Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

26. aprill 2017 *

Eelotsusetaotlus — Liidu õiguse rikkumisele tugineva väite esitamine omal algatusel — Võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtted — Ühine käibemaksusüsteem — Direktiiv 2006/112/EÜ — Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus — Pöördmaksustamine — Artikli 199 lõike 1 punkt g — Kohaldamine üksnes kinnisasjade puhul — Soetaja poolt müüjale alusetult maksu tasumine valesti koostatud arve tõttu — Maksuhalduri otsus, millega tuvastati kauba soetaja maksuvõlg, keelduti tema taotletud mahaarvamisest ja määrati talle rahatrahv

Kohtuasjas C-564/15,

mille ese on Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság'i (Kecskeméti haldus- ja töökohus, Ungari) 7. oktoobri 2015. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. novembril 2015, menetluses

Tibor Farkas

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

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

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: ametnik I. Illéssy,

arvestades kirjalikus menetluses ja 7. septembri 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Ungari valitsus, esindajad: M. M. Tátrai, M. Z. Fehér ja G. Koós,

— Eesti valitsus, esindaja: K. Kraavi-Käerdi,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja L. Havas,

olles 10. novembri 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: ungari.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb 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, lk 1)) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid.

2 Taotlus on esitatud Tibor Farkase ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Ungari maksu- ja tolliameti Délalföldi piirkondlik maksu peadirektoraat; edaspidi „Ungari maksuamet“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimati nimetatud asutuse otsust, millega tuvastati Tibor Farkase maksuvõlg ja määrati talle rahatrahv, kuna ta ei kohaldanud pöördmaksustamise korda käsitlevaid siseriiklikke sätteid.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 põhjenduses 42 on märgitud, et „[l]iikmesriikidel peaks olema võimalik teatavatel juhtudel panna vastutus käibemaksu maksmise eest tarne või teenuse saajale. See aitaks liikmesriikidel eeskirju lihtsustada ning võidelda maksudest kõrvalehoidmisega ja maksustamise vältimisega teatavates kindlaksmääratud sektorites ja teatavat liiki tehingute puhul.“

4 Selle direktiivi artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

5 Nimetatud direktiivi artikli 168 punkt a 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 ja teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[…]“.

6 Direktiivi 2006/112 artikli 178 punktides a ja f on sätestatud:

„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;

[…]

f) kui ta peab artiklite 194–197 või artikli 199 kohaldamise korral teenuse saaja või soetajana käibemaksu tasuma, peab ta täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused.“

7 Direktiivi 2006/112 artikli 193 kohaselt tasub käibemaksu maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.

8 Direktiivi artikli 199 lõike 1 punkt g sätestab:

„Liikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele osutatakse ükskõik millist järgmist teenust või tehakse ükskõik milline järgmine tarne:

[…]

g) kinnisvara võõrandamine sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel.

[…]“.

9 Direktiivi 2006/112 artikli 226 punktis 11a on ette nähtud:

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

[…]

11a) märge „pöördmaksustamine“, kui kaupade soetaja või teenuse saaja on kohustatud käibemaksu tasuma“.

10 Selle direktiivi artikkel 395 näeb ette:

„1. Nõukogu võib ühehäälselt komisjoni ettepaneku põhjal anda igale liikmesriigile loa võtta erimeetmed käesoleva direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist.

[…]

2. Liikmesriik, kes soovib lõikes 1 nimetatud meedet rakendada, saadab komisjonile taotluse ja esitab talle kogu asjakohase teabe. […]

Kui komisjon on saanud kogu teabe, mida ta taotluse hindamiseks vajalikuks peab, teavitab ta sellest ühe kuu jooksul taotlevat liikmesriiki ning edastab taotluse originaalkeeles teistele liikmesriikidele.

3. Kolme kuu jooksul alates lõike 2 teises lõigus nimetatud teate saatmisest esitab komisjon nõukogule kas asjakohase ettepaneku või, kui ta taotletava erandiga ei nõustu, oma vastuväiteid sisaldava teatise.

4. Lõigetes 2 ja 3 sätestatud menetlus viiakse igal juhul lõpule kaheksa kuu jooksul alates taotluse laekumisest komisjonile.“

Ungari õigus

11 Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (käibemaksu käsitlev 2007. aasta CXXVII seadus; edaspidi „käibemaksuseadus“) § 142 sätestab:

„1. Maksu tasub kauba soetaja või teenuse saaja:

[…]

g) ettevõtluse käigus materiaalse põhivarana kasutatava kauba võõrandamisel või muu kauba võõrandamisel või teenuse osutamisel, kui selle hind ületab tehingu täitmise ajal tavapärast turuhinda arvestades 100 000 Ungari forintit (HUF) (ligikaudu 324 eurot) ja kui täitmiseks kohustatud maksukohustuslase suhtes on alustatud pankroti- või muu maksejõuetust tuvastav menetlus;

[…]

7. Lõike 1 kohaldamisel esitab kauba võõrandaja või teenuse osutaja sellise arve, millel ei ole märgitud käibemaksu ega §-s 83 ette nähtud protsendimäära.

[…]“.

12 Käibemaksuseaduse § 169 punkt n sätestab:

„Arve peab sisaldama järgmisi andmeid:

[…]

n) kauba soetajal või teenuse saajal lasuva maksukohustuse puhul märge „pöördmaksustamine“;

[…]“.

13 Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (2003. aasta maksukorralduse XCII seadus) sätestab põhikohtuasjas kehtiva versiooni (edaspidi „maksumenetluse seadustikku käsitlev seadus“) § 170 lõigetes 1 ja 2:

„1. Kui maksusummat ei ole täies ulatuses tasutud, on ette nähtud rahatrahv. Trahvisumma suurus võib olla kuni 50% tasumata maksusummast, kui käesolev seadus ei sätesta teisiti. Trahvisumma võib olla kuni 200% tasumata maksusummast, kui vahe tasumisele kuulunud summaga võrreldes on seotud tulude varjamisega ning tõendusmaterjali, raamatupidamisdokumentide või toimikute võltsimise või hävitamisega. Maksuamet määrab rahatrahvi ka juhul, kui maksumaksja esitab selleks õigust omamata vara, toetust või tagastamist puudutava abi- või tagastustaotluse ja kui maksuamet on enne taotluse rahuldamist tuvastanud, et maksumaksjal puudub sellekohane õigus. Sellisel juhul on trahvisumma suurus võrdne alusetult taotletud summaga.

2. Maksumaksja poolt tasumisele kuuluva maksu tuvastatud erinevust võib pöördmaksustamise korral käsitada täies ulatuses tasumata maksusummana vaid siis, kui nimetatud vahet ei ole tasutud maksu tasumise kuupäevaks või kui ta on saanud eelarvetoetust. […]“.

14 Maksumenetluse seadustikku käsitleva seaduse § 171 sätestab:

„1. Maksuamet võib omal algatusel või taotluse korral trahvimäära või trahvisummat vähendada, kui esinevad asjaolud, mida saab pidada erandlikuks ja mis võimaldavad järeldada, et maksuvõla põhjustanud maksukohustuslane või tema esindaja, töötaja, juhatuse liige või volitatud isik tegutses piisavalt mõistlikult, mida võib temalt sellises olukorras eeldada. Trahvi vähendamine tuleb kindlaks määrata, kaaludes kõiki antud juhtumi asjaolusid, eelkõige maksuvõla suurust, selle tekkimise asjaolusid ning maksukohustuslase õigusvastase tegevuse raskusastet ja esinemissagedust (tegevus või tegevusetus).

2. Trahvi vähendamiseks nii omal algatusel kui taotluse korral puudub alus, kui maksuvõlg on seotud tulude varjamisega ning tõendusmaterjali, raamatupidamisdokumentide või toimikute võltsimise või hävitamisega.

[…]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Tibor Farkas ostis maksuhalduri korraldatud elektroonilisel enampakkumisel maksuvõlgnikust osaühingule mobiilse angaari. Kauba müüja väljastas arve, millel oli vastavalt üldkorras maksustamisele kohaldatavatele õigusnormidele märgitud müügitehinguga seotud käibemaks. Enampakkumisel kokku lepitud müügihinna tasumisel maksis Tibor Farkas ka müüja märgitud käibemaksu, mille viimane kandis üle Ungari maksuametile.

16 Tibor Farkas kajastas sellele arvele märgitud käibemaksu mahaarvatava maksuna. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Ungari maksu- ja tolliameti Bács-Kiskun komitaadi maksudirektoraat) kontrollis seejärel tagastustaotlusi, mille Tibor Farkas esitas seoses 2012. aasta neljanda kvartali käibedeklaratsiooniga. Maksuamet tuvastas, et Tibor Farkas ei järginud pöördmaksustamise korda reguleerivaid õigusnorme käibemaksuseaduse § 142 lõike 1 punkti g tähenduses, mille kohaselt oli tal kohustus kauba soetajana tasuda käibemaksu otse riigikassasse. Ungari maksuamet tegi seejärel 11. juuli 2014. aasta otsusega, mille ta kinnitas 7. novembri 2014. aasta otsusega, kindlaks Tibor Farkase maksuvahe summas 744 000 Ungari forintit (ligikaudu 2400 eurot), jättis kõnealusele müüjale tasutud käibemaksu osas tagastustaotluse rahuldamata ja määras talle rahatrahvi 372 000 Ungari forintit (ligikaudu 1200 eurot).

17 Tibor Farkas väidab, et Ungari maksuamet jättis käibemaksu mahaarvamise taotluse rahuldamata vorminõude rikkumise tõttu, ehk seetõttu, et kõnealune arve väljastati üldkorras maksustamise mitte aga pöördmaksustamise käigus, ning on seega rikkunud liidu õigust. Ta leiab, et otsus, mille kohaselt tuleb temal tasuda maksuvahe, on põhjendamatu, kuna asjaomane müüja juba tasus riigikassale vastava käibemaksusumma. Tibor Farkas pöördus eelotsusetaotluse esitanud kohtusse, et viimane paluks Euroopa Kohtult eelotsuse küsimusega selgitust, kas tema maksu mahaarvamise õiguse tunnustamata jätmine on kooskõlas liidu õigusega.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tegi kindlaks, et Ungari maksuamet ei keeldunud tunnustamast kaebaja maksu mahaarvamise õigust, vaid kohustas teda tasuma käibemaksuseaduse § 142 lõike 1 punkti g alusel pöördmaksustamise eeskirjade kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks. Maksuvahe, mis tal tuli tasuda, vastas asjaomase tehingu kohta väljastatud arvel märgitud käibemaksusummale. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on Tibor Farkas – olgugi et ta oli tasunud asjaomasele müüjale käibemaksu – Ungari maksuameti otsuste alusel käsitatav riigikassale maksu tasumise eest vastutava isikuna. Olgugi et Ungari maksuamet ei vaidle vastu, et tal on õigus tasutud käibemaksu maha arvata, arvab ta tagastamistaotluse summast maha maksuvahe, mis tema hinnangul tuleb tasuda Tibor Farkasel. Kuna mõlemad summad on võrdsed, siis midagi tasuda ei tule. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab muu hulgas, et müüja tasus riigikassale käibemaksu, mistõttu ei ole viimane saanud kahju seetõttu, et kõnealune arve väljastati ekslikult üldkorras maksustamise ja mitte pöördmaksustamise alusel. Lisaks ei viita tema sõnul miski sellele, et tegemist oleks maksudest kõrvalehoidumise või maksusoodustuse saamise kavatsusega.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et Ungari maksuameti otsus takistab Tibor Farkasel praktikas mahaarvamisõigust kasutada. Võttes arvesse asjaolu, et käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest saab direktiivi 2006/112 ja Euroopa Kohtu praktika kohaselt keelduda vaid siis, kui maksudest kõrvalehoidumine on tõendatud, ei osutu maksuameti otsus proportsionaalseks eesmärgi suhtes, mida pöördmaksustamise korraga soovitakse saavutada.

20 Neil tingimustel otsustas Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Kecskeméti haldus- ja töökohus, Ungari) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2006/112 sätetega ning eelkõige neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega, mille eesmärk on ennetada maksudest kõrvalehoidumist, on kooskõlas selline käibemaksuseaduse sätetele tuginev halduspraktika, mille kohaselt maksuhaldur teeb kindlaks kauba soetaja (või teenuse saaja) maksuvahe, kui kauba võõrandaja või teenuse osutaja väljastab pöördmaksustamise alla kuuluva tehingu kohta arve üldkorras maksustamise alusel, deklareerib selle eest tasumisele kuuluva käibemaksu ja tasub ka selle riigikassasse, samas kui kauba soetaja (või teenuse saaja) kajastab arve väljastajale tasutud käibemaksu mahaarvatava käibemaksuna, ning kauba soetaja ei saa käibemaksu summa suhtes, mis puudutab maksuvahet, mahaarvamisõigust kasutada?

2. Kas maksuvahe kindlakstegemine, millega kaasneb ka sellest summast 50% määraga rahatrahvi tasumise kohustus, on proportsionaalne karistus ebaõige maksustamise meetodi valiku eest, kui see ei tekitanud riigieelarves maksulaekumiste puudujääki ja kui puuduvad andmed kuritarvituste kohta?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Sissejuhatavad märkused

21 Eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasjas kõnealune tehing hõlmas Tibor Farkase poolt mobiilse angaari ostmist riigi maksuameti korraldatud elektroonilisel enampakkumisel. Maksuamet leidis, et käibemaksuseaduse § 142 lõike 1 punkti g kohaselt, millega eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul võetakse üle direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkt g, oleks antud tehingule tulnud kohaldada pöördmaksustamise korda, nõudis Tibor Farkaselt müügiga seotud käibemaksu tasumist ning määras talle rahatrahvi.

22 Ungari valitsus märkis Euroopa Kohtu istungil esitatud küsimusele antud vastuses, et põhikohtuasjas kõnealune tehing puudutab vallasasja võõrandamist ning et käibemaksuseaduse § 142 lõike 1 punkti g kohaldatakse olenemata sellest, kas tegemist on kinnis- või vallasasjadega.

23 Sellega seoses tuleb meenutada, et direktiivi 2006/112 artikli 193 kohaselt tasub käibemaksu maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik. Direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkt g sätestab, et liikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele tehakse tarne, mis seisneb kinnisasja võõrandamises sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel.

24 Direktiivi 2006/112 põhjendusest 42 nähtub, et artikli 199 lõike 1 punktiga g taotletav eesmärk on võimaldada liikmesriikidel teatavatel juhtudel kasutada pöördmaksustamist teatavates kindlaksmääratud sektorites ja teatavat liiki tehingute puhul, et eeskirju lihtsustada ning võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimisega. Nii võimaldab see säte maksuhalduril asjaomastele tehingutele kohaldatava käibemaksu kätte saada, kui võlgnikul on selle tasumine raskendatud (kohtuotsus, 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punkt 28).

25 Euroopa Kohus on otsustanud, et direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkti g puhul on tegemist erandiga direktiivi artiklis 193 osutatud põhimõttest, et käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, ning seetõttu tuleb seda tõlgendada kitsalt. Artikkel 199 lubab nimelt liikmesriikidel lõike 1 punktides a–g nimetatud juhtudel kasutada

pöördmaksustamist, mille puhul tasub käibemaksu see maksukohustuslane, kellele käibemaksuga maksustatav tehing tehakse (kohtuotsus, 13.6.2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, punktid 23 ja 31).

26 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 28 märkis, tähendab asjaolu, et pöördmaksustamise mehhanism on erand direktiivi 2006/112 artiklis 193 sätestatud põhimõttest, seda, et erandeid sellest põhimõttest tohib kohaldada ainult selles direktiivis sõnaselgelt ette nähtud juhtudel.

27 Direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkt g puudutab seega üksnes kinnisasju ja mitte vallasasju. Järelikult ei kuulu vallasasja müük enampakkumisel nagu põhikohtuasjas selle sätte kohaldamisalasse.

28 Direktiivi 2006/112 artikkel 395 annab liikmesriikidele võimaluse taotleda õigust võtta erimeetmed selle direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada maksu kogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist. Ungari valitsus kinnitas kohtuistungil, et direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punkti g raames ei ole Ungari suhtes seda erandit kohaldatud.

29 Neil asjaoludel tuleb märkida, et käibemaksuseaduse § 142 lõike 1 punkt g laiendab pöördmaksustamise korda vallasasjadele, minnes kaugemale sellest, mis on lubatud direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punktiga g, mis puudutab vaid kinnisasju. Järelikult on pöördmaksustamise korra kohaldamine ja põhikohtuasjas kõnealuse rahatrahvi määramine selle direktiiviga vastuolus, kui põhikohtuasjas kõnealune enampakkumisega müük puudutab vallasasja.

30 Samas ilmneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud toimiku materjalidest – kui selle kohtu täiendava kontrolli tulemusel ei selgu vastupidist – ning Euroopa Kohtu istungil peetud vaidlustest, et küsimust § 142 lõike 1 punkti g kooskõla kohta direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punktiga g põhikohtuasja raames ei tõstatatud.

31 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et kui mõnes valdkonnas puuduvad liidu õigusnormid, tuleb iga liikmesriigi õiguskorras need kehtestada menetlusautonoomia põhimõttest lähtudes, kuid siiski nii, et need ei oleks vähem soodsad kui siseriikliku õiguse kohaldamisalasse kuuluvaid sarnaseid olukordi reguleerivad eeskirjad (võrdväärsuse põhimõte) ega muudaks liidu õigusega antud õiguste teostamist tegelikult võimatuks või ülemäära keeruliseks (tõhususe põhimõte) (vt selle kohta kohtuotsused, 7.6.2007, van der Weerd jt, C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 17.3.2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Esiteks tuleb meenutada, et liidu õigus ei nõua üldjuhul siseriiklikelt kohtutelt, et nad tõstataksid omal algatusel väite liidu õigusnormide rikkumise kohta, kui sellise väite analüüsimisel oleksid kohtud kohustatud väljuma vaidluse piiridest, mille pooled on määratlenud, tuginedes muudele faktidele ja asjaoludele kui nendele, millele pool, kes on selliste sätete kohaldamisest huvitatud, on oma nõude rajanud (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 14.12.1995, van Schijndel ja van Veen, C-430/93 ja C-431/93, EU:C:1995:441, punkt 22, ja 7.6.2007, van der Weerd jt, C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punkt 36).

33 Siseriikliku kohtu pädevuse selline piiritlemine on põhjendatud tulenevalt põhimõttest, et kohtumenetluses kuulub initsiatiiv pooltele ning järelikult – kui siseriiklik menetlusõigus annab asjast huvitatud poolele võimaluse esitada liidu õigusel põhinev väide – saab liikmesriigi kohus omal algatusel tegutseda ainult erandjuhtudel, kui avalik huvi seda nõuab (vt selle kohta kohtuotsus, 7.6.2007, van der Weerd jt, C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punktid 35 ja 41 ning seal viidatud kohtupraktika).

34 Antud asjas Euroopa Kohtule esitatud toimiku materjalidest ei nähtu, et siseriiklik menetlusõigus oleks takistanud põhikohtuasja kaebajal esitada väidet käibemaksuseaduse § 142 lõike 1 punkti g võimaliku vastuolu kohta direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punktiga g (vt analoogia alusel kohtuotsus, 7.6.2007, van der Weerd jt, C-222/05–C-225/05, EU:C:2007:318, punkt 41).

35 Teiseks tuleb märkida, et võrdväärsuse põhimõte nõuab, et kui menetluse üksikasju reguleerivad siseriikliku õiguse sätted sisaldavad kohtu kohustust tõstatada omal algatusel väide, mis põhineb siseriikliku õiguse rikkumisel, peab selline kohustus kehtima samamoodi ka liidu õiguse rikkumist puudutava sarnase väite osas (vt selle kohta kohtuotsused, 14.12.1995, van Schijndel ja van Veen, C-430/93 ja C-431/93, EU:C:1995:441, punkt 13, ja 17.3.2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, punkt 30). Sama kehtib juhul, kui siseriiklik õigus näeb kohtule ette võimaluse tõstatada selline väide omal algatusel (vt selle kohta kohtuotsus, 14.12.1995, van Schijndel ja van Veen, C-430/93 ja C-431/93, EU:C:1995:441, punkt 14).

36 Ungari valitsus märkis vastuseks kohtuistungil Euroopa Kohtu esitatud küsimusele, et siseriikliku õiguse kohaselt oli eelotsusetaotluse esitanud kohtul võimalus tõstatada omal algatusel väide liikmesriigi õigusnormi rikkumise kohta samamoodi nagu liidu õigusnormi rikkumise kohta.

37 Tuleb meenutada, et ELTL artikli 267 järgses menetluses, mis põhineb selgel siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete eristamisel, on põhikohtuasja faktiliste asjaolude hindamine ja liikmesriigi õiguse tõlgendamine ja kohaldamine vaid siseriikliku kohtu pädevuses (vt eelkõige kohtuotsused, 18.7.2007, Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, punkt 43, ja 26.5.2011, Stichting Natuur en Milieu jt, C-165/09–C-167/09, EU:C:2011:348, punkt 47).

38 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb ka see, et Euroopa Kohtu ülesanne on anda liikmesriigi kohtule vajalik vastus, mis võimaldaks viimasel poolelioleva kohtuasja lahendada (kohtuotsus, 11.9.2014, B., C-394/13, EU:C:2014:2199, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Võttes antud juhul arvesse, et kuna eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on välja selgitada esiteks see, kas selline mobiilne angaar, mille võõrandamise tehingut põhikohtuasjas käsitletakse, on vallas- või kinnisasi, ja teiseks see, kas tal on lubatud omal algatusel tõstatada väide käibemaksuseaduse § 142 lõike 1 punkti g vastuolu kohta direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punktiga g, siis ei saa välistada, et vastus nendele küsimustele on põhikohtuasja vaidluse lahendamisel vajalik. Seetõttu tuleb nendele küsimustele vastata.

Esimene küsimus

40 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas direktiivi 2006/112 sätteid ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus, kui sellises olukorras nagu põhikohtuasjas jääb kauba soetaja ilma õigusest arvata maha käibemaksu, mida ta on alusetult tasunud müüjale arve alusel, mis koostati vastavalt käibemaksu üldkorda käsitlevate eeskirjadele, olgugi et asjaomane tehing kuulus pöördmaksustamise kohaldamisalasse, juhul kui müüja on selle maksu juba tasunud riigikassasse.

41 Tuleb meenutada, et pöördmaksustamise korra kohaldamisel ei toimu kauba tarnija ja selle saaja vahel käibemaksu tasumist, kuna seetõttu, et viimasel tuleb tasuda vastavatelt tehingutelt sisendkäibemaksu, on tal põhimõtteliselt võimalik see maks maha arvata, nii et maksuhaldurile ei tule tal midagi tasuda (vt selle kohta kohtuotsus, 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Samuti tuleb märkida, et mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida põhimõtteliselt ei tohi piirata (kohtuotsused, 15.7.2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37; 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 30, ja 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 30).

43 Mahaarvamiskorra eesmärk on vabastada maksukohustuslane täielikult oma kogu majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt kohtuotsused, 22.2.2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 24; 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 31, ja 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 29).

44 Lisaks tuleb meenutada, et direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 kohaldamisalasse kuuluva pöördmaksustamise korra raames käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise eeskirjadega seoses ei ole maksukohustuslane, kes teenuste saajana on kohustatud tasuma nende pealt käibemaksu, kohustatud omama arvet, mis on koostatud vastavalt käibemaksudirektiivis esitatud vorminõuetele selleks, et ta saaks kasutada oma mahaarvamisõigust, vaid ta peab täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused üksnes selleks, et kasutada talle sama direktiivi artikli 178 punktiga f antud valikuvõimalust (vt selle kohta kohtuotsus, 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punktid 32 ja 33).

45 Käesolevas kohtuasjas nähtub eelotsusetaotlusest, et vastuolus käibemaksuseaduse § 169 punktis n sätestatud nõudega puudus põhikohtuasjas kõnealusel arvel märge „pöördmaksustamine“ ning et Tibor Farkas tasus põhikohtuasjas kõnealusele müüjale ekslikult käibemaksu, mis oli vääralt arvele märgitud, samas kui pöördmaksustamise korra kohaselt oleks ta vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 punktile g pidanud kauba saajana tasuma käibemaksu maksuametile. Lisaks asjaolule, et see arve ei vasta siseriiklike õigusnormidega kehtestatud vorminõuetele, ei olnud täidetud pöördmaksustamise korra kohaldamise sisuline nõue.

46 Nagu Euroopa Kohus on 6. veebruari 2014. aasta otsuses kohtuasjas Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 38) juba märkinud, tuleb asuda seisukohale, et selline olukord takistas Ungari maksuhalduril pöördmaksustamise korra kohaldamise kontrollimist ja tõi asjaomase liikmesriigi jaoks kaasa maksulaekumiste puudujäägi ohu.

47 Lisaks tuleb märkida, et mahaarvamisõiguse teostamine piirdub üksnes tasumisele kuuluvate maksudega, see tähendab maksudega, mis vastavad käibemaksuga maksustatud tehingule või mis tasuti tasumisele kuuluvas osas (vt selle kohta kohtuotsus, 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 39). Ent käibemaks, mida Tibor Farkas tasus põhikohtuasjas käsitletava mobiilse angaari müüjale, ei kuulunud tasumisele.

48 Seega, kuna selle käibemaksu tasumiseks puudus alus ja selle tasumine ei vastanud pöördmaksustamise korra kohaldamise sisulisele nõudele, ei saa Tibor Farkas kasutada arvetele märgitud käibemaksu mahaarvamise õigust.

49 Samas võib Tibor Farkas nõuda mobiilse angaari müüjale alusetult tasutud maksu tagastamist siseriikliku õiguse kohaselt (vt selle kohta kohtuotsus, 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 42).

50 Selles osas on Euroopa Kohus juba leidnud, et liidu õigusnormide puudumisel maksude tagastamise taotluste valdkonnas on iga liikmesriigi õiguskorra ülesanne ette näha tingimused, millistel võib neid taotlusi esitada, kusjuures need tingimused peavad järgima võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid, see tähendab need ei tohi olla ebasoodsamad siseriikliku õiguse sätetel põhinevaid sarnaseid kaebusi

käsitlevate tingimustega võrreldes ega olla seatud viisil, mis muudaks praktiliselt võimatuks ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamise (vt selle kohta kohtuotsus, 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 37).

51 Võttes arvesse, et üldjuhul on liikmesriikide ülesanne määrata kindlaks tingimused, millistel võib alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerida, on Euroopa Kohus nõustunud, et selline süsteem, kus esiteks kauba müüja, kes tasus ekslikult maksuhaldurile käibemaksu, võib taotleda selle tagastamist ja teiseks, kauba soetaja võib esitada müüja vastu tsiviilhagi alusetult tasutud summade tagasisaamiseks, on kooskõlas neutraalsuse ja tõhususe põhimõtetega. Selline süsteem võimaldab soetajal, kes tasus ekslikult arvele märgitud maksu, saada alusetult tasutud summad tagasi (vt selle kohta kohtuotsus, 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punktid 38 ja 39 ning seal viidatud kohtupraktika).

52 Lisaks, väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb vastavate liidu õigusnormide puudumise korral kehtestada liikmesriikide menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt iga liikmesriigi sisemises õiguskorras menetluskord isikutele liidu õigusest tulenevate õiguste kaitse tagamiseks (vt eelkõige kohtuotsused 16.5.2000, Preston jt, C-78/98, EU:C:2000:247, punkt 31, ja 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 40).

53 Kui aga käibemaksu tagastamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, eelkõige müüja maksejõuetuse korral, võib tõhususe põhimõte nõuda, et asjaomase kauba soetajal peab olema võimalik esitada tagastamistaotlus vahetult maksuametile. Tõhususe põhimõtte järgimiseks tuleb liikmesriikidel ette näha meetmed ja vajalik menetluskord, võimaldamaks soetajal tagasi saada alusetult arvele märgitud maksu (vt selle kohta kohtuotsus, 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 41).

54 Põhikohtuasja puhul tuleb esiteks märkida, et eelotsusetaotlusest nähtuvalt algatati müüja suhtes, kes võõrandas põhikohtuasjas kõnealuse angaari, pankrotimenetlus, mis võib tähendada, et Tibor Farkasel võib osutuda ülemäära raskeks või koguni võimatuks saada tagasi käibemaksu, mille müüja oli vääralt arvele märkinud. Teiseks, Ungari maksuameti otsuste alusel peeti Tibor Farkast isikuks, kellel tuleb asjaomane käibemaks riigikassasse tasuda, olgugi et ta juba oli selle tasunud müüjale. Seda, kas Tibor Farkasel on võimalik nõuda müüjalt alusetult tasutud maksu tagasi, peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

55 Samuti tuleb lisada, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabe kohaselt puuduvad käesoleval juhul mis tahes andmed maksudest kõrvalehoidumise kohta ning müüja kui põhikohtuasjas kõnealuse arve väljastaja on riigikassale käibemaksu tasunud, mistõttu ei ole viimane saanud kahju seetõttu, et kõnealune arve väljastati ekslikult üldkorras maksustamise ja mitte pöördmaksustamise alusel.

56 Kui aga neil asjaoludel osutub põhikohtuasja müüja poolt Tibor Farkasele kui asjaomase kauba soetajale vääralt arvele märgitud käibemaksu tagastamine võimatuks või ülemäära keeruliseks, eriti müüja maksejõuetuse korral, siis peab Tibor Farkasel olema võimalus esitada tagastustaotlus otse maksuametile.

57 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 sätteid ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus, kui sellises olukorras nagu põhikohtuasjas jääb kauba soetaja ilma õigusest arvata maha käibemaksu, mida ta on alusetult tasunud müüjale arve alusel, mis koostati vastavalt käibemaksu üldkorda käsitlevatele eeskirjadele, olgugi et asjaomane tehing kuulus pöördmaksustamise kohaldamisalasse, juhul kui müüja on selle maksu juba tasunud riigikassasse. Need põhimõtted nõuavad aga, et kui müüja poolt soetajale alusetult arvele märgitud käibemaksu tagastamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, eriti müüja maksejõuetuse korral, siis peab Tibor Farkasel olema võimalus esitada tagastustaotlus otse maksuametile.

Teine küsimus

58 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub teise küsimusega selgitada sisuliselt seda, kas proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui sellises olukorras nagu põhikohtuasjas määrab riigi maksuamet maksukohustuslasele, kes on omandanud kauba, mille võõrandamine kuulub pöördmaksustamise kohaldamisalasse, rahatrahvi, mis on 50% käibemaksusummast, mis tal tuleb tasuda maksuametile, kui viimasel ei teki maksulaekumiste puudujääki ja puuduvad andmed maksudest kõrvalehoidumise kohta.

59 Tuleb meenutada, et kui liidu õigusnorme ei ole ühtlustatud karistuste valdkonnas, mida nendes õigusnormides sätestatud tingimuste rikkumise korral kohaldatakse, siis on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohaseks. Liikmesriigid on siiski kohustatud nimetatud pädevust teostama liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid ja seega ka proportsionaalsuse põhimõtet järgides (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 7.12.2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, punkt 20, ja 6.2.2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 50).

60 Sellised karistused ei tohi minna kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmise eesmärkide saavutamiseks. Selleks et hinnata, kas konkreetne karistus on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas, tuleb võtta arvesse eelkõige selle rikkumise laadi ja raskust, mille eest sanktsiooniga karistatakse, ning selle karistuse määra kindlaksmääramise korda (vt selle kohta kohtuotsused, 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punktid 65–67, ja 20.6.2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 38).

61 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas karistuse määr ei ületa eelmises punktis nimetatud eesmärkide saavutamiseks vajalikku (kohtuotsus, 20.6.2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, punkt 39), tuleb selle kohtu tähelepanu juhtida teatavatele põhikohtuasja asjaoludele, mis võimaldavad viimasel teha kindlaks, kas Tibor Farkasele maksumenetluse seadustikku käsitleva seaduse sätete alusel määratud karistus on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas.

62 Selline karistus on sobiv, ajendamaks maksukohustuslasi võimalikult kiiresti korraldama tasumata summade maksmine ja seega täitmaks ka maksu täpse kogumise eemärki.

63 Nimetatud seaduse § 170 lõike 1 kohaselt on rahatrahvi summaks määratud 50% käibemaksusummast, mis tuleb maksukohustuslasel maksuametile tasuda. Sama seaduse § 171 lõige 1 täpsustab, et maksuamet võib trahvimäära või trahvisummat vähendada, kas omal algatusel või taotluse korral, kui esinevad asjaolud, mida saab pidada erandlikuks ja mis võimaldavad järeldada, et eelkõige maksukohustuslane, kes on maksuvõla tekitanud, tegutses piisavalt mõistlikult, mida võib temalt sellises olukorras eeldada. See säte näeb lisaks ette, et trahvi vähendamine tuleb kindlaks määrata, kaaludes kõiki antud juhtumi asjaolusid, eelkõige maksuvõla suurust, selle tekkimise asjaolusid ning maksukohustuslase õigusvastase tegevuse raskusastet ja esinemissagedust.

64 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 63 märkis, võimaldavad nimetatud karistuse kindlaksmääramise meetodid põhimõtteliselt tagada, et see ei läheks kaugemale sellest, mis on vajalik maksu täpse kogumise ja maksudest kõrvalehoidumise vältimise eesmärkide saavutamiseks.

65 Mis puudutab põhikohtuasja vaidluse raames Tibor Farkasele määratud karistuse proportsionaalsust, siis tuleb põhikohtuasjas käsitletava rikkumise laadi ja raskusastme osas nentida – sarnaselt komisjoni poolt Euroopa Kohtule esitatud kirjalikele seisukohtadele –, et see rikkumine kätkeb endas eksimust, mis on seotud käibemaksumehhanismi kohaldamisega, mis vastab väärteole ja mis Euroopa Kohtule esitatud toimiku materjale arvestades ei toonud esiteks maksuameti jaoks kaasa maksulaekumiste vähenemist ja teiseks, millel puuduvad maksudest kõrvalehoidumise tunnused.

66 Neil asjaoludel näib, et Tibor Farkasele määratud karistus, mille suurus on 50% asjaomasele tehingule kohaldatavast käibemaksusummast, on ebaproportsionaalne, seda asjaolu tuleb aga kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

67 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui sellises olukorras nagu põhikohtuasjas määrab riigi maksuamet maksukohustuslasele, kes on omandanud kauba, mille võõrandamine kuulub pöördmaksustamise kohaldamisalasse, rahatrahvi, mis on 50% käibemaksusummast, mis tal tuleb tasuda maksuametile, kui viimasel ei teki maksulaekumiste puudujääki ja puuduvad andmed maksudest kõrvalehoidumise kohta, neid asjaolusid tuleb aga kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

68 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 (neljas 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 199 lõike 1 punkti g tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse kinnisasja võõrandamisele sundmüügi puhul võlgniku poolt kohtuotsuse alusel.**

2. **Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2010/45) sätteid ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus, kui sellises olukorras nagu põhikohtuasjas jääb kauba soetaja ilma õigusest arvata maha käibemaksu, mida ta on alusetult tasunud müüjale arve alusel, mis koostati vastavalt käibemaksu üldkorda käsitlevatele eeskirjadele, olgugi et asjaomane tehing kuulus pöördmaksustamise kohaldamisalasse, juhul kui müüja on selle maksu juba tasunud riigikassasse. Need põhimõtted nõuavad aga, et kui müüja poolt soetajale alusetult arvele märgitud käibemaksu tagastamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, eriti müüja maksejõuetuse korral, siis peab soetajal olema võimalus esitada tagastustaotlus otse maksuametile.**

3. **Proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui sellises olukorras nagu põhikohtuasjas määrab riigi maksuamet maksukohustuslasele, kes on omandanud kauba, mille võõrandamine kuulub pöördmaksustamise kohaldamisalasse, rahatrahvi, mis on 50% käibemaksusummast, mis tal tuleb tasuda maksuametile, kui viimasel ei teki maksulaekumiste puudujääki ja puuduvad andmed maksudest kõrvalehoidumise kohta, neid asjaolusid tuleb aga kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.**

Allkirjad