Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

18. mai 2017 *

Eelotsusetaotlus — Maksustamine — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikkel 314 — Kasuminormi maksustamise kord — Kohaldamise tingimused — Liikmesriigi maksuhalduri keeldumine võimaldada maksukohustuslasel kasutada õigust kohaldada kasuminormi maksustamise korda — Arvetel esitatud märked, mis puudutavad nii kasuminormi maksustamise korra kohaldamist tarnija poolt kui ka käibemaksuvabastust — Kasuminormi maksustamise korra kohaldamata jätmine tarnija poolt tarnimise suhtes — Asjaolud, mis annavad alust kahtlustada tarnimisel rikkumisi või pettust

Kohtuasjas C-624/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Vilniaus apygardos administracinis teismase (Vilniuse piirkonna halduskohus, Leedu) 2. novembri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. novembril 2015, menetluses

„Litdana“ UAB

versus

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

menetluses osales:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

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

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. jaanuari 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— „Litdana“ UAB, esindaja: *advokatas* P. Gruodis,

— Leedu valitsus, esindajad: K. Dieninis, D. Stepanienė ja D. Kriaučiūnas,

— Küprose valitsus, esindajad: K.-K. Kleanthous ja E. Symeonidou,

* Kohtumenetluse keel: leedu.

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskaitė,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 226 punktide 11 ja 14 ning artikli 314 punktide a ja d tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud „Litdana“ UAB ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijose (Leedu Vabariigi rahandusministeeriumi haldusalasse kuuluv riigi maksuamet, edaspidi „riigi maksuamet”) vahelises kohtuvaidluses, milles käsitletakse kõnealuse ametiasutuse keeldumist lubada nimetatud äriühingul kohaldada kasuminormi maksustamise korda, et arvutada käibemaksu, mis kaasneb Taani ettevõtjalt omandatud kasutatud sõidukite müügiga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi põhjenduses 51 on ette nähtud:

„Topeltmaksustamise ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamise vältimiseks tuleb vastu võtta kasutatud kaupade, kunstiteoste, antiik- ja kollektsiooniesemete suhtes kohaldatav ühenduse maksustamise kord.“

4 Selle direktiivi artikkel 226 sätestab:

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

[…]

11) maksuvabastuse korral viide käesoleva direktiivi asjakohastele sätetele, vastavatele siseriiklikele sätetele või mis tahes muu märge, et kaupade tarnimine või teenuste osutamine on maksuvaba;

[…]

14) kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete suhtes kohaldatava erikorra kohaldamisel vastavalt märge „kasuminormi maksustamise kord – kasutatud kaubad“, „kasuminormi maksustamise kord – kunstiteosed“ või „kasuminormi maksustamise kord – kollektsiooni- ja antiik-esemed“;

[…]“

5 Nimetatud direktiivi artikli 313 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksukohustuslike edasimüüjate teostatavate kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnete suhtes kohaldavad liikmesriigid erikorda maksukohustuslike edasimüüjate saadud kasuminormi maksustamiseks käesoleva alajao sätete kohaselt.“

6 Sama direktiivi artikkel 314 sätestab:

„Kasuminormi maksustamise korda kohaldatakse kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete tarnetele maksukohustusliku edasimüüja poolt, kui need kaubad on talle ühenduse piires tarninud üks järgmistest isikutest:

a) mittemaksukohustuslane;

b) teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne on artikli 136 kohaselt maksuvaba;

c) teine maksukohustuslane, kui selle maksukohustuslase kaubatarne suhtes kehtib artiklites 282–292 sätestatud vabastus ja tegu on kapitalikaupadega;

d) teine maksukohustuslik edasimüüja, kui selle maksukohustusliku edasimüüja kaubatarne maksustati käibemaksuga käesoleva kasuminormi maksustamise korra kohaselt.“

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 315 on sätestatud:

„Artiklis 314 nimetatud kaubatarnete maksustatav väärtus on maksukohustusliku edasimüüja kasuminormi ja kasuminormiga seotud käibemaksu summa vahe.

Maksukohustusliku edasimüüja kasuminorm võrdub kaupade eest maksukohustusliku edasimüüja võetava müügihinna ja ostuhinna vahega.“

8 Käibemaksudirektiivi artiklis 323 on sätestatud:

„Maksukohustuslastel ei ole õigust arvata käibemaksust, mida nad on kohustatud tasuma, maha käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud kaupade eest, mis neile on tarninud või tarnib maksukohustuslik edasimüüja, kui kõnealuste kaupade tarnete suhtes, mida teostab maksukohustuslik edasimüüja, kohaldatakse kasuminormi maksustamise korda.“

9 Selle direktiivi artiklis 325 on sätestatud:

„Maksukohustuslik edasimüüja ei või eraldi märkida oma väljastatavatele arvetele käibemaksu, mis on seotud kaubatarnega, mille suhtes ta kohaldab kasuminormi maksustamise korda.“

Leedu õigus

10 Leedu Vabariigi 5. märtsi 2002. aasta käibemaksuseaduse nr IX-751 (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas nº IX-751, *Žin.*, 2002, nr 35-1271) käesolevas kohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikkel 106 sätestab:

„1. Käibemaksukohustuslane, kes tarnib kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsioониesemeid või antiikesemeid, nagu need on selles artiklis määratletud, peab arvestama käibemaksu kasutatud kaupadelt, kunstiteostelt, kollektsioониesemetelt või antiikesemetelt selles jaos üksikasjalikult sätestatud normide kohaselt. Selle jao sätteid kohaldatakse käibemaksukohustuslastele, kes oma majandustegevuse

raames püsivalt tegelevad kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooniesemete või antiikesemete tarnega. Kui käibemaksukohustuslane tarnib omaenda kasutatud vallasasju, peetakse teda nende tehingutega seoses vastavaks selle sätte nõuetele, mis puudutavad püsivat tegelemist kasutatud kaupade tarnega.

2. Selle jao sätteid kohaldatakse, kui käibemaksukohustuslane tarnib Euroopa Liidu territooriumil käibemaksuvabalt omandatud kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsiooniesemeid ja/või antiikesemeid, samuti kasutatud kaupu, kunstiteoseid, kollektsiooniesemeid ja/või antiikesemeid, mille omandamisele kohaldati seda erikorda, või kasutatud sõidukeid, kui nende omandamisel lähteliikmesriigis kohaldati spetsiaalseid üleminekusätteid, mis on selles liikmesriigis kasutatud sõidukitele kohaldatavad. […]“

11 Käibemaksuseaduse artikli 107 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. Kui tarnitakse [käibemaksuseaduse] artikli 106 lõikes 2 viidatud kaupu, on maksustav väärtus müüja kasuminorm, mis arvutatakse lõikes 2 ette nähtud viisil.

2. Müüja kasuminorm on tasu (välja arvatud käibemaks), mille müüja sai või saab tarnitud kaupade eest, ja summa (sealhulgas käibemaks), mille ta tasus või tasub oma tarnijale nende kaupade omandamisel, vahe. Kui käibemaksukohustuslase imporditud kaubad on tarnitud, arvatakse täiendavalt maha nendele kaupadele kohaldatud imporditollimaks, impordimaks ja impordikäibemaks.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Kaebaja põhitegevus on kasutatud autode müük. Ajavahemikul 1. jaanuarist 30. oktoobrini 2012 omandas ta Taani ettevõtjalt Handicare Auto A/S kasutatud sõidukeid, mille ta müüs edasi füüsilistele ja juriidilistele isikutele. Kõik omandatud sõidukitega seonduvad arved viitasid Taani käibemaksuseaduse artiklitele 69–71 ja neil esitatud andmete kohaselt olid müüdud sõidukid ka käibemaksust vabastatud. Edasimüügil kohaldas Litdana asjaomaste sõidukite suhtes käibemaksuseaduse artikli 106 lõikes 2 viidatud kasuminormi maksustamise korda.

13 Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Klaipėda (Leedu) piirkonna maksuinspektsioon, edaspidi „piirkondlik maksuinspektsioon“) teostas Litdana juures maksukontrolli seoses ajavahemikul 1. jaanuarist 30. oktoobrini 2012 arvutatud käibemaksuga. Selle kontrolli tulemusel koostati 28. aprillil 2014 kontrollakt, milles piirkondlik maksuinspektsioon tuvastas, et Litdana oli alusetult kohaldanud kasuminormi maksustamise korda 25 kasutatud sõiduki suhtes, mille ta oli omandanud Handicare Autolt ja mille ta oli füüsilistele ning juriidilistele isikutele edasi müünud, olgugi et Handicare Auto ei olnud müüdud sõidukite suhtes kasuminormi maksustamise korda kohaldanud. Piirkondlik maksuinspektsioon nõudis seega Litdanalt käibemaksu tasumist summas 15 745,48 eurot.

14 Piirkondlik maksuinspektsioon kinnitas 23. juunil 2014 kontrollakti ja kohustas Litdanat tasuma käibemaksu 15 745,48 eurot, viivitusintressi 3141,76 eurot ja trahvi 1574,66 eurot. Riigi maksuamet kinnitas selle otsuse 21. augusti 2014. aasta otsusega.

15 Litdana esitas piirkondliku maksuinspektsiooni ja riigi maksuameti otsuste tühistamiseks vaide Mokestinių ginčų komisija prie Vyriausybėsele (Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon) (edaspidi „maksuvaidluste komisjon“).

16 Maksuvaidluste komisjoni 31. oktoobri 2014. aasta otsusega jäeti riigi maksuameti otsus jõusse, vabastades samas Litdana kohustusest tasuda viivitusintressi.

17 Litdana esitas nende erinevate otsuste peale kaebuse Vilniaus apygardos administracinis teismasele (Vilniuse piirkonna halduskohus, Leedu).

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et Leedu maksuhaldur ei lubanud Litdanal kasuminormi maksustamise korda kohaldada üksnes Taani maksuhalduri esitatud andmete alusel, mille kohaselt Handicare Auto ei olnud asjaomaste sõidukite tarnimise suhtes kasuminormi maksustamise korda kohaldanud. Nii toimides esiteks riigi maksuamet ei võtnud arvesse asjaolu, et Handicare Auto esitatud arved näitasid, et müüdud sõidukid olid käibemaksust vabastatud, ja viitasid Taani käibemaksuseaduse artiklitele 69–71; teiseks, maksuvaidluste komisjon leidis, et Litdana oleks oma hoolsuskohustust täites pidanud pöörduma Handicare Auto poole, et saada kinnitust, et need sõidukid olid müüdud kasuminormi maksustamise korra alusel, või küsima Taani maksuhaldurilt, kas see äriühing oli kandnud asjaomaste sõidukite tarnet käsitlevad andmed käibemaksualase teabevahetussüsteemi (VIES) elektroonilisse andmebaasi.

19 Seega seisneb küsimus, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus peab lahendama, selles, kas maksukohustuslasel, kes on saanud arve, millel on esitatud märked nii kasuminormi maksustamise korra kui ka käibemaksust vabastamise kohta, on õigus kõnealust korda, millele viitab käibemaksudirektiivi artikkel 314, kohaldada sõltumata asjaolust, et maksuhalduri teostatud järelkontrollist ilmneb, et asjaomased kaubad tarninud maksukohustuslasest edasimüüja ei olnud seda korda kohaldanud.

20 Neil tingimustel otsustas Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilniuse piirkondlik halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksu]direktiivi […] artikli 314 punkti a ja artikli 226 punkti 11 ning selle direktiivi […] artikli 314 punkti d ja artikli 226 punkti 14 kohaselt on lubatud nendele normidele tuginevad siseriiklikud õigusnormid ja/või siseriiklik praktika, millega ei lubata maksukohustuslasel kohaldada kasuminormi käibemaksustamise korda, kuna maksuhalduri maksukontrolli raames ilmneb, et tarnitud kaupade käibemaksuarvetel on esitatud ebaõiget teavet/andmeid kasuminormi käibemaksustamise korra kohta ja/või käibemaksuvabastuse kohta, kuid maksukohustuslane seda ei teadnud ega oleks saanud teada?

2. Kas [käibemaksu]direktiivi […] artikli 314 sätteid tuleb mõista ja tõlgendada nii, et isegi kui käibemaksuarvetel on märgitud, et kaubad on käibemaksuvabad ([käibemaksu]direktiivi […] artikli 226 punkt 11) ja/või müüja on kohaldanud kasuminormi maksustamise korda kaupade tarnimisel ([käibemaksu]direktiivi […] artikli 226 punkt 14), tekib käibemaksukohustuslasel õigus kohaldada kasuminormi käibemaksustamise korda üksnes siis, kui kaupade tarnija tegelikult kohaldab kasuminormi maksustamise korda ja on nõuetekohaselt täitnud oma kohustused seoses käibemaksu tasumisega (maksab kasuminormilt käibemaksu oma riigis)?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Sissejuhatavad märkused

21 On selge, et märget „Sections 69-71“, mis viitab Taani asjakohastele sätetele ja mis on kantud Litdanale esitatud arvetele, tuleb mõista nii, et see vastab sisuliselt märkele „kasuminormi maksustamise kord – kasutatud kaubad“, mis tuleb käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 14 kohaselt arvetel tingimata esitada, kui kohaldatakse kasuminormi maksustamise korda kasutatud kaupade valdkonnas. Lisaks ei nähtu ei eelotsusetaotlusest ega põhikohtuasja poolte Euroopa Kohtule esitatud seisukohtadest, et põhikohtuasjas oleks vaidluse all küsimus, kas arved, mis Litdana sai, vastavad käibemaksudirektiivi artiklis 226 kehtestatud nõuetele.

Küsimused

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 314 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi pädevad ametivõimud ei luba maksukohustuslasel, kes on saanud arve, millel on esitatud märked nii kasuminormi maksustamise korra kui ka käibemaksuvabastuse kohta, kohaldada kasuminormi maksustamise korda, kui mainitud ametivõimude teostatud järelkontrollist ilmneb, et maksukohustuslik edasimüüja, kes kasutatud kaupa tarnis, ei olnud selle kauba tarnimisele tegelikult seda korda kohaldanud.

23 Kõigepealt tuleb meenutada, et maksukohustusliku edasimüüja poolt selliste kasutatud kaupade tarnimisel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, saadud kasumi maksustamise kord on erand käibemaksudirektiivis ette nähtud üldisest korrast. Seega tuleb selle direktiivi artiklit 314, mis loetleb selle erikorra kohaldamise juhud, tõlgendada täht-tähelt (vt kohtuotsus, 19.7.2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, punktid 28 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).

24 Nagu nähtub käibemaksudirektiivi artiklitest 314 ja 315, lubab kasuminormi maksustamise kord maksukohustuslikul edasimüüjal käibemaksu kohaldada üksnes kasumile, mille ta teenis selliste kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- ja antiikesemete edasimüügilt, mille ta omandas ühe käibemaksudirektiivi artikli 314 punktides a–d nimetatud isiku käest, võttes arvesse, et kõnealuseks kasumiks loetakse maksukohustusliku edasimüüja poolt kauba eest küsitud müügihinna ja ostuhinna vahe.

25 Käibemaksudirektiivi põhjendusest 51 nähtuvalt on kasuminormi maksustamise korra eesmärk on vältida topeltmaksustamist ja maksukohustuslaste vahelise konkurentsi moonutamist kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- või antiikesemete valdkonnas (vt selle kohta kohtuotsus, 3.3.2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Seevastu maksukohustusliku edasimüüja poolt kasutatud kaupade, kunstiteoste, kollektsiooni- või antiikesemete tarne koguhinna maksustamine, samal ajal kui hind, mille eest ta selle kauba omandas, sisaldab käibemaksu, mille tasus isik, kes kuulub ühte nimetatud direktiivi artikli 314 punktides a–d märgitud kategooriasse ja mida see isik ega maksukohustuslik edasimüüja ei saanud maha arvata, tooks kaasa sellise topeltmaksustamise (vt selle kohta kohtuotsus, 3.3.2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Tingimused, mis peavad olema täidetud, et lubada maksukohustuslasel kohaldada kasuminormi maksustamise korda, on sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 314. Selle artikli punktides a–d on lisaks täpsustusele, millist liiki kaupu võib maksukohustuslik edasimüüja kasuminormi maksustamise korra raames tarnida, toodud loetelu isikutest, kelle käest kõnealune maksukohustuslik edasimüüja peab neid kaupu omandama, et tal tekiks õigus asjaomast erikorda kohaldada. Nende isikute ühine nimetaja seisneb selles, et neil ei ole kordagi olnud võimalik asjaomaste kaupade soetamisel tasutud maksu maha arvata ja seega tasusid nad seda maksu täies ulatuses (vt selle kohta kohtuotsus, 19.7.2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, punkt 37).

28 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et arvetel, mis Litdana sai Handicare Autolt, oli esitatud teave nii kasuminormi maksustamise korra kui ka käibemaksuvabastuse kohta. Euroopa Kohtule esitatud toimikus sisalduval arvel nr 96681, mille sarnaseid arveid Handicare Auto põhikohtuasjas käsitletavate kaupade tarnimisel esitas, on lisaks andmetele, mis puudutavad arve väljastamise kuupäeva, käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, mille alusel Handicare Auto kaupu tarnis, selle äriühingu täisnime ja aadressi, tarnitud kaupade kogust ja laadi, tükihinda, hinda „Total DKK“, käibemaksusummat „0“ ja summat „Total DKK incl. VAT“, välja toodud märked „Sections 69-71“ ja „Free of VAT“.

29 Eelotsusetaotlusest ilmneb, et Handicare Auto väljastatud arvetel esitatud märge kasuminormi maksustamise korra kohta oli ekslik, kuna maksuhalduri teostatud kontrollimisel selgus, et Handicare Auto ei olnud asjaomaste kasutatud sõidukite tarnimisele seda korda tegelikult kohaldanud. Kõnealune maksuhaldur järeldas sellest, et Litdanal ei olnud õigust kasuminormi maksustamise korda kohaldada, kuna selle korra kohaldamise tingimused ei olnud täidetud, mistõttu paluti Litdanal kohaldamisele kuuluva käibemaksu summa tasuda tagantjärgi.

30 Siinkohal tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 314 punktis d nimetatud kasuminormi maksustamise korra kohaldamine sõltub tingimusest, et selles artiklis viidatud kaubad tarniks maksukohustuslasele teine maksukohustuslik edasimüüja, kes on tarnimisel seda erikorda kohaldanud; käesolevas asjas see tingimus täidetud ei ole. Lisaks sellele ei nähtu eelotsusetaotluses esitatud teabest kuidagi, et põhikohtuasjas käsitletava olukorra suhtes tuleks kohaldada asjaomase korra mõnda teist artiklis 314 ette nähtud kohaldamisalust.

31 Sellega seoses olgu meenutatud, et Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, et õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (kohtuotsus, 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 43).

32 Euroopa Kohus on sellest järeldanud kõigepealt selle väljakujunenud kohtupraktika raames, mis käsitleb käibemaksudirektiivis ette nähtud õigust käibemaksu maha arvata, et liikmesriigi ametivõimud ja kohtud peavad keelama kasutada mahaarvamisõigust juhul, kui objektiivsete asjaoludega on tõendatud, et seda õigust kasutatakse pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Edasi on ta leidnud, et kuritarvituse või pettuse tagajärg seondub põhimõtteliselt ka õigusega saada ühendusesisese tarne korral maksuvabastus (vt selle kohta kohtuotsus, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54). Lõpuks on Euroopa Kohus kinnitanud, et kuna võimalik keeldumine mõne käibemaksudirektiivist tuleneva õiguse andmisest peegeldab üldpõhimõtet, mille kohaselt keegi ei peaks saama liidu õiguskorrast tulenevaid õigusi kasutada kuritarvituse või pettuse eesmärgil, siis on see keeldumine üldiselt liikmesriigi ametivõimude ja kohtute pädevuses, olenemata sellest, milline käibemaksu valdkonna õigus on pettusega seotud, hõlmates seega ka õigust saada käibemaks tagasi (vt selle kohta kohtuotsus, 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 46).

33 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on see nii mitte üksnes siis, kui maksudest kõrvalehoidumise paneb toime maksukohustuslane ise, vaid ka siis, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et asjaomase tehinguga osaleb ta käibemaksupettuses, mille paneb toime tarnija või mõni muu tarneahelas ees- või tagapool asetsev ettevõtja (vt mahaarvamisõiguse kohta kohtuotsus, 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 38–40, õiguse kohta maksuvabastusele ühendusesisese tarne korral kohtuotsus, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 54, ja käibemaksutagastuse kohta kohtuotsus, 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punktid 49 ja 50).

34 Nii ei ole liidu õigusega vastuolus nõue, et tarnija tegutseks heas usus ja võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksudest kõrvalehoidumises (kohtuotsus, 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Seevastu ei ole käibemaksudirektiivis ette nähtud mahaarvamisõiguse korraga kooskõlas, kui mahaarvamisõigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega pidanud teadma, 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. Nimelt läheb süüst sõltumatu vastutuse süsteemi kehtestamine kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste tagamiseks (kohtuotsus, 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 41 ja 42 ning seal viidatud kohtupraktika).

36 Sellest järeldub, et isegi kui kõik sisulised tingimused, mis annavad õiguse ühendusesisese tarne käibemaksuvabastusele või käibemaksu mahaarvamisele, ei olnud täidetud, otsustas Euroopa Kohus, et selle õiguse kasutamist ei saa keelata maksukohustuslasel, kes tegutses heas usus ja kes võttis kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksudest kõrvalehoidumises (vt selle kohta kohtuotsused, 27.9.2007, Teleos jt, C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 68, ja 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punktid 47–50 ja 55).

37 Käesoleva kohtuotsuse punktides 32–35 meenutatud kaalutlused on asjakohased juhul, kui liikmesriigi ametivõimud või kohtud keelavad kohaldada käibemaksudirektiivi artiklis 314 sätestatud kasuminormi maksustamise korda; sellega on nõus kõik Euroopa Kohtule seisukohti esitanud pooled ja huvitatud isikud.

38 Euroopa Kohtu praktika kohaselt sõltub nende meetmete kindlaksmääramine, mida võib konkreetsel juhul maksukohustuslaselt, kes soovib käibemaksudirektiiviga antud õigust teostada, mõistlikult nõuda, veendumaks, et tema tehingud ei ole seotud tarneahelas eespool asuva ettevõtja toimepandava pettusega, peamiselt konkreetse juhtumi asjaoludest (vt analoogia alusel kohtuotsused, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punktid 53, 54 ja 59, ning 6.9.2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punkt 53).

39 Niisuguste asjaolude olemasolu korral, mille puhul võib kahtlustada rikkumist või pettust, võib teadlikku ettevõtjat pidada juhtumi asjaoludest lähtuvalt kohustatuks küsima teavet teiselt ettevõtjalt, kellelt ta kavatseb kaupa või teenuseid osta, veendumaks, et viimane on usaldusväärne (vt analoogia alusel kohtuotsus, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 60).

40 Samas ei saa maksuhaldur kasuminormi maksustamise korda kohaldada soovivalt maksukohustuslaselt üldiselt nõuda esiteks, et viimane kontrolliks muu hulgas, et kaupadega, mille suhtes selle õiguse teostamist taotletakse, seotud arve väljastanud isik on täitnud oma käibemaksu deklareerimise ja tasumise kohustused, veendumaks, et tarneahelas eespool asuvate ettevõtjate tasandil ei ole toime pandud rikkumisi või pettust, või teiseks, et tal oleks selle kohta dokumendid (vt analoogia alusel kohtuotsus, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 61).

41 Nimelt tuleb maksuhalduril viia läbi vajalik kontroll, et tuvastada rikkumisi ja käibemaksupettusi ning määrata karistusi ettevõtjale, kes need rikkumised või pettused toime on pannud (vt analoogia alusel kohtuotsus, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 62).

42 Seega seda, kas Litdana tegutses heas usus ja võttis kõik meetmed, mida temalt võis mõistlikult nõuda, veendumaks, et tehingud, mille ta teostas, ei olnud seotud maksudest kõrvalehoidumisega, peab hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus, lähtudes käesoleva kohtuotsuse punktides 37–41 sisalduvaid põhimõtteid.

43 Nende elementide ja faktiliste asjaolude seas, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus võib sellega seoses arvesse võtta, võib eelkõige olla see, et ei ole tõendatud, et Litdana teadis, et Handicare Auto ei olnud põhikohtuasjas käsitletavate tarnete suhtes kasuminormi maksustamise korda tegelikult kohaldanud. Igal juhul eelotsusetaotlusest ei nähtu see kuidagi.

44 Seoses sellega, kas Litdana võttis kõik vajalikud meetmed, veendumaks, et tehingud, mida ta teostas, ei olnud seotud maksudest kõrvalehoidumisega, võib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma üldise hinnangu raames võtta eelkõige arvesse asjaolu, et põhikohtuasjas käsitletavad tarned tunduvad olevat tehtud Litdana ja Handicare Auto pikaajalise ärisuhte raames, mida arvestades on Litdana varem maksuhaldurilt kontrollinud Handicare Auto väljastatud arvetel esitatud märke „Sections 69-71“ tähendust ja saanud sellelt kinnituse, et arved, millel see märge esineb, annavad talle piisava aluse, et kohaldada kasuminormi maksustamise korda. Neil asjaoludel oleks aga proportsionaalsuse põhimõttega

vastuolus, kui nõuda, et maksukohustuslane süstemaatiliselt iga tarne puhul kontrolliks, kas tarnija on tõepoolest kasuminormi maksustamise korda kohaldanud, vähemalt juhul, kui ei esine ühtegi viidet, mis lubaks kahtlustada rikkumiste või pettuse esinemist käesoleva kohtuotsuse punkti 39 tähenduses.

45 Seoses sellega, kas põhikohtuasjas esineb asjaolusid, mis annavad alust kahtlustada rikkumisi või pettust, tuleb märkida, et Leedu valitsus möönis kohtuistungil Euroopa Kohtu küsimusele vastates, et pelk märge „Sections 69-71“ Litdanale esitatud arvetel ei kujuta eraldiseisvana endast viidet, mis oleks pidanud temas tekitama kahtlusi rikkumiste või pettuse esinemise suhtes. Nimetatud valitsuse hinnangul kujutab aga asjaolu, et arvetel esinevad samal ajal märked „Sections 69-71“ ja „Free of VAT“ endast viidet rikkumiste või pettuse esinemise suhtes käesoleva kohtuotsuse punkti 39 tähenduses.

46 Kuigi on tõsi, et see kahekordne märge ei ole täiesti üheselt mõistetav, sest see tundub viitavat nii õigusnormidele, mis käsitlevad tarne maksustamist müüja kasuminormi alusel kui ka neile, mis vabastavad selle käibemaksust, tuleb siiski märkida nagu Euroopa Komisjongi, et ei ole ilmne, et see kahekordne märge peaks teadlikus ettevõtjas tekitama kahtlusi, olemata käibemaksu valdkonnas ekspert, seoses rikkumiste või pettusega, mille on toime pannud tarneahelas eespool asetsev ettevõtja. Nimelt ei ole välistatud, et maksukohustuslane võiks seda kahekordset märget tõlgendada kinnitusena selle kohta, et teine maksukohustuslik edasimüüja teostas selle tarne käibemaksudirektiivi artikli 314 punkti d alusel, kuna teise maksukohustusliku edasimüüja tarne suhtes kohaldati käibemaksu kasuminormi maksustamise korra kohaselt. Märkeid nii käibemaksuvabastuse kui kasuminormi maksustamise korra kohta, mis on esitatud põhikohtuasjas kõne all olevatel arvetel, võis maksukohustuslane tõlgendada ka – nagu seda Litdana kohtuistungil välja tõi – kinnitusena selle kohta, et maksustamisele kuulub vaid müüja kasuminorm ja asjaomaste kaupade väärtus on maksust vabastatud; seda asjaolu peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

47 Lisaks sellele ja tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib, võib maksukohustuslane tõlgendada neil arvetel esinevat märget „Free of VAT“ koostoimes märgetega „Sections 69-71“ ja „Total DKK incl VAT“ kinnitusena selle kohta, et kasuminormi maksustamise korra kohaldamisel ei saa ta käibemaksudirektiivi artikli 323 kohaselt nende kaupade ostmisel tasutud käibemaksu maha arvata, või et tegemist on tarnetega, mille suhtes kohaldatakse kõnealust korda, mille raames ei saa selle direktiivi artikli 325 alusel maksukohustusliku edasimüüja väljastatud arvetel olla tarnete juurde kuuluv käibemaks eraldi välja toodud.

48 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 314 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi pädevad ametivõimud ei luba maksukohustuslasel, kes on saanud arve, millel on esitatud märked nii kasuminormi maksustamise korra kui ka käibemaksuvabastuse kohta, kohaldada kasuminormi maksustamise korda, isegi kui mainitud ametivõimude teostatud järelkontrollist ilmneb, et maksukohustuslik edasimüüja, kes kasutatud kaupa tarnis, ei olnud selle kauba tarnimisele tegelikult seda korda kohaldanud, välja arvatud juhul, kui pädevad ametivõimud tõendavad, et maksukohustuslane ei tegutsenud heauskselt või ei võtnud kõiki tema võimuses olevaid mõistlikke meetmeid, veendumaks, et tehinguga, mille ta teostab, ei osale ta maksudest kõrvalehoidumises; seda asjaolu peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL), artiklit 314 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriigi pädevad ametivõimud ei luba maksukohustuslasel, kes on saanud arve, millel on esitatud märked nii kasuminormi maksustamise korra kui ka käibemaksuvabastuse kohta, kohaldada kasuminormi maksustamise korda, isegi kui mainitud ametivõimude teostatud järelkontrollist ilmneb, et maksukohustuslik edasimüüja, kes kasutatud kaupa tarnis, ei olnud selle kauba tarnimisele tegelikult seda korda kohaldanud, välja arvatud juhul, kui pädevad ametivõimud tõendavad, et maksukohustuslane ei tegutsenud heauskselt või ei võtnud kõiki tema võimuses olevaid mõistlikke meetmeid, veendumaks, et tehinguga, mille ta teostab, ei osale ta maksudest kõrvalehoidumises; seda asjaolu peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Allkirjad