



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

31. jaanuar 2013*

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

Kohtuasjas C-642/11,

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

Stroy trans EOOD

versus

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno
upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

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

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie
na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: S. Zlateva,
- Bulgaaria valitsus, esindajad: T. Ivanov ja D. Drambozova,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja D. Roussanov,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

otsuse

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

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktide a ja c kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarned ja teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 4 Selle direktiivi artikkel 62 sätestab:
„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:
 - 1) „maksustatav teokoosseis” – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;
 - 2) „käibemaksu sissenõutavus” – maksuhalduril teatud hetkel tekkinud seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.”
- 5 Nimetatud direktiivi artikli 63 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.
- 6 Direktiivi 2006/112 artikkel 167 sätestab, et „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal”.
- 7 Kõnealuse direktiivi artikli 168 punktis a on sätestatud:
„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”.
- 8 Nimetatud direktiivi artikkel 178 sätestab:
„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;

[...]

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

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

Bulgaaria õigus

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

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

- 12 ZDDS artikli 85 kohaselt tasub käibemaksu iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.

- 13 ZDDS artikli 113 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„(1) Iga maksukohustuslane, kes teeb kaubatarne, osutab teenuse või saab tarne tegemiseks või teenuse osutamiseks ettemakse, esitab selle tehingu kohta vastava arve [...]”

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

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

- 15 ZDDS artikkel 116 näeb ette:

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

[...]

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

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

1. tühistamise alus;
2. tühistatava dokumendi number ja kuupäev;
3. väljastatud uue dokumendi number ja kuupäev;
4. nende isikute allkirjad, kes allkirjastasid protokoll, mis sisaldab järgmist:

[...]

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 16 Stroy trans on registreeritud käibemaksukohustuslasena ZDDS mõttes ning tema majandustegevuseks on kaupade maanteevedu ja mehhaniseeritud teenuste osutamine erivarustuse abil. Nimetatud äriühing arvas 2009. aastal maha sisendkäibemaksu, mille ta oli tasunud erinevate arvete alusel, mille talle esitasid diislikütuse tarne eest äriühingud Hadzhi 98 EOOD ja Dieseltrans-73 EOOD (edaspidi „Dieseltrans-73”).
- 17 Maksuhaldur viis nimetatud kahes äriühingus ja nende äriühingute tarnijate juures läbi revisjonid. Revisjonide käigus esitati hulk nõutud dokumente.
- 18 Revisjoni tulemusel leidis maksuhaldur, et esitatud dokumendid ei võimalda jälgida kütuse liikumisteede ja kõnealuste arvetega seotud kaubatarnet ei ole tegelikult toimunud, mistõttu ei ole täidetud tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimiseks vajalikud tingimused. Maksuhaldur saatis seetõttu Stroy transile maksu korrigeerimise teate, milles keeldus lubamast arvata maha käibemaksu summas 42 759,22 Bulgaaria leevi ning määras viivituseintressid (edaspidi „vaidlusalune maksu korrigeerimise teade”).
- 19 Pärast seda, kui Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite nimetatud vaidlustatud maksu korrigeerimise teate 28. veebruari 2011. aasta otsusega kinnitas, esitas Stroy trans Administrativen sad Varnale kaebuse, väites et tarned, mille kohta kõnealused arved esitati, on tegelikult toimunud ja seetõttu ei olnud mahaarvamiseõiguse andmisest keeldumine põhjendatud.
- 20 Põhikohtuasja menetluses lubati kasutada taotletud raamatupidamise ekspertiisi aruannet, mille kohaselt olid Dieseltrans-73 raamatupidamisdokumentidest lähtudes iga müügitehingu puhul müüdü kütusekogused kättesaadavad.
- 21 Lisaks esitas Stroy trans oma tarnija Dieseltrans-73 kohta koostatud revisjoniakti ja viimasele saadetud maksu korrigeerimise teate, mis oli koostatud enne vaidlustatud maksu korrigeerimise teadet. Esitatud dokumentidest nähtuvalt ei lubatud Dieseltrans-73-l kütuse ostmisel tasutud sisendkäibemaksu maha arvata osaliselt seetõttu, et vastavad müüjad ei olnud esitanud tõendeid, mistõttu oli alust arvata, et Dieseltrans-73-le tarnet ei tehtud, ja osaliselt põhjusel, et esitamata jäeti ostude originaalarved. Seevastu Dieseltrans-73 poolt kütuse müügi kohta deklareeritud käibemaksu osas leiti, et „revisjoni käigus ei leitud põhjust tehtud tarnete maksustatava väärtuse ja arvel märgitud käibemaksu korrigeerimiseks”.
- 22 Stroy trans väidab, et nende tarnete tegelikku toimumist, millele ta mahaarvamiseõiguse saamiseks tugineb, tõendab tema tarnijale Dieseltrans-73 saadetud maksu korrigeerimise teade, kuna maksuhaldur ei ole selles teates nimetatud tarnija deklareeritud käibemaksu korrigeerinud.
- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on Varhoven administrativen sadi (kõrgeim halduskohus) kohtupraktika ebaühtlane osas, mis puudutab tarne tegeliku toimumise tõendamist sellise maksu korrigeerimise teate alusel, mis on saadetud selle maksukohustuslase tarnijale, kes soovib mahaarvamiseõigust kasutada. Osa nimetatud kohtu kodadest leiab, et niisugune teade kujutab endast vaid ühte tõendit muude tõendite hulgas ja sellest üksi ei piisa tarne tegeliku toimumise tõendamiseks. Teiste kodade arvates tähendab asjaolu, et niisuguse teatega ei ole tarnija esitatud arvet üldse korrigeeritud, seda, et maksuhaldur ise on väljastanud ametliku dokumendi, mis tõendab, et tehing on tegelikult toimunud ja et sellega seotud käibemaks on arvele nõuetekohaselt märgitud.
- 24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et tema tõlgendab ZDDS artiklit 85, millega võeti siseriiklikku õigusse üle direktiivi 2006/112 artikkel 203, nii, et see näeb ette arvel märgitud käibemaksu sissenõudmise konkreetse viisi, olenemata sellest, kas arve ja sellel märgitud käibemaks on põhjendatud või mitte. Lisaks ta leiab, et siseriiklikud õigusnormid, mis sätestavad, et arveid peab

korrigeerima ja tühistama nende väljastaja, kuid ei sätesta seda, et neid võib korrigeerida maksuhaldur, tähendavad, et arvel märgitud käibemaksu tuleb tasuda arve väljastajal ning kontrolliasutus ei või seda korrigeerida.

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

„1. Kas direktiivi [2006/112] artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et isiku poolt arvele märgitud käibemaks kuulub tasumisele olenemata sellest, kas käibemaksu arvele märkimine oli põhjendatud või mitte (tarne või teenus puudus või makset ei tehtud), ja nii, et ZDDS kohaldamist kontrollivatel asutustel ei ole tulenevalt siseriiklikust õigusnormist, mille kohaselt võib arvet korrigeerida vaid arve väljastaja, õigust isiku poolt arvele märgitud käibemaksu korrigeerida?

2 Kas neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet rikub haldustava ja kohtupraktika, mille kohaselt keeldutakse ühele poolele (arve saaja) maksu korrigeerimise otsusega sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest, samal ajal kui teise poole (arve väljastaja) osas jäetakse arvel näidatud käibemaks – nimetatud maksu korrigeerimise teatega – korrigeerimata, ja seda nimelt järgmistel juhtudel:

- arve väljastaja ei ole tema juures toimunud revisjoni käigus esitanud dokumente;
- arve väljastaja esitas revisjoni käigus dokumendid, kuid tema tarnijad jätsid asjaomased tõendid esitamata või ei ole esitatud tõendite põhjal võimalik tuvastada kaubatarne või teenuse osutamise tegelikku toimumist;
- arvete väljastaja juures tehtud revisjoni käigus ei kontrollitud kõnealuseid tarneahela osaks olnud tarneid?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et isiku poolt arvele märgitud käibemaksu tuleb sellel isikul tasuda sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus, ja kas pelgalt asjaolust, et maksuhaldur ei ole korrigerinud selle arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teates viimase deklareeritud käibemaksu, saab järeldada, et see maksuhaldur tunnistas nimetatud arve vastavust tegeliku maksustatava tehinguga.

27 Esmalt tuleb märkida, et nimetatud küsimus, mis puudutab arve väljastaja maksuvõlga maksuhalduri ees, on tekkinud nimetatud maksuhalduri ja vaidlusaluste arvete saaja vahelise vaidluse raames. See vaidlus puudutab viimase õigust arvata maha esitatud arvetel märgitud käibemaks, mida tal ei lubatud kasutada põhjusel, et need arved ei vasta tegelikele maksustatavatele tehingutele, kusjuures maksukohustuslane on selle asjaolu on vaidlustanud.

28 Nimetatud vaidluse raames, milles vaidlusaluste arvete väljastaja ei ole menetlusosaline, on viimase kohustused maksuhalduri ees üksnes kaudse tähtsusega, kuivõrd sellele arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teade esitati tõendina maksustatavate tehingute tegeliku toimumise kohta.

29 Enne direktiivi 2006/112 artiklit 203 kehtinud sätte kohta, milleks on nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT

eriväljaanne 09/01, lk 23) (muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160)) artikli 21 lõike 1 punkt c, on Euroopa Kohus otsustanud, et selle sätte kohaselt on mis tahes isik, kes märgib arvele või seda asendavale dokumendile käibemaksu, kohustatud seda maksu tasuma. Nende isikute kohustus tasuda arvele märgitud käibemaksu ei sõltu kohustusest tasuda käibemaksu käibemaksuga maksustatava tehingu alusel (vt 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-566/07: Stadeco, EKL 2009, lk I-5295, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 30 Direktiivi 2006/112 artiklite 167 ja 63 kohaselt on arvele märgitud käibemaksu mahaarvamise õigus üldreeglina seotud maksustatava tehingu tegeliku toimumisega (vt 26. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-536/03: António Jorge, EKL 2005, lk I-4463, punktid 24 ja 25) ning see õigus ei laiene maksule, mis kuulub tasumisele selle direktiivi artikli 203 alusel üksnes seetõttu, et see on arvele märgitud (vt eelkõige 13. detsembri 1989. aasta otsus kohtuasjas C-342/87: Genius, EKL 1989, lk 4227, punktid 13 ja 19, ning 15. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-35/05: Reemtsma Cigarettenfabriken, EKL 2007, lk I-2425, punkt 23).
- 31 Samas ei ole maksutulude saamata jäämise oht põhimõtteliselt täielikult välistatud, kuna sellise arve saaja, millele käibemaks on alusetult märgitud, võib seda arvet direktiivi 2006/112 artikli 178 punktil a alusel nimetatud eesmärgil kasutada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Stadeco, punkt 29).
- 32 Neil asjaoludel on selle direktiivi artiklis 203 sätestatud kohustuse eesmärk ära hoida maksutulude saamata jäämise ohtu, mis võiks ohustada nimetatud direktiivi artiklites 167 jj sätestatud mahaarvamisoigust (vt eespool viidatud kohtuotsus Stadeco, punkt 28).
- 33 Seda eesmärki arvesse võttes piirdub nimetatud kohustus liikmesriikide jaoks võimalusega näha oma siseriiklikus õiguskorras ette kogu alusetult arvele märgitud maksu korrigeerimine, kui arve väljastaja tõendab oma heauskust või kui ta mõistliku aja jooksul on täielikult kõrvaldanud maksutulude saamata jäämise ohu (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Genius, punkt 18; 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth ja Strobel, EKL 2000, lk I-6973, punktid 56–61 ja punkt 63, ning 6. novembri 2003. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-78/02-C-80/02: Karageorgou jt, EKL 2003, lk I-13295, punkt 50).
- 34 Võttes esiteks arvesse nimetatud korrigeerimise võimalust ja teiseks ohtu, et arvet, millele on käibemaks märgitud alusetult, kasutatakse mahaarvamisoiguse kasutamiseks, ei saa direktiivi 2006/112 artiklis 203 sätestatud võimalust vaadelda nii, et maksu tasumine on käsitatav karistusena.
- 35 Lisaks tuleneb eelnevast, et kuivõrd arve väljastaja ei tugine ühele käesoleva kohtuotsuse punktis 33 meenutatud võimalustest, mis võimaldavad alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimist, ei ole maksuhaldur kohustatud nimetatud arve väljastaja revideerimisel kontrollima, kas arvele märgitud ja deklareeritud käibemaks vastab selle arve väljastaja poolt tegelikult tehtud maksustatavatele tehingutele.
- 36 Seega, kui selline kontrollimise kohustus puudub, ei saa järeldada pelgalt asjaolust, et maksuhaldur ei ole korrigeerinud arve väljastaja deklareeritud käibemaksu, et maksuhaldur on tunnistanud viimase väljastatud arvete vastavust tegelikult tehtud maksustatavatele tehingutele.
- 37 Samas ei välista liidu õigus pädeva maksuhalduri jaoks võimalust kontrollida nende tehingute tegelikku toimumist, mille kohta maksukohustuslane on esitanud arve, ja vajadusel korrigeerida maksukohustuslase deklaratsioonide kohast maksuvõlga. Sellise kontrolli tulemus kujutab endast – nagu ka arve väljastaja poolt arvele märgitud käibemaksu deklareerimine ja maksmine – asjaolu, mida siseriiklikul kohtul tuleb arvesse võtta selle hindamisel, kas tegu oli sellise maksustatava tehinguga, mis annab konkreetsel juhul arve saajale mahaarvamisoiguse.

38 Arvestades eelnevaid kaalutlusi, tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et:

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

Teine küsimus

- 39 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teise küsimusega sisuliselt seda, kas neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui arve saajal ei lubata kasutada õigust arvata maha sisendkäibemaksu, olgugi et selle arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teates ei ole viimase deklareeritud käibemaksu korrigeeritud.
- 40 Niisiis on tõstatatud küsimus, kas liidu õiguse kohaselt on nõutav, et kaubatarne või teenuse osutamise tegelikku toimumist hinnatakse arve väljastaja ja arve saaja seisukohalt ühtemoodi.
- 41 Mis puudutab seda, kuidas käsitada käibemaksu olukorras, kus see märgiti arvele alusetult, kuna tegu ei olnud maksustatava tehinguga, siis tuleneb direktiivist 2006/112, et kahte asjaomast ettevõtjat ei kohelda tingimata ühtemoodi, kui arve väljastaja ei ole seda arvet korrigeerinud, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 29–33.
- 42 Esiteks on arve väljastaja kohustatud vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 203 tasuma sellele arvele märgitud käibemaksu ka siis, kui tegu ei olnud maksustatava tehinguga. Teiseks piirdub arve saaja mahaarvamisoiguse kasutamine vastavalt selle direktiivi artiklitele 63 ja 167 üksnes maksuga, mis vastab käibemaksuga maksustatavale tehingule.
- 43 Sellises olukorras on neutraalse maksustamise põhimõttest kinnipidamine tagatud liikmesriikidele antud võimalusega, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 33, korrigeerida kogu alusetult arvele märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust või kui ta on õigeaegselt täielikult kõrvaldanud maksutulude saamata jäämise ohu.
- 44 Sellest järeldub, et neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus see, kui arve saajal ei lubata kasutada õigust arvata maha sisendkäibemaksu olukorras, kus maksustatavat tehingut ei toimunud, olgugi et arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teates ei ole viimase deklareeritud käibemaksu korrigeeritud.
- 45 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, siis põhikohtuasjas tuletas maksuhaldur maksustatava tarne puudumise eelkõige asjaolust, et tarnija või tema tarnijad ei esitanud revisjoni käigus kõiki nõutud dokumente. Kuna kaebaja on selle järelduse vaidlustanud, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul seda kontrollida, andes vastavalt siseriikliku õiguse tõendamisreeglitele üldise hinnangu kõikidele põhikohtuasja faktilistele asjaoludele (vt analoogia alusel 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-273/11: Mecsek-Gabona, punkt 53, ja 6. detsembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-285/11: Bonik, punkt 32).
- 46 Selles osas tuleb meenutada, et maksudest kõrvalhoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on direktiivi 2006/112 üldtunnustatud eesmärk, mille saavutamist selle direktiiviga julgustatakse, ja õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või

kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punktid 68 ja 71; 21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-80/11 ja C-142/11: Mahagében ja Dávid, punkt 41, ning eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punktid 35 ja 36).

- 47 Seetõttu on siseriiklike ametiasutuste ja kohtute pädevuses keelduda mahaarvamisõiguse lubamisest, kui objektiivselt on tuvastatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt selle kohta 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punkt 55; eespool viidatud kohtuotsused Mahagében ja Dávid, punkt 42, ja Bonik, punkt 37).
- 48 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole aga direktiivis 2006/112 ette nähtud mahaarvamisõiguse korraga kooskõlas see, kui mahaarvamisõigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega võinud teada, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut, on seotud käibemaksupettusega (vt eelkõige 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punktid 52 ja 55; eespool viidatud kohtuotsused Kittel ja Recolta Recycling, punktid 45, 46 ja 60; Mahagében ja Dávid, punkt 47, ning Bonik, punkt 41).
- 49 Lisaks on Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuse Mahagében ja Dávid punktides 61–65 otsustanud, et maksuhaldur ei või üldiselt nõuda käibemaksu mahaarvamisõigust taotlevalt maksukohustuslaselt esiteks seda, et ta teeks kindlaks, kas nende kaupade või selle teenuse kohta, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, esitatud arve väljastanud isik on maksukohustuslane, et tal on olemas asjaomane kaup ja tal on võimalik seda kaupa tarnida ning et ta on täitnud oma kohustuse tehingud deklareerida ja käibemaksu tasuda, tagamaks, et teised ettevõtjad ei ole eelnevalt toime pannud rikkumisi või pettust, või teiseks seda, et tal on olemas selle kohta dokumendid.
- 50 Sellest tuleneb, et siseriiklik kohus, kellel on palutud tuvastada, kas konkreetsel juhul on tegu maksustatava tehingu puudumisega, ja kelle menetluses tugines maksuhaldur asjaolule, et arve väljastaja või üks tema tarnija on toime pannud selliseid rikkumisi nagu puudused raamatupidamisdokumentides, peab tagama, et tõendusmaterjali hindamine ei viiks selleni, et käesoleva kohtuotsuse punktis 48 meenutatud kohtupraktika mõte muutub sisutühjaks, ega kohustaks arve saajat kaudselt teist lepingupoolt kontrollima, mis põhimõtteliselt ei ole tema ülesanne.
- 51 Kui sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tuleneb mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine direktiivi 2006/112 kohaldamisest, mis võtab arvesse käesoleva kohtuotsuse punktides 47–50 tulenevaid nõudeid, ei viita miski võimalusele eeldada, et selline keeldumine on vastuolus proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega.
- 52 Arvestades eelnevaid kaalutlusi, tuleb teisele küsimusele vastata, et neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui arve saajal ei lubata kasutada õigust arvata maha sisendkäibemaksu, olgugi et selle arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teates ei ole viimase deklareeritud käibemaksu korrigeeritud. Kui aga, võttes arvesse pettust või rikkumisi, mille on toime pannud arve väljastaja või mis on toime pandud enne selle tehingu toimumist, millele ta mahaarvamisõiguse saamiseks tugineb, leitakse, et see tehing ei ole tegelikult toimunud, tuleb tuvastada, võttes arvesse objektiivseid tõendeid ja nõudmata arve saajalt, et ta viiks läbi selliseid kontrollid, mida ei ole kohustatud tegema, kas arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et nimetatud tehing oli seotud käibemaksupettusega – asjaolu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et:
 - isik, kes märgib arvele käibemaksu, on kohustatud seda tasuma sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus;
 - pelgalt asjaolust, et maksuhaldur ei ole korrigeerinud selle arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teates viimase deklareeritud käibemaksu, ei saa järeldada, et see maksuhaldur tunnistas nimetatud arve vastavust tegeliku maksustatava tehinguga.
2. Neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus see, kui arve saajal ei lubata kasutada õigust arvata maha sisendkäibemaksu, olgugi et selle arve väljastajale saadetud maksu korrigeerimise teates ei ole viimase deklareeritud käibemaksu korrigeeritud. Kui aga, võttes arvesse pettust või rikkumisi, mille on toime pannud arve väljastaja või mis on toime pandud enne selle tehingu toimumist, millele ta mahaarvamisoiguse saamiseks tugineb, leitakse, et see tehing ei ole tegelikult toimunud, tuleb tuvastada, võttes arvesse objektiivseid tõendeid ja nõudmata arve saajalt, et ta viiks läbi selliseid kontrole, mida ei ole kohustatud tegema, kas arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et nimetatud tehing oli seotud käibemaksupettusega – asjaolu, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Allkirjad