Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

3. oktoober 2019*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Toiduainete soetamine – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Mahaarvamisest keeldumine – Tarnija, kes võib osutuda fiktiivseks – Käibemaksupettus – Nõuded, mis on seotud soetaja teadlikkusega – Määrus (EÜ) nr 178/2002 – Toiduainete jälgitavuse ja tarnija identifitseerimise kohustused – Määrused (EÜ) nr 852/2004 ja (EÜ) nr 882/2004 – Toidukäitlejate registreerimise kohustus – Mõju käibemaksu mahaarvamise õigusele

Kohtuasjas C-329/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Augstākā Tiesa (Läti kõrgeim kohus) 10. mai 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 17. mail 2018, menetluses

Valsts ieņēmumu dienests

versus

„Altic“ SIA,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president A. Prechal, kohtunikud F. Biltgen (ettekandja), J. Malenovský, C. G. Fernlund ja L. S. Rossi,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: osakonna juhataja M. Aleksejev,

arvestades kirjalikku menetlust ja 6. märtsi 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– „Altic“ SIA, esindaja: *advokāts* A. Purmalis,

– Läti valitsus, esindajad: I. Kucina ja V. Soņeca,

– Hispaania valitsus, esindaja: L. Aguilera Ruiz,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė ja A. Sauka,

olles 22. mai 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: läti.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk1)) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikli 168 punkti a.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on äriühing Valsts ieņēmumu dienests (Läti maksuamet, edaspidi „maksuhaldur“) ja „Altic“ SIA ning mis käsitleb Alticule saadetud maksuotsust, mille kohaselt tuleb viimasel tasuda käibemaksu, mida ta oli maksnud rapsiseemnete ostmisel ja mille ta seejärel maha arvas, koos trahvi ja viivisega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a on sätestatud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane“.

4 Selle direktiivi artikli 178 punkt a näeb ette:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a osutatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve;“

5 Nimetatud direktiivi artikli 273 esimene lõik sätestab:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

6 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 28. jaanuari 2002. aasta määruse (EÜ) nr 178/2002, millega sätestatakse toidualaste õigusnormide üldised põhimõtted ja nõuded, asutatakse Euroopa Toiduohutusamet ja kehtestatakse toidu ohutusega seotud menetlused (EÜT 2002, L 31, lk 1; ELT eriväljaanne 15/06, lk 463), põhjendustes 28 ja 29 on märgitud:

„(28) Kogemused on näidanud, et toidu ja sööda siseturu toimimine võib kahjustuda, kui toit ja sööt ei ole jälgitav. Seetõttu on vaja luua toidu- ja söödakäitlemisettevõtteid hõlmav ulatuslik jälgimissüsteem, mis võimaldab kaupa turult sihipäraselt ja korrektselt kõrvaldada või anda teavet tarbijatele või kontrollivatele ametnikele, vältides sellega suurte turuhäirete tekkimise võimalust toidu ohutusega seotud probleemide puhul.

(29) On vaja tagada, et toidu- või söödakäitlemisettevõte, kaasa arvatud importija, suudaks identifitseerida vähemalt ettevõtte, kellelt on tarnitud toit, sööt, loom või aine, mis võib toidus või söödas sisalduda, et uurimise korral oleks tagatud jälgitavus igal etapil."

7 Selle määruse kohaldamisel on määruse artikli 3 punktis 15 määratletud mõiste „jälgitavus" kui võimalus jälgida sellist toitu, sööta, toidulooma või ainet, mis on mõeldud kasutamiseks toidus või söödas või mille puhul sellist kasutamist eeldatakse, kõigil tootmis-, töötlemis- ja turustamisetappidel".

8 Nimetatud määruse artikli 17 lõike 2 kolmas lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid kehtestavad ka eeskirjad meetmete ja karistuste kohta toidu- ja söödaalaste õigusnormide rikkumise puhul. Kehtestatavad meetmed ja karistused peavad olema tõhusad, proportsionaalsed ja hoiatavad."

9 Sama määruse artikkel 18 „Jälgitavus" on sõnastatud järgmiselt:

„1. Toit, sööt, toiduloom ning iga aine, mis on ette nähtud toidu või sööda koostisse lisamiseks või mille lisamist eeldatakse, peab olema jälgitav kõigil tootmis-, töötlemis- ja turustamisetappidel.

2. Toidu- ja söödakäitlejad peavad suutma kindlaks teha iga isiku, kellelt on tarnitud toit, sööt, toiduloom või aine, mis on ette nähtud toidu või sööda koostisse lisamiseks või mille lisamist eeldatakse.

Selleks kasutavad käitlejad süsteeme ja menetlusi, mis võimaldavad kõnealuse teabe pädevatele asutustele taotluse korral kättesaadavaks teha.

[…]".

10 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta määruse (EÜ) nr 852/2004 toiduainete hügieeni kohta (ELT 2004, L 139, lk 1; ELT eriväljaanne 13/34, lk 319) artikli 6 lõikes 2 on sätestatud:

„Eelkõige teavitab iga toidukäitleja asjakohast pädevat asutust viimase nõutavas vormis igast tema juhitavast ettevõttest, mille tegevus hõlmab toidu tootmise, töötlemise ja turustamise mis tahes etappi, pidades silmas iga sellise ettevõtte registreerimist.

Toidukäitlejad tagavad alati ka ettevõtete kohase ajakohase teabe olemasolu pädevale asutusele, sealhulgas teavitades olemasoleva ettevõtte tegevuse igast olulisest muudatusest või selle sulgemisest."

11 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta määruse (EÜ) nr 882/2004 ametlike kontrollide kohta, mida tehakse sööda- ja toidualaste õigusnormide ning loomatervishoidu ja loomade heaolu käsitlevate eeskirjade täitmise kontrollimise tagamiseks (ELT 2004, L 165, lk 1; ELT eriväljaanne 03/45, lk 200, ja parandus ELT 2004, L 191, lk 1) artikli 31 lõige 1 sätestab:

„a) Pädevad asutused kehtestavad korra, mida sööda- ja toidukäitlejad peavad järgima oma ettevõtete registreerimise taotlemisel kooskõlas määrusega (EÜ) nr 852/2004, [nõukogu 22. detsembri 1995. aasta] direktiiviga 95/69/EÜ [millega nähakse ette teatavate loomatoidusektoris tegutsevate ettevõtete ja vahendajate heakskiitmise ja registreerimise tingimused ja kord ning muudetakse direktiive 70/524/EMÜ, 74/63/EMÜ, 79/373/EMÜ ja 82/471/EMÜ (EÜT 1995, L 332, lk 15; ELT eriväljaanne 03/18, lk 365)] või tulevase söödahügieeni määrusega.

b) nad koostavad ja ajakohastavad registreeritud sööda- ja toidukäitlejate nimekirja. Kui selline nimekiri on muuks otstarbeks juba olemas, võib seda kasutada ka käesoleva määruse kohaldamisel."

Läti õigus

12 Käibemaksuseaduse (likums par pievienotās vērtības nodokli) põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsiooni artikli 10 lõike 1 punkt 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Üksnes [maksuhalduri] poolt registreeritud maksukohustuslasel on oma käibedeklaratsioonis õigus riigikassasse tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata käibemaks, mis on märgitud arvele, mille maksukohustuslane on saanud teistelt maksukohustuslastelt omandatud kaupade või teenuste eest enda maksustatavate tehingute tarvis, sealhulgas välismaal tehtud tehingud, mis oleksid maksustatavad, kui need oleks tehtud riigi territooriumil."

13 Selle seaduse artikli 10 lõige 1^2 sätestab:

„Maksusumma, mis on märgitud saadud kaupade ja teenuste eest esitatud arvele, on mahaarvatav pärast saadud kaupade või teenustega seotud arve saamist või pärast arvel märgitud maksusumma tasumist ettemaksena."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Altic ostis 2011. aasta juulis-augustis äriühingult „Sakorex" SIA ning 2011. aasta oktoobris äriühingult „Ulmar" SIA rapsiseemneid. Eelotsusetaotlusest nähtub, et need äriühingud võtsid Alticuga ühendust, viidates viimase poolt ajakirjanduses ja internetis tehtud reklaamile. Rapsiseemned võeti vastu ja ladustati äriühingule „Vendo" SIA kuuluvas laos. Altic arvas nende ostude eest tasutud käibemaksu maha.

15 Alticu juures läbi viidud kontrolli tulemusel leidis maksuhaldur, et ostutehinguid ei ole tegelikult toimunud. Ta kohustas Alticut tasuma juba maha arvatud käibemaksu, samuti trahvi ja viivist.

16 Administratīvā rajona tiesa (rajooni halduskohus, Läti) rahuldas Alticu kaebuse, mille viimane esitas maksuhalduri otsuse tühistamise nõudes. Administratīvā apgabaltiesa (haldusasjade regionaalne kohus, Läti) jättis eelnimetatud kohtuotsuse muutmata.

17 Viimati nimetatud kohus märkis, et on vaieldamatu tõsiasi, et rapsiseemned võeti laos vastu neil kuupäevadel ja kogustes, mis olid märgitud Vendo saatedokumentides. Ta leidis, et neid asjaolusid arvestades tegutses Altic heauskselt ja oli täiesti veendunud, et Sakorex ja Ulmar on lepingus ette nähtud kaupu suutelised tarnima ning tema ülesanne ei olnud viimati nimetatud asjaolu kontrollida. Sellega seoses ei märkinud maksuhaldur, millised õigusnormidest tulenevad konkreetsed meetmed jättis Altic sellise kontrolli teostamiseks võtmata.

18 Maksuhaldur esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule Augstākā tiesale (Läti kõrgeim kohus) kassatsioonkaebuse. Ta väidab, et vastavalt määrusele nr 178/2002 peab toidukäitlejatel olema võimalik kindlaks teha mis tahes aine, mis on ette nähtud toidu või sööda koostisse lisamiseks või mille lisamist eeldatakse, ning selleks kasutavad käitlejad süsteeme ja menetlusi, mis võimaldavad kõnealuse teabe pädevatele asutustele kättesaadavaks teha. Ent Altic ei olnud oma lepingupartnereid vähimalgi määral kontrollinud ega veendunud, kas nad on Läti veterinaar- ja toiduametis registreeritud. Sellest võib järeldada, et Altic teadis või oleks pidanud teadma, et ta on seotud ühise käibemaksusüsteemi kuritarvitamisega.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei ole vaidlust selles, et esinevad tõendid, et Sakorex ja Ulmar on fiktiivsed ettevõtjad ja et kõnealuste kaupade päritolu ei ole teada. Seega tekib küsimus, kas Altic teadis või oleks pidanud teadma, et põhikohtuasjas arutusel olevad tehingud olid seotud käibemaksust kõrvalehoidmisega.

20 Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ükski tõend ei kinnita, et ostetud rapsiseemned olid eranditult mõeldud kasutamiseks kütuse tootmisel, nagu väidab Altic, või vähemalt, et need ei olnud mingil juhul seotud toiduahelaga. Järelikult tuleb nende tehingute puhul asuda seisukohale, et Altic pidi oma tegevuses järgima määruse nr 178/2002 sätteid.

21 Nimetatud kohus märgib, et selle määruse artikkel 18 kehtestab toidu jälgitavuse ja tarnijate identifitseerimise üldpõhimõtted. Identifitseerimise kohta märgib ta, et kuigi nimetatud määruses ei ole täpsustatud, millises ulatuses peab ettevõtja oma tarnija identifitseerima, tuleneb määruse nr 178/2002 artiklite 11, 12, 14, 17, 18, 19 ja 20 26. jaanuari 2010. aasta rakendamise suunistest, mis sisalduvad Euroopa Komisjoni toiduahela ja loomatervishoiu alalise komitee järeldustes, et ettevõtjad peavad säilitama teabe toote tarnija nime ja aadressi ning toote identifitseerimise kohta.

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib siiski teada, ega määruse nr 178/2002 eesmärk, mis seisneb toiduohutuse tagamises, ei nõua, et toidukäitleja tõendaks oma lepingupartneri valimisel suuremat hoolsust, mis kohustaks teda seega viimast kontrollima, eelkõige seoses selle registreerimisega pädevates ametiasutustes, ja kas sellise hoolsuse puudumisel võib keelduda toidukäitlejale käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest. Sellega seoses palub eelotsusetaotluse esitanud kohus täiendavalt selgitada, kas sama eesmärki silmas pidades võib asjaolu, et Altic on kontrollinud tarnitud kauba kvaliteeti, leevendada oma lepingupartneri põhjalikuma kontrollimise kohustust.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib lisaks, et maksuhalduri sõnul näitab see, et Altic ei kontrollinud, kas tema lepingupartnerid on veterinaar- ja toiduametis registreeritud, et nimetatud äriühing teadis või oleks pidanud teadma, et põhikohtuasjas kõne all olevad tehingud on seotud käibemaksust kõrvalehoidmisega. Nimetatud kohus leiab siiski, et kuigi määruse nr 852/2004 ja määruse nr 882/2004 sätetes ette nähtud toidukäitlemisettevõtja registreerimise kontrollimine võimaldab tagada, et see ettevõtja kuulub seaduslikult toiduahelasse, ei välista ettevõtja registreerimine seda, et viimase majandustegevus on näilik, ja vastupidi, registreerimise puudumine ei võimalda selle näilikkust automaatselt kinnitada, mistõttu ei toeta kontrollimise puudumine maksuhalduri järeldust otsustaval määral.

24 Neil asjaoludel otsustas Augstākā tiesa (Läti kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas võttes arvesse määruse nr 178/2002 eesmärki tagada toiduohutus (mis saavutatakse muu hulgas toidu jälgitavuse tagamisega), tuleb direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sisendkäibemaksu mahaarvamisest keeldumine juhul, kui maksukohustuslane, kes kuulub toiduahelasse, ei ole lepingupartneri valimisel üles näidanud suuremat hoolsust (mis ulatuks tavalistest äritavadest kaugemale), mis seisneb sisuliselt kohustuses teha lepingupartneri taustakontroll, kuid samas on kontrollinud toidu kvaliteeti, täites nii määruse nr 178/2002 eesmärki?

2. Kas määruse nr 852/2004 artiklis 6 ja määruse nr 882/2004 artiklis 31 sätestatud nõue toidukäitlemisettevõtja registreerimise kohta, tõlgendatuna direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a silmas pidades, kohustab lepingupoolt, kes sõlmib selle ettevõtjaga lepingu, kontrollima, kas ettevõtja on registreeritud, ja kas selline kontrollimine on oluline selleks, et teha kindlaks, kas nimetatud pool selle tehingu eripärasid silmas pidades teadis või oleks pidanud teadma, et ta tegi tehingu fiktiivse ettevõtjaga?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

25 Esimese küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei anta toiduahelasse kuuluvale maksukohustuslasele põhjendusel, et see maksukohustuslane ei ole toiduainete jälgitavuse tagamiseks täitnud määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikest 2 tulenevaid kohustusi seoses oma tarnijate identifitseerimisega.

26 Esiteks tuleb märkida, 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. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt selle kohta 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punktid 35 ja 37 ning seal viidatud kohtupraktika).

27 Mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada, kui maksukohustuslane, kes seda õigust soovib kasutada, on järginud nii materiaalõiguslikke kui ka vormilist laadi nõudeid või tingimusi (vt selle kohta 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punktid 36 ja 38 ning seal viidatud kohtupraktika).

28 Lisaks materiaalõiguslikele kui ka vormilist laadi nõuetele või tingimustele, mis tulenevad direktiivi 2006/112 artikli 168 punktist a ja artikli 178 punktist a (vt selle kohta 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punktid 39 ja 40) võimaldab selle direktiivi artikkel 273 liikmesriikidel teatud tingimustel näha ette muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks.

29 Teiseks tuleb märkida, et maksudest kõrvalehoidmise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk. Euroopa Kohus on selles osas selgitanud, et õigussubjektid ei saa pettuse või kuritarvituse eesmärgil tugineda liidu õigusnormidele. Seega on liikmesriigi ametiasutuste ja kohtu pädevuses keelduda mahaarvamise lubamisest, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Kuigi niisuguse olukorraga on tegemist juhul, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, on sellega tegemist ka siis, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus (22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Maksuhaldur, kes on tuvastanud, et arve väljastaja on toime pannud pettusi või rikkumisi, on kohustatud objektiivsete asjaolude põhjal tõendama – nõudmata arve saajalt, et ta viiks läbi selliseid kontrolle, mida ei ole kohustatud tegema –, et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, oli seotud käibemaksupettusega (22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Mis puudutab sellelt maksukohustuslaselt, kes soovib kasutada mahaarvamisõigust, nõutavat hoolsust, siis on Euroopa Kohus juba leidnud, et ettevõtjad, kes võtavad kõik meetmed, mida võib neilt mõistlikult nõuda, tagamaks, et nende tehingud ei ole seotud pettusega, olgu siis tegemist käibemaksupettuse või muu pettusega, peavad saama tugineda nende tehingute õiguspärasusele, ilma et nad riskiks kaotada tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kuna nende meetmete

kindlaksmääramine, mida võib konkreetsel juhul mõistlikult maksukohustuslaselt nõuda, sõltub peamiselt nimetatud juhtumi asjaoludest (vt selle kohta 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punktid 53 ja 59, ning 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 51).

33 Põhikohtuasjas ei rahuldanud maksuhaldur Alticu käibemaksu mahaarvamise taotlust, kuna leidis, et Alticu tarnijad olid fiktiivsed ettevõtjad ning et seega oli tegemist ühise käibemaksusüsteemi pettusega. Eelkõige leidis ta, et Altic kui toiduainesektoris tegutsev ettevõtja, oli vastavalt määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikele 2 kohustatud oma lepingupartnereid põhjalikult kontrollima. Asjaolu, et ta seda kohustust ei täitnud, annab tunnistust sellest, et Altic teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb nimetatud pettusega seotud tehingutes.

34 Ent esiteks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 46 märkis, puudub direktiivis 2006/112 igasugune õiguslik alus selle kohta, et käibemaksu mahaarvamise õigusest keeldutakse määruse nr 178/2002 nimetatud sättest tulenevate kohustuste täitmata jätmise tõttu. Määruses nr 178/2002 ette nähtud kohustused ei puuduta selles direktiivis ette nähtud mahaarvamisõiguse materiaalõiguslikke ja vormilisi nõudeid või tingimusi. Samuti ei nähtu Euroopa Kohtu valduses olevatest tõenditest, et keeldumise põhjus võiks tuleneda liikmesriigi käibemaksu käsitlevatest õigusnormidest.

35 Teiseks, mis puudutab asjaolu, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastatud asjaolude kohaselt kuulus Altic toiduahelasse ja seetõttu tuli tal järgida määruse nr 178/2002 sätteid, siis tuleb märkida, et selle määruse artikli 18 lõikes 2 sätestatud toiduainete jälgitavuse kohustuse eesmärk on muu kui käibemaksust kõrvalehoidmise tuvastamise eesmärk. Nimelt tuleneb selle määruse põhjendustest 28 ja 29, et toidutarnijate identifitseerimiskohustus võimaldab toiduaineid sihipäraselt ja korrektselt kõrvaldada või anda teavet tarbijatele või kontrollivatele ametnikele, vältides sellega suurte turuhäirete tekkimise võimalust siseturul. Selle kohustuse järgimata jätmine võib vastavalt sama määruse artikli 17 lõike 2 kolmandale lõigule kaasa tuua liikmesriigi õiguses ette nähtud karistused.

36 Sellest järeldub, et niisugust kohustust kui sellist ei saa pidada meetmeks, mille võtmist võib maksukohustuslaselt mõistlikult nõuda, et viimane veenduks, et tema tehingud ei ole seotud ühise käibemaksusüsteemi pettusega. Seega, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 56 märkis, ei saa selle kohustuse võimalik rikkumine iseenesest ja automaatselt põhjendada maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamisest keeldumist.

37 Selles kontekstis on lisaks oluline märkida, et määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikes 2 nimetatud kohustus seisneb selle sätte sõnastuse kohaselt iga isiku identifitseerimises, kellelt on tarnitud toit, ning selliste süsteemide ja menetluste loomises, mis võimaldavad kõnealuse teabe pädevatele asutustele taotluse korral kättesaadavaks teha.

38 Mis puudutab sellise identifitseerimise kohta esitatud andmeid, siis tuleb märkida, et need peavad võimaldama saavutada jälgitavuse eesmärki, mida on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 35, nii et põhimõtteliselt piisab sellest, kui tarnijad identifitseeritakse nende nime ja aadressi järgi. Sellest järeldub, et maksuhalduri poolt eelotsusetaotluse esitanud kohtus toodud argumendiga ja Läti valitsuse kirjalikes seisukohtades esitatud argumendiga, mille kohaselt nõuab nimetatud määrus üldjuhul lepingupartneri põhjalikku kontrollimist, ei saa nõustuda.

39 Teisiti oleks see vaid juhul, kui oleks nõuetekohaselt tõendatud, et eriliste asjaolude tõttu oleks asjaomaste toiduainete ostjal pidanud olema tõsiseid kahtlusi selles osas, kas toidu tarnija on tegelikult olemas või kes ta tegelikult on – määruse nr 178/2002 alusel on tal kohustus identifitseerida tarnija nii, et ta on tarnija isikus veendunud –, mida vajadusel tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

40 Eeldusel, et see nii on, võib see asjaolu kujutada endast ühte märki teiste hulgas, mis võivad kogumis ja ühemõtteliselt tõendada, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksust kõrvalehoidmisega.

41 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei anta toiduahelasse kuuluvale maksukohustuslasele üksnes põhjendusel, et see maksukohustuslane ei ole täitnud – eeldusel, et see asjaolu osutub tõeks, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul – toiduainete jälgitavuse tagamiseks määruse nr 178/2002 artikli 18 lõikest 2 tulenevaid kohustusi seoses oma tarnijate identifitseerimisega. Nende kohustuste täitmata jätmine võib siiski olla üks mitmest tegurist, mis võivad kogumis ja ühemõtteliselt tõendada, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksust kõrvalehoidmisega, viimati nimetatud asjaolu tuleb aga kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Teine küsimus

42 Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et toiduahelasse kuuluv maksukohustuslane ei ole kontrollinud, kas tema tarnijad on pädevates ametiasutustes vastavalt määruse nr 852/2004 artikli 6 lõikele 2 ja määruse nr 882/2004 artikli 31 lõikele 1 registreeritud, omab tähtsust selle kindlakstegemisel, kas maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksust kõrvalehoidmisega.

43 Määruse nr 852/2004 artikli 6 lõikes 2 on sellega seoses ette nähtud, et kõik toidukäitlejad teatavad pädevale asutusele igast tema juhitavast ettevõttest, mille tegevus hõlmab toidu tootmise, töötlemise ja turustamise mis tahes etappi, pidades silmas iga sellise ettevõtte registreerimist. Vastavalt määruse nr 882/2004 artikli 31 lõike 1 punktidele a ja b on pädevad asutused kohustatud määratlema menetlused, mida need käitlejad peavad järgima, kui nad taotlevad oma ettevõtete registreerimist, ning ajakohastama käitlejate nimekirja.

44 Tuleb tõdeda, et määrused nr 852/2004 ja nr 882/2004 ei sisalda toidukäitlemisettevõtjale ühtki kohustust kontrollida, kas tema tarnijad on nendes määrustes sätestatud nõuete kohaselt registreeritud. Samuti ei tulene selline kontrollikohustus käibemaksu mahaarvamisega seoses direktiivist 2006/112.

45 Ent nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 31, kui maksuhaldur, kes on tuvastanud, et arve väljastaja on toime pannud pettusi või rikkumisi, soovib objektiivsete asjaolude põhjal tõendada, et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, oli seotud käibemaksupettusega, ei või ta nõuda arve saajalt kontrolle, mida viimane ei ole kohustatud tegema (vt selle kohta 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 50).

46 Selles kontekstis on Euroopa Kohus juba otsustanud, et maksuhaldur ei või nõuda käibemaksu mahaarvamisõigust taotlevalt maksukohustuslaselt seda, et viimane esitaks dokumendid, mis on saadud tema veiseliha tarnijalt ja milles on kirjas loomade kõrvamärgid, mis on ette nähtud Euroopa Parlamendi ja nõukogu 17. juuli 2000. aasta määrusega (EÜ) nr 1760/2000 veiste identifitseerimise ja registreerimise süsteemi loomise, veiseliha ja veiselihatoodete märgistamise ning nõukogu määruse (EÜ) nr 820/97 kehtetuks tunnistamise kohta (EÜT 2000, L 204, lk 1; ELT eriväljaanne 03/30, lk 248) kehtestatud identifitseerimise ja registreerimise raames (vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 42).

47 Selleks et teha kindlaks, kas toiduahelasse kuuluv maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tema tarnijad olid seotud käibemaksupettusega, ei saa maksuhaldur kohustada maksukohustuslast kontrollima, kas viimase tarnijad on täitnud toidualaste õigusnormide valdkonnas liidu õiguses ette nähtud registreerimiskohustust.

48 Järelikult tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et toiduahelasse kuuluv maksukohustuslane ei ole kontrollinud, kas tema tarnijad on pädevates ametiasutustes vastavalt määruse nr 852/2004 artikli 6 lõikele 2 ja määruse nr 882/2004 artikli 31 lõikele 1 registreeritud, ei oma tähtsust selle kindlakstegemisel, kas maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksust kõrvalehoidmisega.

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 (kolmas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL), artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei anta toiduahelasse kuuluvale maksukohustuslasele üksnes põhjendusel, et see maksukohustuslane ei ole täitnud – eeldusel, et see asjaolu osutub tõeks, mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul – toiduainete jälgitavuse tagamiseks Euroopa Parlamendi ja nõukogu 28. jaanuari 2002. aasta määruse (EÜ) nr 178/2002, millega sätestatakse toidualaste õigusnormide üldised põhimõtted ja nõuded, asutatakse Euroopa Toiduohutusamet ja kehtestatakse toidu ohutusega seotud menetlused, artikli 18 lõikest 2 tulenevaid kohustusi seoses oma tarnijate identifitseerimisega. Nende kohustuste täitmata jätmine võib siiski olla üks mitmest tegurist, mis võivad kogumis ja ühemõtteliselt tõendada, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksust kõrvalehoidmisega, viimati nimetatud asjaolu tuleb aga kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.**

2. **Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2010/45) artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et toiduahelasse kuuluv maksukohustuslane ei ole kontrollinud, kas tema tarnijad on pädevates ametiasutustes vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta määruse (EÜ) nr 852/2004 toiduainete hügieeni kohta, artikli 6 lõikele 2 ja Euroopa Parlamendi ja nõukogu 29. aprilli 2004. aasta määruse (EÜ) nr 882/2004 ametlike kontrollide kohta, mida tehakse sööda- ja toidualaste õigusnormide ning loomatervishoidu ja loomade heaolu käsitlevate eeskirjade täitmise kontrollimise tagamiseks, artikli 31 lõikele 1 registreeritud, ei oma tähtsust selle kindlakstegemisel, kas maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksust kõrvalehoidmisega.**

Allkirjad