



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

15. november 2017*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 168 punkt a, artikli 178 punkt a ja artikli 226 punkt 5 – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Andmed, mis tuleb arvetel esitada – Maksukohustuslase õiguspärane ootus, et mahaarvamisõiguse saamise tingimused on täidetud

Liidetud kohtuasjades C-374/16 ja C-375/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 6. aprilli 2016. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 7. juulil 2016, menetlustes

Rochus Geissel, kes on äriühingu RGEX GmbH i.L. likvideerija,

versus

Finanzamt Neuss (kohtuasi C-374/16),

ja

Finanzamt Bergisch Gladbach

versus

Igor Butin (kohtuasi C-375/16),

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud E. Levits (ettekandja), A. Borg Barthet, M. Berger ja F. Biltgen,

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- I. Butin, esindaja: *Rechtsanwalt* L. Rodenbach,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

- Austria valitsus, esindaja: G. Eberhard,
 - Euroopa Komisjon, esindajad: M. Wasmeier ja M. Owsiany-Hornung,
- olles 5. juuli 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlused puudutavad küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a ja artikli 226 punkti 5.
- 2 Taotlused on esitatud kahes kohtuvaidluses, milles esimese pooled on äriühingu RGEX GmbH i.L. likvideerija Rochus Geissel ja Finanzamt Neuss (Neussi maksuamet, Saksamaa), ning teise pooled Finanzamt Bergisch Gladbach (Bergisch Gladbachi maksuamet, Saksamaa) ja Igor Butin ning mis käsitlevad nimetatud asutuste keeldumist lubada maha arvata sisendkäibemaksu, mis on tasutud arvete alusel, kus on märges arvete esitaja aadressi kohta, kuhu saab talle küll posti saata, kuid kus tal puudub majandustegevus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi 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 on talle tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“.

- 4 Selle direktiivi artiklis 178 on sätestatud:

„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;

[...]“.

5 Selle direktiivi artiklis 220 on ette nähtud:

„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.

[...]“.

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 226 on sätestatud:

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

[...]

5) maksukohustuslase ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress;

[...]“.

7 Nõukogu 17. novembri 1986. aasta kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT 1986, L 326, lk 40; ELT eriväljaanne 09/01, lk 129) artiklis 1 on sätestatud, et nimetatud direktiivi kohaselt on „ühenduse territooriumil registreerimata maksukohustuslane“ nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 4 lõikes 1 nimetatud maksukohustuslane, kes ei ole kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560 artikli 3 lõikes 1 nimetatud ajavahemiku jooksul kõnealusel territooriumil omanud ettevõtet või püsiasukohaga allüksust, kus äritehinguid teostatakse, või sellise ettevõtte või püsiasukohaga üksuse puudumise korral omanud alalist elu- või asukohta, ja kes ei ole sellesama ajavahemiku jooksul tarninud kaupu või pakkunud teenuseid artiklis 2 nimetatud liikmesriigis, välja arvatud teatud juhtudel.

Saksa õigus

8 Käibemaksuseadus (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) näeb põhikohtuasjale kohaldatava redaktsiooni §-s 14 ette:

„1. Arve on iga dokument, mille alusel toimub arveldamine tarnitud kauba või muu teenuse eest, olenemata sellest, kuidas seda dokumenti majandustehingutes nimetatakse. Arvete päritolu õigsus ja sisu terviklikkus ning nende loetavus peab olema tagatud. Päritolu õigsus tähendab, et arve esitaja isikusamasus on tuvastatud [...]

[...]

4. Arve peab sisaldama järgmisi andmeid:

1) teenust osutava ettevõtja ja teenuse saaja täielik nimi ja täielik aadress, [...]

[...]“.

9 UStG § 15 lõige 1 näeb ette:

„Ettevõtjal on õigus maha arvata järgmised sisendkäibemaksusummad:

1) käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise maksukohustustlase poolt talle tarnitud kaubalt või muudelt teenuselt. Mahaarvamiseõiguse kasutamiseks peab ettevõtjal olema [UStG] §-de 14 ja 14a kohaselt koostatud arve.“

[...]“.

10 Käibemaksu rakendusmääruse (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) § 31 lõike 2 kohaselt on UStG § 14 lõike 4 esimese lause punktis 1 sätestatud tingimused täidetud, kui arvel esitatud andmete põhjal on võimalik nii kauba võõrandaja või teenuse osutaja kui ka kauba soetaja või teenuse saaja nimi ja aadress selgelt tuvastada.

11 Maksuseadustiku (Abgabenordnung, edaspidi „AO“) § 163 „Maksusumma erandkorras kindlaksmääramine õigluse huvides“ sätestab:

„Maksu võib maksustatava summa hindamisel vähendada või maksustatava väärtuse aluseks olevaid ja seda suurendavaid tegureid eirata, kui maksu kogumine oleks konkreetsel juhul ebaõiglane. Maksukohustustlase nõusolekul võib tulumaksu puhul lubada, et teatavaid maksustatava väärtuse aluseks olevaid tegureid võetakse juhul, kui need maksu suurendavad, maksu kindlaksmääramisel arvesse alles hiljem, ja juhul, kui need maksu vähendavad, siis juba varem. Otsuse maksusumma erandkorras kindlaksmääramise kohta võib teha koos maksu määramisega.“

12 AO §-s 227 on ette nähtud:

„Maksuhaldur võib osaliselt või täielikult loobuda maksunõuetest, kui maksu sissenõudmine oleks konkreetsel juhul ebaõiglane; samadel tingimustel võib juba makstud summad hüvitada või tasaarvestada.“

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-374/16

13 RGEX on osaühing, mis tegeles põhikohtuasjas käsitletal 2008. aastal mootorsõidukite ostu-müügiga. Nimetatud äriühing, mis asutati 2007. aasta detsembris, on alates 2015. aastast likvideerimisel. Äriühingu ainus osanik ja juhataja Rochus Geissel tegutseb sellest alates likvideerijana.

14 2008. aasta käibedeklaratsioonis deklareeris RGEX muu hulgas maksuvabad liidusisesed mootorsõidukite tarded ja mahaarvatava sisendkäibemaksu summas 1 985 443,42 eurot 122 sõiduki soetamisest ettevõtjalt EXTEL GmbH.

15 Neussi maksuameti hinnangul esines RGEXi deklaratsioonis puudusi ning ta määras 31. augusti 2010. aasta otsusega äriühingu 2008. aastal tasumisele kuulunud käibemaksu summa kahe üksikjuhtumi kontrolli käigus saadud andmete põhjal. Maksuamet leidis, et käibemaksuvabana deklareeritud mootorsõidukite tarded Hispaaniasse olid maksustatavad, sest asjaomaseid sõidukeid ei viidud tegelikult Hispaaniasse, vaid müüdi Saksamaal. Lisaks leidis see ametiasutus, et EXTELi väljastatud arvete alusel deklareeritud käibemaksusummad ei kuulunud mahaarvamisele, sest tegemist oli „variettevõtjaga“, mis ei asu arvel märgitud aadressil.

- 16 Pärast seda, kui RGEX oli nimetatud otsust tulemusetult vaidlustanud, esitas ta kaebuse Finanzgericht Düsseldorfile (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa), kes rahuldab kaebuse osas, mis puudutab ühe sõiduki maksustamist, ning jättis kaebuse ülejäänud osas põhjendamata.
- 17 Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus) nimelt tuvastas, et kuigi aadress, mille EXTELI oli oma arvetele märkinud, on tema registrijärgne asukoht, on selle puhul siiski tegu kõigest postkastiaadressiga. Sel aadressil sai EXTELiga ühendust võtta ainult posti teel. Nimetatud äriühingul puudus antud aadressil igasugune äritegevus.
- 18 Viidatud kohus lükkas tagasi väited, mis puudutasid RGEXi väidetavat õiguspärast ootust, et EXTELI väljastatud arvetel märgitud aadress on õige. Õiguspärase ootuse põhimõtet saaks arvesse võtta mitte maksu määramise ajal, vaid olenevalt olukorrast üksnes AO §-de 163 ja 227 kohase õigluse tagamise meetme raames.
- 19 Rochus Geissel, kes tegutseb RGEXi likvideerijana, esitas Finanzgericht Düsseldorfile (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa) otsuse peale apellatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), väites, et „aadress“ UStG § 14 lõike 4 esimese lause punkti 1 ja käibemaksudirektiivi § 226 punkti 5 tähenduses aitab tuvastada arve esitajat ja eeldab üksnes seda, et talle oleks võimalik posti saata.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et liikmesriigi õiguse kohaselt ei ole RGEXil õigust EXTELI esitatud arvete alusel sisendkäibemaksu maha arvata, kuna viimasel puudub arvetel märgitud aadressil majandustegevus. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on samal ajal esitatud kaebuse kohta tehtud otsuses leidnud, et „täielik aadress“ UStG artikli 14 lõike 4 esimese lause punkti 1 tähenduses tähistab seda, et ettevõtja teostab seal oma majandustegevust. Kui liikmesriigi halduseeskirjade kohaselt peaks maksuameti jaoks piisama, kui „aadressi asemel on märgitud“ postikasti aadress või CEDEX postikood, ei ole sellised eeskirjad kohtu jaoks siduvad.
- 21 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas arve, mis on nõutav sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks vastavalt [käibemaksudirektiivi] artikli 168 punktile a koostoimes artikli 178 punktiga a, sisaldab „täielikku aadressi“ nimetatud direktiivi artikli 226 punkti 5 tähenduses, kui arvel, mille kauba võõrandaja või teenuse osutaja on kauba võõrandamise või teenuse osutamise kohta väljastanud, on esitatud aadress, kuhu saab talle küll posti saata, kuid kus tal puudub majandustegevus?
2. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 168 punktiga a koostoimes artikli 178 punktiga a on tõhususe nõuet arvesse võttes vastuolus liikmesriigi praktika, mis võtab kauba või teenuse saaja heausksust selle suhtes, et sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused on täidetud, arvesse ainult väljaspool maksusumma kindlaksmääramise menetlust eraldi läbi viidavas õigluse huvides tehtava otsuse menetluse raames? Kas selles osas on võimalik tugineda nimetatud direktiivi artikli 168 punktile a koostoimes artikli 178 punktiga a?“

Kohtuasi C-375/16

- 22 Igor Butin, kes tegeles Saksamaal aastatel 2009–2011 autode ostu-müügiga, esitas ettevõtjalt Z edasimüümiseks ostetud sõidukite eest tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise eesmärgil arveid. Sõidukid toimetati I. Butini või tema töötajate kätte mõnikord tänaval, kus oli registreeritud Z-i äriühing – kuigi Z sellel aadressil majandustegevusega ei tegelenud –, ja mõnikord mõnes avalikus kohas nagu raudteejaama ees.

- 23 Bergisch Gladbachi maksuamet asus pärast I. Butini käibedeklaratsioonide kontrollimist seisukohale, et Z-i esitatud arvetel märgitud sisendkäibemaks ei ole mahaarvatav, kuna tarnija aadress, mille Z neile arvetele märkis, ei ole õige. Maksuamet tuvastas, et sellel aadressil asus üksnes „postkast“ ja Z-il puudus Saksamaal püsiv tegevuskoht.
- 24 Maksuamet saatis 13. septembril 2013 muudetud käibemaksuteated ajavahemiku 2009–2011 kohta. 1. oktoobri 2013. aasta otsusega jättis ta rahuldamata I. Butini taotluse kohaldada tema suhtes AO §-s 163 ette nähtud maksude kindlaksmääramist õigluse huvides.
- 25 Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus, Saksamaa) rahaldas I. Butini kaebuse, millega viimane vaidlustas Bergisch Gladbachi maksuameti poolt tehtud maksude ümberarvutuse. See kohus asus seisukohale, et „aadressi“ märkimine arvele, nagu on ette nähtud UStG § 14 lõike 4 esimese lause punktis 1, ei tähenda, et sellel aadressil toimub majandustegevus. Lisaks tunnistas see kohus kaebuse põhjendatuks ka teise võimalusena esitatud väite osas, et tuleb kohaldada maksude erandkorras kindlaksmääramist õigluse huvides. Ta tuvastas, et I. Butin tegi kõik, mida temalt võib mõistlikult nõuda, et kontrollida, kas Z on ettevõtja ja kas tema saadetud arvel esitatud andmed on õiged.
- 26 Bergisch Gladbachi maksuamet esitas Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus) otsuse peale apellatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus). Ta leiab eelkõige, et Z esitatud arvetel ei ole märgitud – erinevalt sellest, mida väidab I. Butin – aadressi, kus toimub selle äriühingu majandustegevus, ja kuna I. Butin ei teinud kõike, mida temalt oleks võinud mõistlikult oodata, et veenduda neil arvetel olevate andmete täpsuses, ei peaks talle õigluse tagamise menetluse raames andma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.
- 27 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 226 punkti 5 kohaselt on nõutav, et esitada tuleb maksukohustuslase aadress, kus toimub tema majandustegevus?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav:
- a) kas aadressi esitamiseks vastavalt [käibemaksudirektiivi] artikli 226 punktile 5 piisab postkastiaadressist;
- b) millise aadressi peab arvele märkima maksukohustuslane, kellel on ettevõtte (nt internetikaubanduse puhul), millel puudub äripind?
3. Kas juhul, kui arve vorminõuded vastavalt [käibemaksudirektiivi] artiklile 226 ei ole täidetud, tuleb maksukohustuslasele sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus anda alati ka siis, kui tegemist ei ole maksudest kõrvalehoidumisega või kui maksukohustuslane ei teadnud ega saanud teada, et asjaomane tehing on seotud pettusega, või eeldab õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte sellisel juhul, et maksukohustuslane on teinud kõik, mida temalt võib mõistlikult nõuda, et kontrollida arvel esitatud andmete õigsust?“

Menetlus Euroopa Kohtus

- 28 Euroopa Kohtu presidendi 22. juuli 2016. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-374/16 ja C-375/16 kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ning kohtuotsuse tegemiseks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Kohtuasjas C-374/16 esitatud esimene küsimus ning kohtuasjas C-375/16 esitatud esimene ja teine küsimus

- 29 Kohtuasjas C-374/16 esitatud esimese küsimusega ning kohtuasjas C-375/16 esitatud esimese ja teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a koostoimes artikli 226 punktiga 5 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt peab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks olema arvele märgitud aadress, kus toimub arve esitaja majandustegevus.
- 30 Kõigepealt tuleb meenutada, et vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 178 punktile a peab maksukohustuslasel olema mahaarvamiseõiguse kasutamiseks selle direktiivi artiklite 220–236 ja 238–240 kohaselt koostatud arve.
- 31 Direktiivi artiklis 226 on loetletud andmed, mis tuleb arvele märkida. Selle artikli punktis 5 on nimelt ette nähtud kohustus märkida maksukohustuslase ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress.
- 32 Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb liidu õiguse sätte tõlgendamisel arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärke, mille osaks säte on (vt selle kohta kohtuotsused, 3.12.2009, Yaesu Europe, C-433/08, EU:C:2009:750, punkt 24, ja 6.7.2017, Air Berlin, C-290/16, EU:C:2017:523, punkt 22).
- 33 Esiteks tuleb käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 5 kohta märkida, et selle sätte erinevates keeleversioonides esineb lahknevusi. Mõnedes keeltes, nagu hispaania, inglise, prantsuse või läti keeles, on see säte sõnastatud vastavalt „nombre completo y la dirección“, „the full name and address“, „nom complet et l'adresse“ või „pilns vārds vai nosaukums un adrese“, samas näevad teised keeled, nagu saksa või itaalia versioon, ette kohustuse märkida „vollständigen Namen und die vollständige Anschrift“ või „nome e l'indirizzo completo“.
- 34 Samas ei anna omadussõna „täielik“ puudumine või esinemine selle nõude sõnastuses selgust osas, kas arvele märgitud aadress peab vastama aadressile, kus toimub arve esitaja majandustegevus.
- 35 Lisaks tuleb märkida, et üldmõiste „aadress“ tähendus on lai. Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 36, hõlmab see mõiste tavatähenduses aadressi, kaasa arvatud „postkastiaadressi“, tingimusel et sellel saab asjaomase isikuga tegelikult ühendust võtta.
- 36 Lisaks täpsustab käibemaksudirektiivi artikkel 226, et ilma et see piiraks selle direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artikli 220 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes seal viidatud teave (vt selle kohta kohtuotsus, 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 25).
- 37 Sellest tuleneb, et viidatud andmeid puudutavaid kohustusi tuleb tõlgendada sõna-sõnalt ehk nii, et liikmesriikidel ei ole võimalik ette näha rangemaid kohustusi kui need, mille näeb ette käibemaksudirektiiv.
- 38 Sellest tulenevalt ei või liikmesriigid siduda käibemaksu mahaarvamise õigust selliste arvete sisu käsitlevate tingimustega, mida ei ole käibemaksudirektiivis sõnaselgelt ette nähtud (kohtuotsus, 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 25).

- 39 Teiseks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 226 konteksti, siis tuleb meenutada, et käibemaksu mahaarvamise õigust ei või põhimõtteliselt piirata (vt selle kohta kohtuotsus, 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 37).
- 40 Euroopa Kohus on selle kohta sedastanud, et käibemaksudirektiivi artiklis 226 ette nähtud andmeid sisaldava arve omamine kujutab endast käibemaksu mahaarvamise õiguse vormilist tingimust. Käibemaksu mahaarvamise õigus antakse aga siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõne vorminõude täitmata (vt selle kohta kohtuotsus, 15.9.2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika). Järelikult ei saa arve esitaja aadressi märkimise üksikasjalikud eeskirjad olla käibemaksu mahaarvamise õiguse saamisel määravaks.
- 41 Kolmandaks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 226 teleoloogilist tõlgendamist, siis on arvel kohustuslikult esitatavate andmete eesmärk võimaldada maksuhalduril kontrollida, kas tasumisele kuuluv maks on tasutud, ja vajaduse korral, kas esineb õigus käibemaks maha arvata (vt selle kohta kohtuotsus, 15.9.2016, Barlis 06 – Inverimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 27).
- 42 Nagu kohtujurist märgib oma ettepaneku punktides 40 ja 41, on arve esitaja aadressi, nime ja käibemaksukohustuslase numbriga märkimise mõte seostada konkreetne majanduslik tehing konkreetse ettevõtjaga ehk arve esitajaga. Arve esitaja isiku tuvastamine on maksuhaldurite jaoks oluline selleks, et nad saaksid kontrollida, kas käibemaksu summa, mida maha arvatakse, on deklareeritud ja tasutud. Maksukohustuslasele annab see tuvastamine aga võimaluse kontrollida, kas asjaomase arve esitaja on käibemaksunormide tähenduses maksukohustuslane.
- 43 Selle kohta tuleb märkida, et kauba tarnija või teenuste osutaja käibemaksukohustuslase number on eespool nimetatud tuvastamise huvides oluline teave. Seda numbrit saab maksuhaldur hõlpsasti kontrollida.
- 44 Kohtujurist märkis oma ettepaneku punktis 43 lisaks, et ettevõtjad peavad käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga saamiseks läbima registreerimisprotsessi, kus nad peavad esitama käibemaksu registreerimisvormi ja lisama sellele asjakohased dokumendid.
- 45 Sellest nähtub, et arvele selle esitaja aadressi koos tema nime ja käibemaksukohustuslase numbriga märkimise eesmärk on see isik tuvastada ja võimaldada maksuhalduril teostada käesoleva kohtuotsuse punktis 41 nimetatud kontrolli.
- 46 Siinkohal tuleks rõhutada ka seda, et Euroopa Kohtu otsuse järgi on mahaarvamissüsteemi eesmärk ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada (vt eelkõige kohtuotsused, 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 17, ja 14.6.2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 34). Ent selle süsteemi eesmärkide saavutamiseks ei ole vaja näha ette kohustust märkida arvele selle asukoha aadress, kus toimub arve esitaja majandustegevus.
- 47 Antud tõlgendust kinnitab ka 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), milles Euroopa Kohus leidis, et sisendkäibemaksu on võimalik maha arvata ka selliste arvete alusel, mille on koostanud äriühing, keda liikmesriigi kohus peab fiktiivseks ettevõtjaks. Olgugi et liikmesriigi kohus tuvastas, et äriühingu poolt registrijärgse asukohana osutatud hoone oli lagunenu seisukorras, leidis Euroopa Kohus, et asjaolu, et nimetatud äriühingu asukohas majandustegevust ei toimu, ei välista sellise tegevuse toimumist mõnes muus kohas peale registrijärgse asukoha (vt selle kohta kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 35), eelkõige siis, kui majandustegevus toimub kaugtöö korras, uusi infotehnoloogilisi vahendeid kasutades.

- 48 Lisaks, erinevalt sellest, mida väidavad Saksamaa ja Austria valitsus, ei ole Euroopa Kohus oma järeldustega 28. juuni 2007. aasta otsuses Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397) kummutanud asjaolu, et käibemaksu mahaarvamiseks ei ole nõutav maksukohustuslase majandustegevuse toimumine arvel märgitud aadressil. Mõistete „ettevõtte asukoht“ ja „püsiv tegevuskoht“ kolmeteistkümnenda direktiivi 86/560 mõttes ulatuse analüüs ei ole käibemaksudirektiivi artikli 226 lõikes 5 kasutatud mõiste „aadress“ tähenduse määratlemisel asjakohane.
- 49 Sellest tuleneb, et selleks, et kaupade või teenuste saajal oleks õigus käibemaksu maha arvata, ei ole vaja, et tarnija majandustegevus toimuks tema esitatud arvel märgitud aadressil.
- 50 Seega tuleb kohtuasjas C-374/16 esitatud esimesele küsimusele ja kohtuasjas C-375/16 esitatud esimesele ja teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a koostoimes artikli 226 punktiga 5 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt peab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks olema arvele märgitud aadress, kus toimub arve esitaja majandustegevus.

Kohtuasjas C-374/16 esitatud teine küsimus ja kohtuasjas C-375/16 esitatud kolmas küsimus

- 51 Võttes arvesse kohtuasjas C-374/16 esitatud esimesele küsimusele ja kohtuasjas C-375/16 esitatud esimesele ja teisele küsimusele antud vastust, ei ole kohtuasjas C-374/16 esitatud teisele küsimusele ja kohtuasjas C-375/16 esitatud kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

- 52 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 168 punkti a ja artikli 178 punkti a koostoimes artikli 226 punktiga 5 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt peab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks olema arvele märgitud aadress, kus toimub arve esitaja majandustegevus.

Allkirjad