tarnitud kaupade kogus ja laad.
- 30 Põhikohtuasjas nähtub eelotsusetaotlusest, et PPUH Stehcemp, kes soovib mahaarvamisõigust kasutada, on maksukohustuslane kuuenda direktiivi tähenduses, et ta sai tegelikult Finneti väljastatud arvetele märgitud kauba, st kütuse, ja maksis selle eest ning et edaspidi kasutas ta seda kaupa maksustatavate tehingute tegemiseks.
- 31 Siiski lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus eeldusest, et põhikohtuasjas arutusel oleval arvel näidatud tehing ei saa anda tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kuna Finnet oli küll kantud äriregistrisse, kuid põhikohtuasjas asjassepuutuvate õigusnormidega ette nähtud kriteeriumidest lähtuvalt tuleb seda äriühingut pidada kütusetarnete tegemise ajal fiktiivseks ettevõtjaks. Kohtu sõnul tuleneb fiktiivsus eelkõige asjaolust, et Finnet ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud, ei esitanud käibedeklaratsiooni, ei maksnud maksu ega omanud tegevusluba vedelkütuse müügiks. Lisaks oli tema registrijärgse asukohana osutatud hoone lagunenud seisukorras, mistõttu igasugune majandustegevus oli seal võimatu.
- 32 Leides, et selline fiktiivne ettevõtja ei saa tarnida kaupa ega koostada tarne kohta arvet vastavalt kuuenda direktiivi asjassepuutuvatele sätetele, teeb eelotsusetaotluse esitanud kohus järelduse, et kaubatarnet selle direktiivi tähenduses ei ole toimunud, kuna ka kauba tegelikku tarnijat ei ole võimalik kindlaks teha.
- 33 Selles osas tuleb esiteks märkida, et kauba tarnija olemasolu või temal arvete väljastamise õiguse kriteeriumi, mis tuleneb põhikohtuasjas asjassepuutuvatest õigusnormidest, nagu liikmesriigi kohus neid tõlgendab, käesoleva kohtuotsuse punktides 28 ja 29 esile toodud mahaarvamisõiguse tingimuste hulgas ei esine. Seevastu sätestab kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkt a, et tarnija peab olema maksukohustuslane selle direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 tähenduses. Seega kriteeriumid, millest põhikohtuasjas asjassepuutuvate õigusnormide kohaselt, nagu liikmesriigi kohus neid tõlgendab, sõltub tarnija olemasolu või tema õigus arveid väljastada, ei tohi minna vastuollu nõuetega, mis tulenevad maksukohustuslase staatusest nende sätete tähenduses.
- 34 Kuuenda direktiivi artikli 4 lõigete 1 ja 2 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes teostab iseseisvalt tootja, ettevõtja või teenuseid osutava isiku mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Sellest tuleneb, et „maksukohustuslase” mõiste määratlus on lai, põhinedes faktilistel asjaoludel (vt kohtuotsus *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 30).
- 35 Finneti puhul ei ilmne, et selline majandustegevus oleks välistatud, arvestades põhikohtuasjas arutusel olevate kütusetarnetega seonduvaid asjaolusid. Seda järeldust ei sea kahtluse alla eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esile toodud asjaolu, et Finneti registrijärgse asukohana osutatud hoone oli lagunenud seisukorras, mistõttu igasugune majandustegevus oli seal võimatu, kuna selline järeldus ei välista, et tegevus võis toimuda mujal väljaspool registrijärgset asukohta. Nimelt, kui majandustegevus seisneb mitme järjestikuse müügi raames tehtud kaubatarnetes, siis võib kauba esimene ostja ja edasimüüja piirduda sellega, et ta annab esimesele müüjale korralduse vedada kaup otse teisele ostjale (vt kohtumäärused *Forwards V*, C-563/11, EU:C:2013:125, punkt 34, ja *Jagiełło*, C-33/13, EU:C:2014:184, punkt 32), ilma et tal endal peaks tingimata olema asjaomase kauba tarnimiseks vajalikke ladustamis- ja veovahendeid.
- 36 Samuti see, et haldusmenetluse käigus ei olnud võimalik saada ühendust Finneti või isikuga, kes on kantud äriregistrisse Finneti direktorina, ei luba – kuna ühenduse võtmise katsed toimusid põhikohtuasjas arutusel olevatele tarnetele eelneval või järgneval perioodil – automaatselt järeldada, et majandustegevust ei toimunud tarnete tegemise ajal.

- 37 Ka ei tulene kuuenda direktiivi artikli 4 lõigetest 1 ja 2, et maksukohustuslase staatus sõltub ametiasutuse poolt majandustegevuse teostamiseks antava mis tahes loa või litsentsi olemasolust (vt selle kohta kohtuotsus Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 30).
- 38 Direktiivi artikli 22 lõike 1 punkt a sätestab küll, et iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb. Samas ei saa selline teatamine, hoolimata asjaolust, et see on käibemaksusüsteemi laitmatuks toimimiseks oluline, kujutada endast täiendavat tingimust, mis on nõutav maksukohustuslase staatuse tunnustamiseks selle direktiivi artikli 4 tähenduses, võttes arvesse, et artikkel 22 asub direktiivi XIII jaotises „Maksu tasumise eest vastutavate isikute kohustused” (vt selle kohta kohtuotsus Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 31).
- 39 Siit järeldub, et see staatus ei saa sõltuda ka maksukohustuslase nende kohustuste täitmisest, mis tulenevad artikli 22 lõigetest 4 ja 5, st kohustusest esitada käibedeklaratsioon ja tasuda käibemaks. Veel vähem saab maksukohustuslase staatuse tunnustamist seada sõltuvusse kohustusest avaldada raamatupidamise aastaaruandeid või omada tegevusluba vedelkütuse müügiks, kuna neid kohustusi ei ole kuuendas direktiivis ette nähtud.
- 40 Sellises kontekstis on Euroopa Kohus ühtlasi leidnud, et kauba tarnija poolt enda maksustatava tegevuse alustamisest teatamise kohustuse võimalik täitmata jätmine ei saa seada kahtluse alla tarnitud kauba saaja õigust maha arvata nende eest tasutud käibemaks. Seega on saajal mahaarvamisõigus, isegi kui kauba tarnija on maksukohustuslane, kes ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, kui tarnitud kauba kohta esitatud arvetele on märgitud kõik kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punktis b nõutud andmed, eeskätt teave, mis võimaldab tuvastada arved koostanud isiku ja nimetatud kauba laadi (vt selle kohta kohtuotsused Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punktid 33, 36 ja 38, ning Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 32).
- 41 Euroopa Kohus on järeldanud, et maksuhaldur ei saa keelduda mahaarvamisõiguse andmisest põhjusel, et arve väljastaja ei ole enam füüsilisest isikust ettevõtjana registreeritud ja seetõttu ei ole tal enam õigust kasutada maksukohustuslasena registreerimise numbrit, kui arve sisaldab kõiki artikli 22 lõike 3 punktis b märgitud andmeid (vt selle kohta kohtuotsus Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 33).
- 42 Käesolevas kohtuasjas nähtub Euroopa Kohtule esitatud toimikust, et põhikohtuasjas arutusel olevate tehingute kohta esitatud arvetel oli kooskõlas nimetatud sättega muu hulgas märgitud, millist laadi oli tarnitud kaup ja kui suur oli tasumisele kuuluv käibemaks, samuti oli märgitud Finneti nimi, tema maksukohustuslasena registreerimise number ja registrijärgse asukoha aadress. Seega asjaolud, mida kirjeldab eelotsusetaotluse esitanud kohus ja mis on kokkuvõtlikult esitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 31, ei luba järeldada, et Finnetil puudub maksukohustuslase staatus, ega luba järelikult ka keelduda tunnustamast PPUH Stehcempi mahaarvamisõigust.
- 43 Teiseks olgu lisatud, et põhikohtuasjas arutusel olevate kütusetarnete puhul olid täidetud ka kõik ülejäänud mahaarvamisõiguse materiaalõiguslikud tingimused, mis on esile toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 28, olenemata sellest, et 27. aprilli 2004. aasta määruse kohaselt esineb võimalus, et Finnetit ei olnud olemas.
- 44 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõikes 1 sätestatud mõiste „kaubatarne” ei viita nimelt omandi üleminekule kehtiva siseriikliku õigusega ette nähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik (vt eelkõige kohtuotsused Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, EU:C:1990:61, punkt 7, ning Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika), mistõttu see, et Finnetil võis puududa seaduslik õigus põhikohtuasjas arutusel olevat kaupa käsutada, ei saa välistada kaubatarne selle sätte tähenduses, kuna kaup anti tegelikult üle PPUH Stehcempile, kes kasutas seda maksustatavate tehingute tegemiseks.



- 45 Pealegi oli käibemaks, mille PPUH Stehcamp põhikohtuasjas arutusel olevatelt kütusetarnetelt tegelikult tasus, Euroopa Kohtule esitatud toimikus leiduvate tõendite kohaselt samuti „tasumisele kuuluv või tasutud” kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti a tähenduses. Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub nimelt, et käibemaksu kohaldatakse igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, millelt maha arvatav käibemaksu summa on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt (vt eelkõige kohtuotsused Optigen jt, C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 54; Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 49, ning Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 28). Seega küsimus, kas põhikohtuasjas arutusel oleva kauba tarnija kandis või ei kandnud neilt müügitehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksu riigile üle, ei mõjuta maksukohustuslase õigust arvata maha tasutud sisendkäibemaks (vt selle kohta kohtuotsused Optigen jt, C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 54, ning Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, punkt 25).
- 46 Ent eelotsusetaotlusest nähtub, et eelotsusetaotluse esitanud kohus hindab põhikohtuasja asjaolude pinnalt, et põhikohtuasjas arutusel olevaid tehinguid ei teinud Finnet, vaid mõni teine ettevõtja, keda ei olnud võimalik kindlaks teha, mistõttu maksuhaldur ei saanud neilt tehingutelt maksu sisse nõuda.
- 47 Selles osas olgu meenutatud, et maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on kuuenda direktiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk. Seega on liikmesriigi ametiasutuste ja kohtute pädevuses keelata mahaarvamisoiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt kohtuotsused Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 35 ja 37 ning seal viidatud kohtupraktika, samuti Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 26).
- 48 Kui niisuguse olukorraga on tegemist juhul, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, on sellega tegemist ka siis, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ostutehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus. Neil asjaoludel tuleb maksukohustuslast pidada kuuenda direktiivi tähenduses maksupettuses osalenuks, sõltumata sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või mitte (vt kohtuotsused Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 38 ja 39 ning seal viidatud kohtupraktika, samuti Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27).
- 49 Seevastu juhul, kui kuuendas direktiivis mahaarvamisoiguse tekkimiseks ja teostamiseks kehtestatud materiaalõiguslikud ja vormilised tingimused on täidetud, ei ole selles direktiivis ette nähtud mahaarvamise aluste ja korraga kooskõlas see, kui mahaarvamisoigust 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 kohtuotsused Optigen jt, C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16; punktid 51, 52 ja 55; Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punktid 44–46 ja 60, ning Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punktid 44, 45 ja 47).
- 50 Maksuhaldur, kes on tuvastanud, et arve väljastaja on toime pannud pettusi või rikkumisi, on kohustatud objektiivsete asjaolude põhjal tõendama – nõudmata arve saajalt, et ta viiks läbi selliseid kontrole, mida ei ole kohustatud tegema –, et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisoigust taotletakse, oli seotud käibemaksupettusega – asjaolu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul (vt selle kohta kohtuotsused Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 45, ja LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 64).
- 51 Nende meetmete kindlakstegemine, mida käibemaksu mahaarvamise õigust taotlevalt maksukohustuslaselt võib käesoleval juhul mõistlikult nõuda selleks, et oleks tagatud, et tehingutega ei ole seotud pettus, mille pani eelnevalt toime teine ettevõtja, sõltub peamiselt käesoleva juhtumi asjaoludest (vt kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 59, ning kohtumäärus Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punkt 37).

- 52 Kuigi selliselt maksukohustuslaselt võib nõuda – kui tal on tõendeid, mis lubavad kahtlustada rikkumiste või pettuse esinemist –, et ta koguks teavet ettevõtja kohta, kellelt ta kavatseb kaupa või teenuseid osta, et veenduda tema usaldusväärsuses, ei saa maksuhaldur siiski üldjuhul sellelt maksukohustuslaselt nõuda esiteks seda, et ta kontrolliks, kas nende kaupade või selle teenuse kohta, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, esitatud arve väljastanud isikul on olemas asjaomane kaup ja kas ta suudab seda 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 oleksid olemas selle kohta dokumendid (vt selle kohta kohtuotsused Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punktid 60 ja 61; Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 49, ning kohtumäärus Jagiełło, C-33/13, EU:C:2014:184, punktid 38 ja 39).
- 53 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et kuuenda direktiivi sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt maksukohustuslasel ei lubata maha arvata käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud kauba eest, mis talle on tarnitud, põhjendusel, et arve on väljastanud ettevõtja, keda neis õigusnormides ette nähtud kriteeriumide alusel tuleb pidada fiktiivseks ettevõtjaks, ja et kauba tegeliku tarnija isikut ei ole võimalik kindlaks teha, välja arvatud juhul, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud – nõudmata maksukohustuslaselt, et ta viiks läbi selliseid kontrolle, mida ei ole kohustatud tegema –, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tarne oli seotud käibemaksupettusega – asjaolu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

## Kohtukulud

- 54 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamiseiga seotud kulused, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

**Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 7. mai 2002. aasta direktiiviga 2002/38/EÜ, sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt maksukohustuslasel ei lubata maha arvata käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud kauba eest, mis talle on tarnitud, põhjendusel, et arve on väljastanud ettevõtja, keda neis õigusnormides ette nähtud kriteeriumide alusel tuleb pidada fiktiivseks ettevõtjaks, ja et kauba tegeliku tarnija isikut ei ole võimalik kindlaks teha, välja arvatud juhul, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud – nõudmata maksukohustuslaselt, et ta viiks läbi selliseid kontrolle, mida ei ole kohustatud tegema –, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tarne oli seotud käibemaksupettusega – asjaolu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.**

Allkirjad