



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

15. september 2016*

Eelotsusetaotlus — Ühine käibemaksusüsteem — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 178 punkt a — Mahaarvamisõigus — Kasutamise eeskirjad — Artikli 226 punktid 6 ja 7 — Andmed, mille esitamine arvel on kohustuslik — Osutatud teenuste ulatus ja laad — Kuupäev, mil teenuste osutamine toimus

Kohtuasjas C-516/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (maksuvahekohus (haldusvahekohtukeskus), Portugal) 3. novembri 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. novembril 2014, menetluses

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (ettekandja) ja K. Jürimäe,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 14. jaanuari 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, esindaja: *advogado* P. Braz,

— Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ja A. Cunha,

— Saksamaa valitsus, esindaja: T. Henze,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja P. Guerra e Andrade,

olles 18. veebruari 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: portugali.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 178 punkti a ja artikli 226 punkti 6.
- 2 Taotlus on esitatud Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA (edaspidi „Barlis“) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugali maksu- ja tolliamet) vahelises vaidluses, mis puudutab viimati nimetatu keeldumist lubada maha arvata sisendkäibemaksu, mille Barlis tasus advokaadibüroo osutatud õigusteenuste saajana, põhjendusel, et asjaomase büroo poolt väljastatud arved ei vasta siseriiklikes õigusnormides kehtestatud vorminõuetele.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artikli 64 lõige 1 näeb ette:

„Kui kaubatarnetega, välja arvatud kaupade teatud ajavahemikuks rendileandmise või järelmaksuga müügiga, nagu sätestatud artikli 14 lõike 2 punktis b, ning teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse kaubatarned ja teenuste osutamine lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu.“

- 4 Selle direktiivi artikkel 168 sätestab:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

- a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“

- 5 Direktiivi artikkel 178 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõiguse 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;

[...]“

- 6 Sama direktiivi artikkel 219 sätestab, et arvena käsitatakse iga dokumenti või sõnumit, mis muudab esialgset arvet ning sõnaselgelt ja ühemõtteliselt viitab sellele.

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 220 näeb ette:

„Iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, kauba soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt järgmistel juhtudel:

1) kaubatarned ja teenuste osutamine teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule;

[...]“

8 Kõnealuse direktiivi artikkel 226 sätestab:

„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,

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;

[...]“

9 Direktiivi 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.“

Portugali õigus

10 Eelotsusetaotlusest nähtub, et käibemaksuseadustiku (código do IVA) artikli 36 lõike 5 punkt b sätestab, et arvetel tuleb märkida „tarnitud kaupade või osutatud teenuste tavapäraselt kasutatav nimetus ja kohaldatava maksumäära kindlaksmääramiseks vajalikud andmed“.

11 Kõnealuse seadustiku artikli 19 lõike 2 punkti a ja lõike 6 kohaselt tekib õigus arvele märgitud käibemaks maha arvata üksnes siis, kui arve vastab seadustiku artikli 36 lõike 5 punkti b tingimustele.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

12 Barlis, mille juhatuse asukoht on Lissabonis (Portugal), käitab restoraniga hotelle.

- 13 Aastatel 2008–2010 kasutas Barlis ühe advokaadibüroo õigusteenuseid (edaspidi „asjaomased õigusteenused“), mille kohta esitati neli arvet (edaspidi „asjaomased arved“) järgmiste andmetega:
- 26. augusti 2008. aasta arve nr 02170/2008: „alates 1. detsembrist 2007 kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“;
 - 17. detsembri 2008. aasta arve nr 32100478: „teenustasud alates juunist kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenuste eest“;
 - 29. aprilli 2009. aasta arve nr 32101181: „teenustasud kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenuste eest“, ja
 - 2. juuni 2010. aasta arve nr 32104126: „teenustasud alates 1. novembrist 2009 kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenuste eest“.
- 14 Barlis kasutas oma õigust arvata maha neil arvetel märgitud käibemaks.
- 15 Pärast Barlise esitatud taotlust käibemaks tagastada algatasid pädevad ametiasutused aastate 2008–2011 suhtes kontrollimenetlused. Nende kontrollide lõppedes leidsid ametiasutused, et Barlisel ei olnud õigust asjaomaste õigusteenustega kaasnenud käibemaksu maha arvata, kuna Barlise advokaatide väljastatud arvetel esitatud andmed ei olnud piisavad. Seega tegid ametiasutused käibemaksuparanduse 8689,49 euro ulatuses, mis vastas õigusteenuste alusel maha arvatud käibemaksu summadele.
- 16 Barlist teavitati võimalusest kasutada eelneva ärakuulamise õigust ja ta esitas täiendavaid dokumente, mis sisaldasid asjaomaste õigusteenuste üksikasjalikku ülevaadet.
- 17 Pädevad ametiasutused jäid siiski tehtud parandustele kindlaks, kuna asjaomased arved ei olnud täielikud. Nende asutuste hinnangul ei saa seda seadusest tulenevat vorminõude rikkumist heastada puuduolevaid andmeid kinnitavate lisade esitamisega, kuna need ei ole arvetega „samaväärsed dokumendid“. Nimelt peavad sellised „samaväärsed dokumendid“ ise vastama kõikidele käibemaksuseadustiku artikli 36 lõikes 5 sätestatud nõuetele, millele aga lihtne lisa ei vasta.
- 18 Barlis esitas 31. mail 2013 selle otsuse peale vaide, mis jäeti 25. septembri 2013. aasta otsusega rahuldamata põhjendusel, et asjaomastel arvetel esitatud mäрге „juriidilised teenused“ ei vasta direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 6 ega ka seda direktiivi rakendavate siseriiklike sätete nõuetele, kuna see mäрге ei täpsusta osutatud teenuseid ega nende teenuste ühiku- või koguarvu.
- 19 Pärast vaide rahuldamata jätmist palus Barlis 30. detsembril 2013 moodustada ühest kohtunikust koosnev vahekohus.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (maksuvahekohus (haldusvahekohtukeskus), Portugal), kes seda vaidlust lahendab, märgib, et tal tuleb kindlaks teha, kas asjaomastel arvetel esinevad märged vastavad käibemaksuseadustiku artikli 36 lõike 5 punkti b nõuetele, mille kohaselt tuleb arvetel esitada „tarnitud kaupade või osutatud teenuste tavapäraselt kasutatav nimetus ja kohaldatava maksumäära kindlaksmääramiseks vajalikud andmed“.
- 21 See kohus märgib samas, et siseriiklike õigusnormide tõlgendus peab olema kooskõlas direktiivi 2006/112 artikliga 226, mis loetleb ammendavalt andmed, mis tuleb väljastatud arvetel seoses käibemaksuga esitada, ja mille punktis 6 on nimetatud „tarnitud kaupade kogus ja laad või osutatud teenuste ulatus ja laad“.

- 22 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (maksuvahekohus (haldusvahekohtukeskus)) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas direktiivi [2006/112] artikli 226 punkti 6 õige tõlgendamise raames võib [maksu- ja tolliamet] lugeda ebapiisavaks sellist kirjeldust arvel, mis sisaldab märget „õigusteenused, mis on osutatud alates konkreetselt kuupäevast kuni käesoleva ajani“ või lihtsalt „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“, võttes arvesse, et vastavalt koostööpõhimõttele on asjaomasel ametiasutusel võimalik hankida täiendavaid andmeid, mida ta peab vajalikuks selleks, et kinnitada tehingute olemasolu ja nende üksikasjalikke tunnuseid?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 23 Kõigepealt tuleb märkida, et eelotsuse küsimus puudutab otseselt vaid direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 6. Andmaks eelotsusetaotluse esitanud kohtule kasulikku vastust, mis võimaldaks tal tema menetluses olevat kohtuvaidlust lahendada, tuleb analüüsida ka direktiivi 2006/112 artikli 178 punkti a ja artikli 226 punkti 7. Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu ülesanne on tõlgendada kõiki liidu õiguse sätteid, mida siseriiklikud kohtud vajavad oma kohtuasjade lahendamiseks, isegi kui need kohtud ei ole selliseid sätteid Euroopa Kohtule esitatud küsimustes otseselt maininud (kohtuotsus, 16.7.2015, Abcur, C-544/13 ja C-545/13, EU:C:2015:481, punkt 33).
- 24 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud küsimus koosneb kahest osast, mida tuleb käsitleda eraldi. Küsimuse esimese osaga soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 226 tuleb tõlgendada nii, et arved, millel on toodud üksnes märged „õigusteenused, mis on osutatud alates [konkreetselt kuupäevast] kuni käesoleva ajani“ või „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“, nagu see on põhikohtuasjas, vastavad selle artikli punktides 6 ja 7 sätestatud nõuetele. Küsimuse teise osaga soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 178 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui siseriiklik maksuhaldur võib keelduda tunnustamast käibemaksu mahaarvamise õigust üksnes seetõttu, et maksukohustuslasel on arve, mis ei vasta selle direktiivi artikli 226 punktides 6 ja 7 nõutud tingimustele, olgugi et sellel ametiasutusel on olemas kogu vajalik teave kõnealuse õiguse kasutamiseiga seotud sisuliste tingimuste täidetuse kontrollimiseks.

Küsimuse esimene osa, mis puudutab direktiivi 2006/112 artikli 226 punktide 6 ja 7 järgimist

- 25 Kõigepealt olgu meenutatud, et direktiivi 2006/112 artikkel 226 täpsustab, et ilma selle direktiivi erisätete kohaldamist piiramata tuleb artikli 220 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes artiklis 226 nimetatud andmed. Seega ei või liikmesriigid siduda käibemaksu mahaarvamise õigust selliste arvete sisu käsitlevate tingimustega, mida ei ole direktiivis 2006/112 sõnaselgelt ette nähtud (vt selle kohta kohtuotsus, 15.7.2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punktid 40 ja 41).
- 26 Esiteks nõuab direktiivi 2006/112 artikli 226 punkt 6, et arvel oleks märgitud osutatud teenuste ulatus ja laad. Selle sätte sõnastus ütleb seega, et kohustuslik on täpsustada osutatud teenuste ulatus ja laad, ilma et oleks siiski vaja ammendavalt kirjeldada konkreetseid osutatud teenuseid.
- 27 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 30, 32 ja 46 on välja toonud, on arvel kohustuslikult esitatavate andmete eesmärk võimaldada maksuhalduril kontrollida, kas tasumisele kuuluv maks on tasutud ja, vajaduse korral, kas esineb õigus käibemaks maha arvata. Seega just seda eesmärki arvestades tulebki analüüsida, kas sellised arved, nagu on kõne all põhikohtuasjas, vastavad direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 6 nõuetele.

- 28 Kuigi põhikohtuasjas on osutatud teenused asjaomastel arvetel kvalifitseeritud „õigusteenusteks“, hõlmab see mõiste, nagu Portugali valitsus oma kirjalikes seisukohtades ka välja tõi, siiski väga suurt hulka teenuseid ja eelkõige teenuseid, mis ei kuulu tingimata majandustegevusse. Sellest järeldub, et märke „õigusteenused, mis on osutatud alates [konkreetselt kuupäevast] kuni käesoleva ajani“ või „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“ ei tundu piisavalt üksikasjalikult viitavat asjaomaste teenuste laadile. Pealegi on see märke niivõrd üldine, et sellest ei tundu ilmnevat osutatud teenuste ulatus, põhjustel, mille on kohtujurist välja toonud oma ettepaneku punktides 60–63. Seega ei vasta kõnealune märke *a priori* direktiivi 2006/112 artikli 226 punktis 6 nõutud tingimustele; seda peab aga kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.
- 29 Teiseks nõuab direktiivi 2006/112 artikli 226 punkt 7, et arvel oleks märgitud kuupäev, mil teenuste osutamine toimus või lõppes.
- 30 Seda nõuet tuleb samuti tõlgendada arvestades eesmärki, millest juhindub arvel kohustuslike andmete märkimise kohustus, nagu on ette nähtud direktiivi 2006/112 artiklis 226, ja milleks on, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 27, võimaldada maksuhalduril kontrollida, kas tasumisele kuuluv maks on tasutud ja, vajaduse korral, kas esineb õigus käibemaks maha arvata. Selleks võimaldab arvel märgitud teenuste osutamise kuupäev kontrollida, millal maksu aluseks olev asjaolu aset leiab, ja seega kindlaks teha maksuõigusnormid, mida tuleb ajalises tähenduses kohaldada tehingu suhtes, mida see dokument käsitleb.
- 31 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas kõne all olevatel arvetel märgitud õigusteenustega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset. Direktiivi 2006/112 artikkel 64 näeb ette, et selliste teenuste osutamine loetakse lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu. Seega selleks, et täita direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 7 nõudeid, on kohustuslik, et need tähtajad oleksid selliseid teenuseid puudutavatel arvetel märgitud.
- 32 Sellega seoses tuleb märkida, et asjaomased arved „õigusteenuste [eest], mis on osutatud alates [konkreetselt kuupäevast] kuni käesoleva ajani“ tunduvad täpsustavat arvepidamise tähtaega. Seevastu ühel asjaomastest arvetest on esitatud vaid märke „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“. Sellel arvel ei ole märgitud asjaomase perioodi alguskuupäeva ja seega ei ole võimalik kindlaks teha ajavahemikku, mida kõnealune arvepidamine puudutab.
- 33 Järelikult tuleb tõdeda, et arve, mis sisaldab üksnes märget „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“, jättes täpsustamata arvepidamise ajavahemiku alguskuupäeva, ei vasta direktiivi 2006/112/EÜ artikli 226 punktis 7 sätestatud nõuetele.
- 34 Juhul, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et asjaomased arved ei vasta direktiivi artikli 226 punktide 6 ja 7 tulenevatele nõuetele, peab ta siiski kontrollima, kas Barlise esitatud lisadokumendid sisaldavad põhikohtuasjas kõne all olevate õigusteenuste kohta üksikasjalikumat teavet ja neid võib käsitada direktiivi artikli 219 alusel arvena kui dokumendina, mis muudab esialgset arvet ning sõnaselgelt ja ühemõtteliselt viitab sellele.
- 35 Eeltoodud kaalutlustest järeldub, et küsimuse esimesele osale tuleb vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 226 tuleb tõlgendada nii, et arved, millel on esitatud vaid märke „õigusteenused, mis on osutatud alates [konkreetselt kuupäevast] kuni käesoleva ajani“, nagu põhikohtuasjas käsitletavad arved, ei vasta *a priori* selle artikli punktis 6 sätestatud nõuetele, ja et arved, millel on esitatud vaid märke „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“, ei vasta *a priori* ei viidatud punktis 6 ega selle artikli punktis 7 sätestatud nõuetele; seda peab eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski kontrollima.

Küsimuse teine osa, mis puudutab direktiivi 2006/112 artikli 226 punktides 6 ja 7 kehtestatud nõuetele mittevastava arve mõju käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisele

- 36 Küsimuse teise osaga soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt välja selgitada, kuidas direktiivi 2006/112 artikli 226 punktide 6 ja 7 rikkumine mõjutab käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist.
- 37 Olgu meenutatud, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mis kuulub tasumisele või mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (kohtuotsus, 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 38 Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, et direktiivi 2006/112 artiklites 167 jj sätestatud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu suhtes (vt selle kohta kohtuotsus, 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja täielikult vabastada kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Mis puudutab käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimiseks vajalikke sisulisi tingimusi, siis tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 168 punktist a, et kaupu või teenuseid, millele maksukohustuslane selle õiguse põhjendamiseks tugineb, peab ta edaspidi kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning et enne peab neid kaupu või teenuseid talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane (vt selle kohta kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 41 Kõnealuse õiguse kasutamise vorminõuete kohta sätestab direktiivi 2006/112 artikli 178 punkt a, et selleks peab maksukohustuslane omama selle direktiivi artikli 226 kohaselt koostatud arvet (vt selle kohta kohtuotsused, 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 41, ja 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 29).
- 42 Euroopa Kohus on leidnud, et käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte nõuab, et mahaarvamisõigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõned vorminõuded täitmata. Järelikult, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et sisulised nõuded on täidetud, ei või ta kehtestada maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse teostamise võimatuks (vt selle kohta kohtuotsused, 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42; 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 43, ja 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punktid 58 ja 59 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Sellest järeldub, et maksuhaldur ei tohi käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keelduda üksnes põhjendusel, et arve ei vasta direktiivi 2006/112 artikli 226 punktides 6 ja 7 kehtestatud nõuetele, kui tal on olemas kõik vajalikud andmed, et kontrollida, kas seda õigust puudutavad sisulised tingimused on täidetud.

- 44 Maksuhaldur ei saa piirduda ainult arve enda analüüsimisega. Ta peab samuti arvestama maksukohustuslase poolt esitatud täiendavat teavet. Seda seisukohta kinnitab direktiivi 2006/112 artikkel 219, mille kohaselt käsitatakse arvena iga dokumenti või sõnumit, mis muudab esialgset arvet ning sõnaselgelt ja ühemõtteliselt viitab sellele.
- 45 Seega peab eelotsusetaotluse esitanud kohus põhikohtuasjas arvestama Barlise poolt esitatud kogu teavet asjaomaste arvete ja lisadokumentide kohta, et kontrollida, kas tema käibemaksu mahaarvamise õiguse sisulised tingimused on täidetud.
- 46 Selles kontekstis tuleb rõhutada esiteks, et maksukohustuslasel, kes soovib käibemaksu maha arvata, tuleb tõendada, et ta täidab selle õiguse kasutamiseks kehtestatud tingimused (vt selle kohta kohtuotsus, 18.7.2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 37). Maksuhaldur võib seega nõuda maksukohustuslaselt endalt tõendeid, mida ta peab vajalikuks, et hinnata, kas lubada taotletud mahaarvamist või mitte (vt selle kohta kohtuotsus, 27.9.2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 35).
- 47 Teiseks tuleb täpsustada, et liikmesriikide pädevuses on näha ette karistusi käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist puudutavate vormiliste tingimuste mittejärgimise eest. Direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt võivad liikmesriigid võtta meetmeid, et tagada maksu täpne kogumine ja vältida pettust, tingimusel et need meetmed ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks, ega sea kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt selle kohta kohtuotsus, 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 62).
- 48 Nimelt ei takista liidu õigus liikmesriikidel vajaduse korral rikkumise raskusastmele vastava trahvi või rahalise karistuse määramist, et karistada vorminõuete täitmata jätmise eest (vt selle kohta kohtuotsus, 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 63 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 49 Eeltoodud kaalutlustest järeldub, et küsimuse teisele osale tuleb vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 178 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui siseriiklik maksuhaldur võib keelduda tunnustamast käibemaksu mahaarvamise õigust üksnes seetõttu, et maksukohustuslasel on arve, mis ei vasta selle direktiivi artikli 226 punktides 6 ja 7 nõutud tingimustele, olgugi et sellel ametiasutusel on olemas kogu vajalik teave kõnealuse õiguse kasutamisega seotud sisuliste tingimuste täidetuse kontrollimiseks.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 226 tuleb tõlgendada nii, et arved, millel on esitatud vaid märged „õigusteenused, mis on osutatud alates [konkreetsest kuupäevast] kuni käesoleva ajani“, nagu põhikohtuasjas käsitletavat arved, ei vasta *a priori* selle artikli punktis 6 sätestatud nõuetele, ja et arved, millel on esitatud vaid märged „kuni käesoleva ajani osutatud õigusteenused“, ei vasta *a priori* ei viidatud punktis 6 ega selle artikli punktis 7 sätestatud nõuetele; seda peab eelotsusetaotluse esitanud kohus siiski kontrollima.

Direktiivi 2006/112 artikli 178 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui siseriiklik maksuhaldur võib keelduda tunnustamast käibemaksu mahaarvamise õigust üksnes seetõttu, et maksukohustuslasel on arve, mis ei vasta selle direktiivi artikli 226 punktides 6 ja 7 nõutud tingimustele, olgugi et sellel ametiasutusel on olemas kogu vajalik teave kõnealuse õiguse kasutamisega seotud sisuliste tingimuste täidetuse kontrollimiseks.

Allkirjad