



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

21. juuni 2012*

Maksustamine — Käibemaks — Kuues direktiiv — Direktiiv 2006/112/EÜ — Mahaarvamisõigus — Teostamise tingimused — Artikkel 273 — Siseriiklikud meetmed maksupettusega võitlemiseks — Siseriikliku maksuhalduri meetmed — Keeld kasutada mahaarvamisõigust juhul, kui kauba või teenuste eest, millega seoses mahaarvamisõigust taotletakse, esitatud arve väljastaja on toime pannud rikkumise — Tõendamiskoormis — Maksukohustuslase kohustus tagada, et arve väljastanud isik tegutseb õiguspäraselt ja selle tõendamise kohustus

Liidetud kohtuasjades C-80/11 ja C-142/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Baranya Megyei Bírósági (Ungari) ja Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bírósági (Ungari) 9. veebruari ja 9. märtsi 2011. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 22. veebruaril ja 23. märtsil 2011, menetluses

Mahagében kft

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11),

ja

Péter Dávid

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11),

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud J. Malenovský, E. Juhász, G. Arestis ja T. von Danwitz (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 15. märtsi 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Ungari valitsus, esindajad: M. Fehér, K. Szíjjártó ja K. Veres,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Centeno Huerta,
- Ühendkuningriigi valitsus, *barrister* P. Moser,

* Kohtumenetluse keel: ungari.

— Euroopa Komisjon, esindajad: V. Bottka, A. Sipos ja C. Soulay,

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

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendat direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/115/EÜ (EÜT 2002, L 15, lk 24; ELT eriväljaanne 09/01, lk 338, edaspidi „kuues direktiiv”) ja nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 347, lk 1).
- 2 Taotlused on esitatud esiteks Mahagében kft (edaspidi Mahagében) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Dél-Dunántúli piirkonna maksuamet) vahelises kohtuvaidluses ning teiseks P. Dávidi ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Észak-Alföldi piirkonna maksuamet) vahelises kohtuvaidluses seoses maksuhalduri keeldumisega maha arvata kahtlaseks peetavatelt tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artiklitega 411 ja 413 on käibemaksu käsitlevad liidu õigusnormid, eeskätt kuues direktiiv alates 1. jaanuarist 2007 kehtetuks tunnistatud ja asendatud. Direktiivi 2006/112 põhjenduste 1 ja 3 kohaselt oli kuuenda direktiivi uuesti sõnastamine vajalik selleks, et esitada käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusakte ühtlustavad sätted selgelt ja otstarbekalt, uuesti struktureeritult ja sõnastatult, ilma et see tooks põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi. Seega on direktiivi 2006/112 sätted sisuliselt identsed kuuenda direktiivi vastavate sätetega.
- 4 Vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktidele a ja c, mis sisuliselt kordavad kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 sõnastust, maksustatakse käibemaksuga kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 5 Direktiivi 2006/112 artikkel 167, mis on sõnastatud identselt kuuenda direktiivi artikli 17 lõikega 1, sätestab, et „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal”.
- 6 Direktiivi 2006/112 artikli 168 punkt a, mis on sõnastatud sisuliselt identselt kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktiga a, viimati nimetatud direktiivi artikli 28f lõikest 1 tulenevas redaktsioonis, 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.”

- 7 Direktiivi 2006/112 artikkel 178, mis sisaldub X jaotise 4. peatükis „Mahaarvamisõiguse kasutamise kord”, 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;

[...]”.

- 8 See säte vastab kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punktile a selle direktiivi artikli 28f punktist 2 tulenevas redaktsioonis, mis viitab nimetatud direktiivi artikli 22 lõikes 3, direktiivi artiklist 28h tulenevad versioonis, kehtestatud nõuetele.
- 9 Vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 220 punktile 1, mis sisuliselt kordab kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punkti a sõnastust, viimati nimetatud direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis, peab iga maksukohustuslane tagama, et arve oleks väljastatud tema enda, soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt järgmistel juhtudel: kaubatarned ja teenuste osutamine teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule.
- 10 Direktiivi 2006/112 artikkel 226 kordab sisuliselt kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 punkti b sõnastust, viimati nimetatud direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis, ja loetleb, millised andmed tuleb – ilma et see piiraks direktiivi 2006/112 erisätete kohaldamist – artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada.
- 11 Direktiivi 2006/112 artikkel 273, mille sõnastus on sisuliselt identne kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 8 sõnastusega, sätestab viimati nimetatud direktiivi artiklist 28h tulenevas redaktsioonis:

„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.”

Ungari õigus

- 12 1992. aasta käibemaksuseaduse nr LXXIV (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128 (XII.19.), edaspidi „käibemaksuseadus”) § 32 lõike 1 punkt a näeb ette, et maksukohustuslasel on õigus arvata tasumisele kuuluvast maksusummast maha selle maksu summa, mis tuleb tasuda teisel maksukohustuslasel kauba tarnimisel või teenuse osutamisel.
- 13 Selle seaduse § 34 lõige 1 sätestab: „[m]aksu mahaarvamise õigust võib teostada üksnes maksukohustuslane, kellel tuleb maksu tasuda, kes peab raamatupidamisarvestust osaliselt ühekordse kirjendamise või osaliselt kahekordse kirjendamise meetodi kohaselt”.
- 14 Selle seaduse § 35 lõike 1 punkti a kohaselt võib mahaarvamisõigust kasutada – välja arvatud juhul, kui maksuseaduses on teisiti ette nähtud – üksnes sisendkäibemaksu summat tõendavate autentsete dokumentide alusel. Sellised dokumendid on arved, lihtsustatud arved ja maksukohustuslase nimel arve asemel väljastatud dokumendid.

15 Käibemaksuseaduse § 44 lõige 5 sätestab:

„Arve väljastaja vastutab arvel või lihtsustatud arvel esitatud andmete õigsuse eest. Sellise maksukohustuslase maksualaseid õigusi, kes on tõendavas dokumendis esitatud tellijana, ei tohi riivata juhul, kui ta võttis maksustatava teokoosseisu osas kõik vajalikud ettevaatusabinõud, arvestades kauba tarnimise või teenuse osutamise konkreetsete asjaoludega.”

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-80/11

- 16 Äriühing Mahagében sõlmis 1. juunil 2007 Rómahegy-Kert kft-ga (edaspidi „RK”) lepingu töötlemata akaatsiatüvede tarneks ajavahemikus 1. juunist kuni 31. detsembrini 2007. Selles ajavahemikus väljastas RK Mahagébenile 16 arvet erinevas koguses akaatsiatüvede tarnete kohta. Kuuele neist arvetest oli lisas märgitud saatedokumendi number. RK lisas kõik need arved oma maksudeklaratsioonile, kinnitades, et tarded toimusid, ja tasus pärast tarnete toimumist käibemaksu. Ka Mahagében lisas need arved oma maksudeklaratsioonile ja arvas käibemaksu maha. RK-lt ostetud akaatsiatüvede kogus oli märgitud Mahagébeni laovarude hulgas ja viimane müüs need edasi erinevatele ettevõtjatele.
- 17 RK müügi ja tarnete kontrollimise käigus jõudis maksuhaldur järeldusele, et RK-l ei ole akaatsiatüvede varu ja et 2007. aastal ostetud akaatsiatüvede kogus ei ole piisav selleks, et teha Mahagébenile arvetel märgitud tarneid. Kuigi mõlemad lepingupooled olid kontrolli käigus kinnitanud, et nad ei ole alles hoidnud saatelehti, esitas Mahagében maksuhaldurile hiljem koopiaid 22 saatelehest, et tõendada kõne all olevate tehingute toimumist.
- 18 Maksuhaldur leidis 1. juuni 2010. aasta otsuses, et Mahagébenil on maksuvõlg ning kohustas teda ka tasuma trahvi ja viivitusintressi, kuna tema arvates ei olnud Mahagébenil RK väljastatud arvete alusel mahaarvamisõigust. Nimelt ei saanud neid arveid RK-s läbi viidud kontrolli tulemusel pidada autentseteks arveteks.
- 19 Põhikohtuasja vastustaja jättis rahuldamata vaide, mille Mahagében 1. juuni 2010. aasta otsuse peale esitas. Vaide rahuldamata jätmise otsus põhines sellel, et RK-l asjaomaste arvete väljastajana ei olnud võimalik esitada ühtegi vastavate tehingute toimumist tõendavat dokumenti nagu saatedokument, et tal ei olnud võimalik oma käsutuses hoida arvetele märgitud kaubakogust ja et tal ei olnud ei selle kauba tarnimiseks kohaseid veokeid ega kauba transpordi eest tasutud hinda tõendavaid dokumente. Lisaks ei olnud Mahagében võtnud kõiki vajalikke ettevaatusabinõusid käibemaksuseaduse § 44 lõike 5 tähenduses, kuna ta ei olnud kontrollinud, kas RK on tegelikult maksukohustuslane ja kas tal on olemas kaup, mida Mahagében soovis osta.
- 20 Mahagében esitas Baranya Megyei Bíróságile (Baranya ringkonnakohus) kaebuse tema suhtes tuvastatud maksuvõla ning talle määratud trahvi ja viivitusintressi tühistamiseks. Ta väidab eelkõige, et võttis RK-ga lepingu sõlmimisel kõik vajalikud ettevaatusabinõud. Tema osa lepingu sõlmimisel piirdus selle kontrollimisega, et tarnija on registreeritud maksukohustuslane, et tal on maksukohustuslasena registreerimise number ja et tal on võimalik asjaomane tehing teostada. Lisaks kontrollis ta kauba kogust ja kvaliteeti selle vastuvõtmisel oma asukohas, mis on lepingu järgi kauba tarnimise koht.
- 21 Baranya Megyei Bíróság kahtleb, kas mahaarvamisõiguse andmisest võib keelduda üksnes selle tõttu, et arve väljastaja ei kirjendanud oma raamatupidamisarvestuses asjaomaste kaupade müüki ja et veokite puudumisel ei olnud tal võimalik neid kaupu tarnida, isegi kui ta kinnitab, et on need tarded teinud ja täitnud oma kohustuse tehingud deklareerida ja maksu tasuda.

- 22 Kuna Baranya Megyei Bíróság leidis, et põhikohtuasja lahendamine sõltub liidu õiguse tõlgendamisest, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksukohustuslane, kes täidab kõnealuse direktiiviga käibemaksu mahaarvamiseks ette nähtud sisulised tingimused, võidakse sellest mahaarvamisõigusest ilma jätta siseriiklike õigusnormidega või siseriikliku meetmega, mille kohaselt ei ole kauba omandamisel tasutud käibemaksu mahaarvamine lubatud siis, kui arve on ainuke autentne dokument, mis tõendab kaupade tarnimist, ning maksukohustuslase käsutuses ei ole arve väljastaja koostatud dokumenti, mis tõendaks, et kaup oli viimase käsutuses, et tal oli võimalik seda tarnida ning et ta täitis deklareerimise kohustuse? Kas liikmesriik võib kõnealuse direktiivi artikli 273 alusel käibemaksu nõuetekohase kogumise tagamiseks ja maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks nõuda, et arve saajal oleks esitada muid dokumente, mis tõendavad, et kaup oli arve väljastaja käsutuses ja et kaup tarniti või veeti arve saajale?
 2. Kas neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtetega, mida Euroopa Kohus on direktiivi [2006/112] kohaldamisega seondult korduvalt tunnustanud, on kooskõlas [...] käibemaksuseaduse artikli 44 lõikes 5 kasutatud mõiste „vajalikud ettevaatusabinõud”, mis maksuhalduri ja kohtupraktika seisukohalt lähtudes tähendab seda, et arve saaja peab tagama, et arve väljastaja on maksukohustuslane, et ta on asjaomase kauba kohta teinud raamatupidamiskande, et tema käsutuses on kauba omandamisel väljastatud arved ning et ta on täitnud oma kohustusi seoses käibemaksu deklareerimise ja tasumisega?
 3. Kas direktiivi 2006/112 [...] artiklit 167 ja artikli 178 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid või siseriiklik meede, mille kohaselt sõltub mahaarvamisõiguse kasutamise asjaolust, kas arve saanud maksukohustuslane on tõendanud, et arve väljastanud äriühing on täitnud seadusest tulenevaid kohustusi?”

Kohtuasi C-142/11

- 23 Kohtuasja C-142/11 põhikohtuasjas on arutusel kaks erinevat tehingut.
- 24 Esiteks kohustus P. Dávid töövõtulepingu alusel tegema ehitustöid. Pärast lepingu täitmist 2006. aasta mais väljastas tellija volitatud isik tööde lõpetamist tõendava dokumendi, mille kohaselt oli töötundide arv 1992 tundi vastavalt kohalolekulehtedele, kuhu on muu hulgas märgitud töö aeg ja koht, tööliste nimed, sünniajad ja nende allkirjad ning P. Dávidi nimi ja allkirjatempel.
- 25 Selle tehingu osas läbi viidud maksukontrolli käigus teatas P. Dávid, et tal ei ole töötajaid ja et töö teostas alltöövõtja Z. Máté. Midagi enam ei osanud ta öelda selle kohta, kes on selle alltöövõtja töötajad. P. Dávidi ja Z. Máté vahel sõlmitud lepingu kohaselt maksti tasu tööde lõpetamist tõendava dokumendi alusel.
- 26 Maksukontroll näitas, et ka Z. Máté puudusid nende tööde teostamiseks vajalikud töölisel ja vahendid, mille kohta ta arved esitas ja et ta esitas teise alltöövõtja poolt koostatud arved. Viimane oli Z. Máté äi, kellel ei olnud asjassepuutuval ajavahemikul registreeritud töötajaid ja kes ei olnud kõnesoleval eelarveaastal deklaratsiooni esitanud.
- 27 Kõigist nendest kaalutlustest lähtudes leidis maksuhaldur, et viimati nimetatud alltöövõtja koostatud arved ei kajasta õiguslikus tähenduses piisavalt usaldusväärset tegelikult toimunud tehinguid, mille kohta nad koostatud on ja et Z. Máté ei tegutse tegelikult alltöövõtjana. Isegi kui läbi viidud kontrolli tulemusel ei seatud kahtluse alla seda, et töid tegelikult tehti, ega seda, et töid teostasid töölisel, kelle nimed olid märgitud kohalolekulehele, ei olnud võimalik õiguslikus mõttes piisavalt täpselt tuvastada, milline ettevõtja töid teostas ja kelle töötajad nimetatud töölisel olid. Neil asjaoludel ei kajasta P. Dávidile esitatud arved tegelikku majandustehingut ja on seega fiktiivsed. Lisaks ei võtnud P. Dávid vajalikke ettevaatusabinõusid käibemaksuseaduse § 44 lõike 5 tähenduses.

- 28 Teiseks oli P. Dávid kohustunud 2006. aastal tegema ühele äriühingule teatud töid, mille ta teostas alltöövõtjat kasutades. Kuid maksukontrolli ajal oli viimane juba likvideerimisel. Tema endise esindajaga ei olnud enam võimalik ühendust saada ja ta ei olnud pankrotihaldurile mingeid dokumente üle andnud. Maksuhalduri sõnul ei tõendanud miski, et selle alltöövõtja poolt esitatud arvetele märgitud teave hindade ja isikute kohta vastas tegelikkusele. Lisaks ei olnud P. Dávid võtnud seadusega kehtestatud ettevaatusabinõusid, sest ta ei kontrollinud seda, kas sellel alltöövõtjal on asjaomaste tööde tegemiseks vajalikud vahendid.
- 29 Neil asjaoludel ei lubanud maksuhaldur nendelt kahelt tehingult maksu maha arvata ja tegi kindlaks, et P.Dávidil on maksuvõlg ning määras talle trahvi ja viivitusintressi.
- 30 P. Dávid esitas maksuhalduri otsuse peale kaebuse Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróságile (Jász-Nagykun-Szolnoki ringkonnakohus), väites muu hulgas, et ta võttis vajalikud ettevaatusabinõud. Nimelt oli ta kindel selles, et majandustehing tegelikult toimus ja kontrollis, et arved väljastanud isik on maksukohustuslane. Teda ei saa pidada vastutavaks selle eest, et alltöövõtja ei täitnud oma maksukohustusi.
- 31 Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság soovib teada, kas maksukohustuslasel on õigus maha arvata sisendkäibemaksu, ilma et ta viiks läbi täiendava kontrolli olukorras, kus maksuhaldur ei ole tõendanud ettevaatamatut või tahtlikku tegevust, mille tegelik eesmärk on hoida maksudest kõrvale ja mis on omistatav arve väljastanud isikule või isikutele, kellelt maksukohustuslane on teisi arveid saanud, ja millest arve adressaat ehk maksukohustuslane ei teadnud või millele ta ei ole kaasa aidanud.
- 32 Nimetatud kohus leiab, et kuuenda direktiivi sätete kohaselt ei ole mahaarvamisoigust kasutanud maksukohustuslane objektiivselt vastutav nende arvete eest, mille adressaat ta on ja et tal ei lasu arvete väljastajale omistatava rikkumise korral käibemaksuseaduse § 44 lõikes 5 kehtestatud nõuetekohase käitumise tõendamise koormis.
- 33 Neil asjaoludel otsustas Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [...] kuuenda direktiivi [...] ning [2007] aastat puudutava direktiivi [2006/112] [...] käibemaksu mahaarvamist käsitlevad sätted on tõlgendatavad selliselt, et maksuhaldur võib mahaarvamisoigust kasutava maksukohustuslase – tema n-ö objektiivsele vastutusele tuginedes – seda õigust piirata või selle välistada, kui arve väljastaja ei suuda tõendada teiste alltöövõtjate kasutamise vastavust eeskirjadele?
2. Kas maksuhaldur võib juhul, kui ta ei eita arvel esitatud majandustehingu toimumist ja kui arve vastab ka vormiliselt seaduse nõuetele, õiguspäraselt välistada käibemaksu tagasinõudmise, kui arve väljastaja poolt kasutatud teiste alltöövõtjate isik ei ole kindlaks tehtav või kui viimati nimetatud on arveid esitanud eeskirju rikkudes?
3. Kas maksuhaldur, kes välistab [punkti 2 kohaselt] mahaarvamisoiguse kasutamise, on kohustatud oma menetluse käigus tõendama, et mahaarvamisoigust kasutav maksukohustuslane teadis alltöövõtjate reas temast taga pool olevate ettevõtjate normivastasest – teatud juhtudel maksude vältimisele suunatud – tegevusest või osales ka ise selles tegevuses?”
- 34 Euroopa Kohtu presidendi 15. juuni 2011. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-80/11 ja C-142/11 kirjaliku ja suulise menetluse ning kohtuotsuse huvides.

Eelotsuse küsimuste analüüs

- 35 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et kuna põhikohtuasja asjaolud leidsid aset erinevatel kuupäevadel, viitavad eelotsuse küsimused nii kuuendale direktiivile kui ka direktiivile 2006/112. Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 3, ei toonud viimati nimetatud direktiiv kuuenda direktiiviga võrreldes kaasa sisulisi muutusi. Eelkõige on nimetatud kahe direktiivi need sätted, mis on põhikohtuasjas

kohaldatavad, sisuliselt identsed. Neil asjaoludel piisab sellest, kui analüüsida esitatud küsimusi direktiivi 2006/112 sätetest lähtudes (vt selle kohta 15. septembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-180/10 ja C-181/10: *Slaby jt*, EKL 2011, lk I-8461, punktid 28 ja 49–51).

Kohtuasjas C-142/11 esitatud küsimused

- 36 Nende küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi artiklit 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a, artikli 220 punkti 1 ja artiklit 226 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus siseriiklik meede, mille kohaselt maksuhaldur ei luba maksukohustuslasel maha arvata käibemaksu, mida ta on kohustatud tasuma või mille ta tasus talle osutatud teenuste eest, seetõttu, et nende teenuste eest esitatud arve väljastanud isik või üks teenuseid osutanud isik on toime pannud rikkumise, ilma et maksuhaldur oleks tuvastanud, et asjaomane maksukohustuslane oli sellest rikkumisest teadlik või aitas sellele ise kaasa.
- 37 Selleks et neile küsimustele vastata, tuleb esiteks meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (vt eelkõige 25. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-78/00: komisjon vs. Itaalia, EKL 2001, lk I-8195, punkt 28; 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-25/07: *Sosnowska*, EKL 2008, lk I-5129, punkt 14, ja 28. juuli 2011. aasta otsus kohtuasjas C-274/10: komisjon vs. Ungari, EKL 2011, lk I-7289, punkt 42).
- 38 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, on direktiivi 2006/112 artiklis 167 ja järgmised sätetatud mahaarvamissoiguse käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Eeskätt on see kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt eelkõige 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98-C-147/98: *Gabalfrija jt*, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43; 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: *Kittel ja Recolta Recycling*, EKL 2006, lk I-6161, punkt 47; 30. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-392/09: *Uzodaépítő*, EKL 2010, lk I-8791, punkt 34, ja eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Ungari, punkt 43).
- 39 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on leevendada ettevõtja poolt kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse igasuguse majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus *Gabalfrija jt*, punkt 44; 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: *Halifax jt*, EKL I-1609, punkt 78; eespool viidatud kohtuotsus *Kittel ja Recolta Recycling*, punkt 48, ja 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-438/09: *Dankowski*, EKL 2010, lk I-14009, punkt 24).
- 40 See, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu on riigile üle kantud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Nimelt kohaldatakse käibemaksu tootmise või turustamisega seotud igale tehingule, millelt maha arvatav käibemaksu summa on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt (vt 3. märtsi 2004. aasta määrus kohtuasjas C-395/02: *Transport Service*, EKL 2004, lk I-1991, punkt 26; 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: *Optigen jt*, EKL 2006, lk I-483, punkt 54, ja eespool viidatud kohtuotsus *Kittel ja Recolta Recycling*, punkt 49).
- 41 Teiseks tuleb meenutada, et maksudest kõrvalehoidumise ja vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on direktiivi 2006/112 üldtunnustatud eesmärk, mille saavutamist selle direktiiviga julgustatakse (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus *Halifax jt*, punkt 71; 7. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-285/09: *R*, EKL 2010, lk I-12605, punkt 36, ja 27. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-504/10: *Tanoarch*, EKL 2011, lk I-10853, punkt 50). Selles küsimuses on Euroopa Kohus juba sedastanud, et

õigussubjektid ei tohi liidu õigusnormidele tugineda pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-32/03: Fini H, EKL 2005, lk I-1599, punkt 32; eespool viidatud kohtuotsused Halifax jt, punkt 68, ning Kittel ja Recolta Recycling, punkt 54).

- 42 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 eespool viidatud kohtuotsused Fini H, punktid 33 ja 34, ning Kittel ja Recolta Recycling, punkt 55, ja 29. märtsi 2012. aasta otsus kohtuasjas C-414/10: Véleclair, punkt 32).
- 43 Ent mis puudutab põhikohtuasja, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja kaebuse esitaja, kes soovis kasutada mahaarvamisõigust, oli maksukohustuslane direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 tähenduses ja et kaebuse esitaja kasutas teenuseid, mille alusel selle õiguse kasutamist taotleti, pärast nende osutamist oma maksustatavate tehingutega seoses.
- 44 Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et esitatud küsimused põhinevad eeldustel, mille kohaselt esiteks tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, toimus nii nagu on märgitud vastaval arvel, ja teiseks, et sellel arvel on esitatud kogu direktiivis 2006/112 nõutud teave, nii et selles direktiivis mahaarvamisõiguse tekkimiseks ja teostamiseks kehtestatud sisulised ja vormilised tingimused on täidetud. Eelkõige tuleb märkida, et eelotsusetaotlusest ei nähtu, et põhikohtuasja kaebuse esitaja kasutas ise selliseid võtteid nagu valeandmete esitamine või fiktiivsete arvete koostamine.
- 45 Neil asjaoludel võib keelduda lubamast maksukohustuslasel mahaarvamisõigust kasutada üksnes lähtuvalt eespool viidatud otsuse Kittel ja Recolta Recycling punktidest 56–61 tulenevast kohtupraktikast, mille kohaselt tuleb objektiivsete tõendite alusel tuvastada, et maksukohustuslane, kellele tarniti kaupu või osutati teenuseid, mille põhjal mahaarvamisõigust taotletakse, teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille on eelnevalt toime pannud tarnija või muu ettevõtja.
- 46 Samuti tuleb maksukohustuslast, kes teadis või pidi teadma, et ostu tehes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, pidada direktiivi 2006/112 seisukohalt osaliseks selles pettuses ja see ei sõltu sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või ei (vt eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punkt 56).
- 47 Seevastu ei ole nimetatud direktiivis ette nähtud mahaarvamisõiguse korruga, mida on meenutatud käesoleva otsuse punktides 37–40, 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 selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Optigen jt, punktid 52 ja 55, ning Kittel ja Recolta Recycling, punktid 45, 46 ja 60).
- 48 Nimelt läheb süüst sõltumatu süsteemi kehtestamine kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste tagamiseks (vt selle kohta 11. mai 2006. aasta otsus kohtuasjas C-384/04: Federation of Technological Industries jt, EKL 2006, lk I-4191, punkt 32, ja 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-271/06: Netto Supermarkt, EKL 2008, lk I-771, punkt 23).
- 49 Kuna mahaarvamisõiguse lubamisest keeldumine käesoleva otsuse punkti 45 kohaselt on erand sellest aluspõhimõttest, mida nimetatud õigus endast kujutab, siis tuleb maksuhalduril esitada õiguslikult piisavad tõendid, mis lubavad järeldada, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud pettusega, mille pani toime tarnija või teine tarneahelas hiljem osalenud ettevõtja.
- 50 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb kohtuasjas C-142/11 esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a, artikli 220 punkti 1 ja artiklit 226 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus siseriiklik meede, mille kohaselt maksuhaldur ei luba

maksukohustuslasel maha arvata käibemaksu, mida ta on kohustatud tasuma või mille ta tasus talle osutatud teenuste eest, põhjendusel et nende teenuste eest esitatud arve väljastanud isik või üks teenuseid osutanud isik on toime pannud rikkumise, ilma et maksuhaldur oleks objektiivsete tõendite alusel tuvastanud, et asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud pettusega, mille pani toime arve väljastanud isik või teine tarneahelas hiljem osalenud ettevõtja.

Kohtuasjas C-80/11 esitatud küsimused

- 51 Nende küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a ja artiklit 273 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus siseriiklik meede, mille kohaselt ei luba maksuhaldur mahaarvamisõigust kasutada seetõttu, et maksukohustuslane ei ole teinud kindlaks, kas selle tehingu kohta koostatud arve väljastanud isik, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on maksukohustuslane, et tal on olemas asjaomane kaup ja tal on võimalik see kaup tarnida ning et ta on täitnud oma kohustuse tehingud deklareerida ja maksu tasuda, või seetõttu, et sellel maksukohustuslasel ei ole lisaks nimetatud arvele muid dokumente, mis tõendaksid, et need kriteeriumid on täidetud.
- 52 Selles küsimuses tuleneb eelotsusetaotlusest, eeskätt esimesest küsimusest, et kohtuasjas C-80/11 esitatud küsimused, sarnaselt kohtuasjas C-142/11 esitatud küsimustele, põhinevad eeldusel, et täidetud on direktiivis 2006/112 mahaarvamisõiguse kasutamiseks ette nähtud sisulised ja vormilised tingimused, eeskätt nõuded, mille kohaselt peab maksukohustuslasel olema arve, mis tõendab, et kauba tarne on tegelikult toimunud ja mis vastab selles direktiivis kehtestatud nõuetele. Seega, võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktis 50 antud vastust, mis kehtib ka kaupade tarnimise korral, võib mahaarvamisõiguse kasutamise lubamisest keelduda üksnes siis, kui objektiivsete tõendite alusel on tuvastatud, et asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud pettusega, mille pani toime arve väljastanud isik või teine tarneahelas hiljem osalenud ettevõtja.
- 53 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt peavad ettevõtjad, kes võtavad kõik meetmed, mida võib neilt mõistlikult nõuda, tagamaks, et nende tehingud ei moodustaks osa ahelast, kuhu kuulub tehing, mis on seotud käibemaksupettusega, saama olla kindlad nende tehingute õiguspärasuses, ilma et nad riskiks kaotada tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust (vt eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punkt 51).
- 54 Seevastu ei ole liidu õigusega vastuolus nõue, et tarnija võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-409/04: Teleos jt, EKL 2007, lk I-7797, punktid 65 ja 68; eespool viidatud kohtuotsus Netto Supermarkt, punkt 24, ja 21. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-499/10: Vlaamse Oliemaatschappij, EKL 2011, lk I-14191, punkt 25).
- 55 Lisaks võivad liikmesriigid vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 273 esimesele lõigule kehtestada muid kohustusi kui selles direktiivis ette nähtud kohustused, kui nad leiavad, et need kohustused on vajalikud selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumist.
- 56 Kuid isegi kui see säte jätab liikmesriikidele teatava kaalutlusruumi (vt 26. jaanuari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-588/10: Kraft Foods Polska, punkt 23), ei või seda õigust nimetatud artikli teise lõigu kohaselt kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks direktiivi XI jaotise „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused” 3. peatükis, eeskätt artiklis 226 sätestatud kohustustele.

- 57 Lisaks ei või meetmed, mida liikmesriigid võivad direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt võtta selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumist, minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikust. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (vt selle kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsused *Gabalfrija jt*, punkt 52; *Halifax jt*, punkt 92; 21. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-385/09: *Nidera Handelscompagnie*, EKL 2010, lk I-10385, punkt 49, ja eespool viidatud kohtuotsus *Dankowski*, punkt 37).
- 58 Põhikohtuasjas arutusel olevate siseriiklike meetmetega seoses tuleb märkida, et käibemaksuseadus ei näe mitte ette konkreetseid kohustusi, vaid piirdub § 44 lõikes 5 selle sätestamisega, et niisuguse maksukohustuslase õigusi maksustamisel, kes on arvele märgitud müüjana, ei või kahtluse alla seada juhul, kui ta on maksukohustuse tekkimisel võtnud kõik vajalikud ettevaatusabinõud lähtuvalt kauba tarnimise või teenuste osutamisega seotud asjaoludest.
- 59 Neil asjaoludel tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktides 53 ja 54 meenutatud kohtupraktikast, et nende meetmete kindlakstegemine, mida käibemaksu mahaarvamise õigust taotlevalt maksukohustuslaselt võib üksikjuhul mõistlikult nõuda selleks, et oleks tagatud, et tema poolt tehtava tehinguga ei ole seotud pettus, mille pani eelnevalt toime teine ettevõtja, sõltub peamiselt selle juhtumi asjaoludest.
- 60 On selge, et niisuguste asjaolude olemasolul, mille korral võib kahtlustada rikkumist või maksupettust, võib neist teadlikku ettevõtjat pidada juhtumi asjaoludest lähtuvalt kohustatuks taotlema teavet teiselt ettevõtjalt, kellelt ta kavatses kaupa osta või teenuseid saada, tagamaks, et viimane on usaldusväärne.
- 61 Kuid maksuhaldur ei või üldiselt nõuda käibemaksu mahaarvamise õigust taotlevalt maksukohustuslaselt esiteks seda, et ta teeks kindlaks, kas nende kaupade või selle teenuse kohta, mille alusel mahaarvamise õigust 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.
- 62 Nimelt tuleb maksuhalduril viia läbi vajalik kontroll, et tuvastada rikkumisi ja käibemaksupettusi ning määrata karistusi maksukohustuslastele, kes need rikkumised või pettused toime on pannud.
- 63 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on liikmesriigid kohustatud kontrollima maksukohustuslaste maksudeklaratsioone, raamatupidamisdokumente ja muid asjassepuutuvaid dokumente (vt 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-132/06: komisjon *vs.* Itaalia, EKL 2008, lk I-5457, punkt 37, ja 29. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-188/09: *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, EKL 2010, lk I-7639, punkt 21).
- 64 Selle kohta kehtestab direktiivi 2006/112 artikkel 242 kõigile maksukohustuslastele kohustuse pidada piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist maksuhalduri poolt kontrollida. Selle ülesande lihtsustamiseks näevad nimetatud direktiivi artiklid 245 ja 249 pädevatele ametiasutustele ette juurdepääsuõiguse arvetele, mida maksukohustuslane on kohustatud artikli 244 kohaselt säilitama.
- 65 Siit järeldub, et kehtestades maksukohustuslastele kohustuse – selleks et vältida mahaarvamise õiguse kasutamise lubamisest keeldumist – võtta käesoleva kohtuotsuse punktis 61 nimetatud meetmeid, paneb maksuhaldur omaenda kontrolliülesanded maksukohustuslasele.
- 66 Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb kohtuasjas C-80/11 esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a ja artiklit 273 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus siseriiklik meede, mille kohaselt ei luba maksuhaldur mahaarvamise õigust kasutada seetõttu, et maksukohustuslane ei ole teinud kindlaks, kas selle tehingu kohta koostatud arve väljastanud isik, mille alusel mahaarvamise õigust taotletakse, 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, või seetõttu, et sellel maksukohustuslasel ei ole lisaks nimetatud arvele muid dokumente, mis tõendaksid, et need kriteeriumid on täidetud, kuigi direktiivis 2006/112 mahaarvamisõiguse kasutamiseks kehtestatud sisulised ja vormilised tingimused on täidetud ja maksukohustuslasel ei ole teavet, mis annab alust kahtlustada, et arve väljastanud isik on toime pannud rikkumise või pettuse.

Kohtukulud

- ⁶⁷ Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste 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 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a, artikli 220 punkti 1 ja artiklit 226 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus siseriiklik meede, mille kohaselt maksuhaldur ei luba maksukohustuslasel maha arvata käibemaksu, mida ta on kohustatud tasuma või mille ta tasus talle osutatud teenuste eest, põhjendusel et nende teenuste eest esitatud arve väljastanud isik või üks teenused osutanud isik on toime pannud rikkumise, ilma et maksuhaldur oleks objektiivsete tõendite alusel tuvastanud, et asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud pettusega, mille pani toime arve väljastanud isik või teine tarneahelas hiljem osalenud ettevõtja.
2. Direktiivi 2006/112 artiklit 167, artikli 168 punkti a, artikli 178 punkti a ja artiklit 273 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus siseriiklik meede, mille kohaselt ei luba maksuhaldur mahaarvamisõigust kasutada seetõttu, et maksukohustuslane ei ole teinud kindlaks, kas selle tehingu kohta koostatud arve väljastanud isik, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, 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, või seetõttu, et sellel maksukohustuslasel ei ole lisaks nimetatud arvele muid dokumente, mis tõendaksid, et need kriteeriumid on täidetud, kuigi direktiivis 2006/112 mahaarvamisõiguse kasutamiseks kehtestatud sisulised ja vormilised tingimused on täidetud ja maksukohustuslasel ei ole teavet, mis annab alust kahtlustada, et arve väljastanud isik on toime pannud rikkumise või pettuse.

Allkirjad