Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

6. detsember 2012*

Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Mahaarvamisõigus — Keeldumine

Kohtuasjas C-285/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad – Varna (Bulgaaria) 16. mai 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. juunil 2011, menetluses

Bonik EOOD

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: teise koja president R. Silva de Lapuerta kolmanda koja presidendi ülesannetes (ettekandja) ja kohtunikud K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz ja D. Šváby,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 19. septembri 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

— Bonik EOOD, esindajad: advokaat O. Minchev ja *barrister* M. Patchett-Joyce,

— Bulgaaria valitsus, esindaja: E. Petranova,

— Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* A. De Stefano,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: L. Seeboruth ja L. Christie, keda abistas *barrister* P. Moser,

— 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 puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artiklite 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 ja 178 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Bonik EOOD (edaspidi „Bonik") ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riikliku maksuameti keskasutuse „vaiete ja täitmise korraldamise" Varna osakonna direktor) vahelises kohtuvaidluses seoses maksusoodustusena sellise käibemaksu mahaarvamisõigusega, mida see äriühing oli tasunud seoses nisu ostmisega.

Õiguslik raamistik

3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti a kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Selle direktiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

„„Maksukohustuslane" on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus" on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil."

5 Selle direktiivi artikkel 62 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1. „maksustatav teokoosseis" – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;

2. „käibemaksu sissenõutavus" – maksuhalduril teataval hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest."

6 Sama direktiivi artikkel 63 sätestab:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest."

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal."

8 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;

[...]"

9 Nimetatud direktiivi artikkel 178 näeb ette järgmist:

„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;

[...]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Bonik on äriühing, kus viidi läbi maksukontroll, mis hõlmas 2009. aasta veebruarit ja märtsi.

11 Selle kontrolli tulemusel tuvastas Bulgaaria maksuhaldur, et Boniku deklareeritud nisu ja päevalillede ühendusesisese tarne kohta Rumeenia õiguse alusel asutatud äriühingule Agrisco SRL puuduvad tõendid ja et võttes arvesse seda, et Boniku väljastatud arvetele märgitud nisu ja päevalillede kogused olid tema raamatupidamisandmete kohaselt laost välja viidud ja neid ei olnud kontrolli tegemise ajal enam laovarude hulgas, on nende kaubakoguste tarned Bulgaaria territooriumil maksustatavad.

12 Lisaks kontrollis maksuhaldur ostutehinguid, millega Bonik oli deklaratsiooni kohaselt ostnud nisu Favorit stroy Varna EOOD-lt (edaspidi „Favorit stroy") ja Agro treyd BG Varna EOOD-lt (edaspidi „Agro treyd") ja millelt ta oli käibemaksu maha arvanud.

13 Bonikul olid nende ostutehingute kohta olemas Favorit stroy ja Agro treydi väljastatud arved.

14 Siiski viis Bulgaaria maksuhaldur nende ostutehingute tegeliku toimumise kontrollimiseks läbi täiendava kontrolli Boniku tarnijate juures, täpsemalt Favorit stroy ja Agro treydi ning viimaste tarnijate Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD ja Riva agro stil EOOD juures.

15 Kuna need kontrollid ei võimaldanud tuvastada, et Lyusi treyd EOOD, Eksim plyus EOOD ja Riva agro stil EOOD olid Favorit stroyle ja Agro treydile tegelikult kaupa tarninud, järeldas Bulgaaria maksuhaldur, et neil äriühingutel ei olnud Bonikule tarnete tegemiseks vajalikku kaupa, ning asus seisukohale, et nende äriühingute ja Boniku vahel ei toimunud tegelikke kaubatarneid.

16 Seetõttu keeldus maksuhaldur 10. märtsi 2010. aasta maksu korrigeerimise teates lubamast Bonikul maksusoodustusena maha arvata tema tarnijate Favorit stroy ja Agro treydi tarnitud nisult tasutud käibemaksu.

17 Bonik esitas selle maksuteate peale vaide Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihoditele, kes jättis 21. juuni 2010. aasta otsusega selle teate muutmata.

18 Bonik esitas kõnealuse maksuteate peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

19 Eelotsusetaotluses märgib selle esitanud kohus, et Bulgaaria maksuhaldur ei sea kahtluse alla asjaolu, et Bonik ise tegi järgnevad sama liiki kaubatarned samas koguses, ega kinnita, et see äriühing soetas nimetatud kauba muudelt tarnijatelt kui Favorit stroy ja Agro treyd.

20 Lisaks märgib see kohus, et olemas on tõendid, mille kohaselt need tarned tehti otse Bonikule, ja see, et eelnevate tarnete kohta puuduvad tõendid, ei tähenda, et neid otsetarneid tegelikult ei tehtud.

21 Selles küsimuses täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et siseriiklike õigusnormide kohaselt ei pea maksusoodustusena käibemaksu mahaarvamiseks esitama tõendeid asjaomase kauba päritolu kohta.

22 Selle kohtu sõnul nõuab maksuhaldur praktikas ja teatavad Bulgaaria kohtud tõendeid eelmiste tarnete tegeliku toimumise kohta, et tunnustada maksukohustuslase õigust käibemaksu maha arvata.

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

„1. Kas direktiivi 2006/112 artikli 178 punktide a ja b, artiklite 14, 62, 63, 167 ja 168 sätetest saab tõlgendamise teel tuletada mõiste „tegeliku tarne puudumine” ja kui see on nii, siis kas mõiste „tegeliku tarne puudumine” kattub oma määratluselt mõistega „maksudest kõrvalehoidumine” või sisaldub see nimetatud mõistes? Mida hõlmab [selle] direktiivi tähenduses mõiste „maksudest kõrvalehoidumine”?

2. Kas mõiste „maksudest kõrvalehoidumine” määratlust ning direktiivi põhjendusi 26 ja 59 koosmõjus artikli 178 punktiga b silmas pidades nõuab direktiiv, et formaalsused kehtestataks selgelt seadusandluse teel liikmesriigi kõrgeima seadusandliku organi aktiga, või lubab direktiiv seda, et neid formaalsusi ei kehtestata mitte seadusandlusega, vaid nad kujutavad endast haldus- (ja maksukontrolli) praktikat ning kohtupraktikat? Kas formaalsusi tohib kehtestada haldusasutuste õigusaktidega ja/või juhistega?

3. Kui mõiste „tegeliku tarne puudumine” erineb mõistest „maksudest kõrvalehoidumine” ja kui viimati nimetatud mõiste määratlus seda ei hõlma, kas „tegeliku tarne puudumine” kujutab endast siis formaalsust artikli 178 punkti b kohaselt või direktiivi põhjenduse 59 kohast meedet, mille kehtestamise tagajärjeks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine ja mis seab kahtluse alla käibemaksu neutraalsuse, ühise käibemaksusüsteemi olulise põhimõtte, mis viidi sisse ühenduse asjaomase õigusega?

4. Kas maksukohustuslaste suhtes tohib kehtestada formaalsusi, mille kohaselt nad peavad tõendama nendevahelisele (viimase tarne saaja ja tolle tarnija vahelisele) tarnele eelnenud tarneid, et tarnet loetaks tegelikult tehtuks, kui maksuhaldur ei vaidlusta seda, et puudutatud isikud (viimased tarnijad) tegid järgnevad tarned samade kaupadega samas koguses järgnevatele tarne saajatele?

5. Kas ühise käibemaksusüsteemi ning direktiivi 2006/112 artiklite 168 ja 178 sätete raames tuleb ettevõtja õigust teatavatelt tehingutelt makstava käibemaksu tunnustamiseks hinnata:

a) üksnes seoses konkreetse tehinguga, milles ettevõtja osaleb, võttes arvesse ettevõtja tehingus osalemise kavatsust, ja/või

b) võttes arvesse tehingute kogumit, kaasa arvatud eelnenud ja järgnevad tehingud, mis moodustavad tarnete ahela, kuhu kõnealune tehing kuulub, kaasa arvatud ülejäänud ahelas osalejate kavatsused, millest ettevõtja ei tea ja/või millest tal ei ole võimalik teada saada, või

arve väljastaja ja ülejäänud ahelas osalejate, nimelt tema eeltarnijate, tegevus ja/või tegematajätmised, mida tarne saaja ei saa kontrollida ega nendelt teatavat käitumist nõuda, ja/või

c) võttes arvesse selliste ahelas osalejate pettusi ja pettusekavatsusi, kelle osalemisest ettevõtja ei teadnud ning kelle tegevuse või kavatsuste kohta ei ole võimalik kindlaks teha, kas ettevõtja võis nendest teada saada ja seda sõltumata sellest, kas nimetatud tegevus või kavatsused leidsid aset enne või pärast asjaomast tarnet?

6. Sõltuvalt viiendale küsimusele antud vastusest: kas selliseid tehinguid, nagu põhikohtuasjas kõne all olevad tehingud, tuleb lugeda tasulisteks tarneteks direktiivi 2006/112 artikli 2 tähenduses või maksukohustuslase majandustegevuseks direktiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses?

7. Kas käibemaksuga maksustamisel tarnija nõuetekohaselt dokumenteeritud ja deklareeritud tarneid, nagu on põhikohtuasjas kõne all olevad tarned, millega seoses nende saaja sai tegelikult arvel näidatud kaupade omandiõiguse ning mille suhtes puuduvad andmed selle kohta, kas ta sai kauba tegelikult isikult, kes ei ole arve väljastaja, saab käsitada nii, et neid ei loeta tasuliseks tarneteks direktiivi 2006/112 artikli 2 tähenduses üksnes seetõttu, et tarnijat ei leitud märgitud aadressil ja ta ei esitanud maksukontrolli raames nõutud dokumente või ei tõendanud maksuhaldurile kõiki tarnete tegemise asjaolusid, sealhulgas müüdud kauba päritolu?

8. Kas asjaolu, et käibemaksu mahaarvamise õigus sõltub tarnija ja/või tema eeltarnija tegevusest, võib pidada lubatud meetmeks maksude kogumise tagamiseks ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks?

9. Sõltuvalt teisele, kolmandale ja viiendale küsimusele antud vastustest: kas maksuhalduri meetmed nagu põhikohtuasjas kõne all olevad meetmed, mis viivad heauskliku ettevõtja sõlmitud tehingute suhtes käibemaksukorra välistamiseni, on vastuolus ühenduse õiguse proportsionaalsuse, võrdse kohtlemise ja õiguskindluse põhimõtetega?

10. Sõltuvalt vastustest eespool esitatud küsimustele: kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on tarnete saajal õigus maha arvata talle tarnijate esitatud arvetel näidatud käibemaksu?”

Eelotsuse küsimused

24 Eelotsuse küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 ning proportsionaalsuse põhimõtet, võrdse kohtlemise põhimõtet ja õiguskindluse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui maksukohustuslasel ei lubata sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kaubatarnelt käibemaksu maha arvata, kuna seda peetakse, võttes arvesse nimetatud tarnele eelnenud tehinguid, tegelikult mittetoimunuks.

25 Olgu meenutatud, 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 21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-80/11 et C-142/11: Mahagében ja Dávid, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Selles küsimuses on Euroopa Kohus korduvalt otsustanud, et direktiivi 2006/112 artiklis 167 jj sätestatud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt kitsendada. Eeskätt on see kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98-C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43; 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-63/04: Centralan

Property, EKL 2005, lk I-11087, punkt 50; 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, ja eespool viidatud kohtuotsus Mahagében ja Dávid, punkt 38).

27 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 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 19; 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal, EKL 1998, lk I-1, punkt 15; eespool viidatud kohtuotsus Gabalfrisa jt, punkt 44; 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-32/03: Fini H, EKL 2005, lk I-1599, punkt 25; 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 78; eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punkt 48; 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-438/09: Dankowski, EKL 2010, lk I-14009, punkt 24, ja eespool viidatud kohtuotsus Mahagében ja Dávid, punkt 39).

28 See, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu on riigile üle kantud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Nimelt kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, millelt maha arvatav käibemaksu summa on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt (vt 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL I-483, punkt 54; eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punkt 49, ja eespool viidatud kohtuotsus Mahagében ja Dávid, punkt 40).

29 Lisaks tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a sõnastusest, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab asjaomane isik olema esiteks maksukohustuslane selle direktiivi tähenduses ja teiseks peab maksukohustuslane kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning neid kaupu või teenuseid peab talle olema tarninud või osutanud teine maksukohustuslane (vt eespool viidatud kohtuotsus Centralan Property, punkt 52, ja 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-324/11: Tóth, punkt 26).

30 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas arutusel olevate kaubatarnetega seotud isikud ehk Bonik ja tema tarnijad on maksukohustuslased direktiivi 2006/112 tähenduses.

31 Kuid tuvastamaks, et Bonikul on mahaarvamisõigus, mida ta nende kaubatarnete alusel taotleb, tuleb kontrollida, kas neid tarned tegelikult tehti ja kas Bonik kasutas asjaomast kaupa oma maksustatavate tehingute tarbeks.

32 Ent olgu meenutatud, et ELTL artikli 267 alusel algatatud menetluses ei ole Euroopa Kohus pädev kontrollima ega hindama põhikohtuasja asjaolusid. Seega on siseriikliku kohtu ülesanne anda üldine hinnang kõikidele selle kohtuasja faktilistele asjaoludele, et kindlaks teha, kas Bonik võib nende tarnete alusel kasutada mahaarvamisõigust (vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-273/11: Mecsek-Gabona, punkt 53).

33 Kui selle hindamise tulemusel ilmneb, et põhikohtuasjas arutusel olev kaubatarne tegelikult tehti ja Bonik kasutas neid kaupu oma maksustatavate tehingute tarbeks, ei või põhimõtteliselt keelata tal mahaarvamisõigust kasutada.

34 Selles küsimuses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Bulgaaria maksuhaldur ei kinnita, et Bonik soetas põhikohtuasjas kõne all oleva kauba teistelt tarnijatelt kui Favorit stroy ja Agro treyd ning puuduvad tõendid selle kohta, et tarned tehti otse Bonikule. See kohus lisab, et nimetatud maksuhaldur ei vaidlusta seda, et Bonik tegi seejärel samas koguses sama liiki kaubatarneid nagu tarned, mis on arutusel põhikohtuasjas.

35 Sellegipoolest tuleb meenutada, et maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on direktiivi 2006/112 tunnustatud ja julgustatud eesmärk (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Halifax jt, punkt 71, ja Kittel et Recolta Recycling, punkt 54; 7. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-285/09: R, EKL 2010, lk I-12605, punkt 36; 27. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-504/10: Tanoarch, EKL 2011, lk I-10853, punkt 50, ja eespool viidatud kohtuotsus Mahagében ja Dávid, punkt 41).

36 Selles küsimuses on Euroopa Kohus juba otsustanud, et õigussubjektid ei või liidu õigusnormidele tugineda pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Fini H, punkt 32; Halifax jt, punkt 68; Kittel ja Recolta Recycling, punkt 54, ning Mahagében ja Dávid, punkt 41).

37 Seetõttu on siseriiklike ametiasutuste ja kohtute pädevuses keelduda mahaarvamisõiguse lubamisest, kui objektiivselt on tuvastatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt eespool viidatud kohtuotsused Fini H, punkt 34; Kittel ja Recolta Recycling, punkt 55, ning Mahagében ja Dávid, punkt 42).

38 Sellise olukorraga on tegemist juhul, kui maksupettuse paneb toime maksukohustuslane ise. Nimelt ei vasta majanduspettuse sooritanud maksukohustuslane sellisel juhul maksukohustuslase – kes sellena tegutseb – tehtud kaubatarnete ja majandustegevuse mõistete objektiivsetele kriteeriumidele (vt eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punktid 58 ja 59, ning Kittel ja Recolta Recycling, punkt 53).

39 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 sõltumata sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või mitte (vt eespool viidatud kohtuotsused Kittel ja Recolta Recycling, punkt 56, ning Mahagében ja Dávid, punkt 46).

40 Sellest tuleneb, et maksukohustuslasel võib keelata mahaarvamisõigust kasutada üksnes tingimusel, et objektiivsete tõendite alusel on tuvastatud, et see maksukohustuslane, kellele tarniti kaupu või osutati teenuseid, mille põhjal mahaarvamisõigust taotletakse, teadis või oleks pidanud teadma, et nende kaupade või teenuste soetamisega osaleb ta pettuses, mille pani toime tarnija või teine tarne- või teenusteahelas hiljem osalenud ettevõtja (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Kittel ja Recolta Recycling, punktid 56–61, ning Mahagében ja Dávid, punkt 45).

41 Seevastu ei ole nimetatud direktiivis 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 selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Optigen jt, punktid 52 ja 55, Kittel ja Recolta Recycling, punktid 45, 46 ja 60, ning Mahagében ja Dávid, punkt 47).

42 Nimelt läheb süüst sõltumatu süsteemi kehtestamine kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste tagamiseks (vt eespool viidatud kohtuotsus Mahagében ja Dávid, punkt 48).

43 Seega, kuna mahaarvamisõiguse lubamisest keeldumine 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 (vt eespool viidatud kohtuotsus Mahagében ja Dávid, punkt 49).

44 Sellest järeldub, et kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata seda, kas põhikohtuasjas arutusel olev kaubatarne tegelikult toimus ja kas Bonik kasutas neid kaupu oma maksustatavate tehingute tegemiseks, tuleb sel kohtul seejärel kontrollida, kas asjaomane maksuhaldur on need objektiivsed asjaolud tuvastanud.

45 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artikleid 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 ja 178 tuleb tõlgendada nii, et nendega on sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, vastuolus see, kui maksukohustuslasel ei lubata kaubatarnelt käibemaksu maha arvata seetõttu, et seda kaubatarnet ei peeta – võttes arvesse pettust või rikkumist, mis pandi toime enne või pärast selle tehingu tegemist – tegelikult toimunuks, ilma et objektiivsete tõendite alusel oleks tuvastatud, et see maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud tarneahelas enne või pärast asjaomast tehingut toime pandud käibemaksupettusega – asjaolu, mis tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

46 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:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 ja 178 tuleb tõlgendada nii, et nendega on sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, vastuolus see, kui maksukohustuslasel ei lubata kaubatarnelt käibemaksu maha arvata seetõttu, et seda kaubatarnet ei peeta – võttes arvesse pettust või rikkumist, mis pandi toime enne või pärast selle tehingu tegemist – tegelikult toimunuks, ilma et objektiivsete tõendite alusel oleks tuvastatud, et see maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud tarneahelas enne või pärast asjaomast tehingut toime pandud käibemaksupettusega – asjaolu, mis tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Allkirjad