Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

23. aprill 2015 *

Ühine käibemaksusüsteem — Direktiiv 2006/112/EÜ — Neutraalse maksustamise põhimõte — Käibemaksu tasumise eest vastutav isik — Teenuse saaja poolt käibemaksu tasumine alusetult — Teenuse osutaja kohustus tasuda käibemaksu — Teenuse osutajale käibemaksu tagastamisest keeldumine

Kohtuasjas C-111/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sad'i (Bulgaaria) 24. veebruari 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 7. märtsil 2014, menetluses

GST – Sarviz AG Germania

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president S. Rodin, kohtunikud A. Borg Barthet (ettekandja) ja E. Levits,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: G. Arnaudov,

— Bulgaaria valitsus, esindajad: E. Petranova ja M. Georgieva,

— Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis ja I. Kotsoni,

— Euroopa Komisjon, esindajad: S. Petrova ja C. Soulay,

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

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL (ELT L 326, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv"), artikleid 193 ja 194 ning neutraalse maksustamise põhimõtet käibemaksu valdkonnas.

2 Taotlus on esitatud GST – Sarviz AG Germania (edaspidi „GST – Sarviz") ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danahcno-osiguritelna praktika" Plovdid pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Plovdivi osakonna juhataja, edaspidi „direktor") vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimane keeldus GST – Sarvizile käibemaksu tagastamisest.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 193 sätestab:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik."

4 Selle direktiivi artikkel 194 sätestab:

„1. Kui maksustatavaid kaupu tarnib või teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub, võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu on kohustatud tasuma isik, kellele kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse.

2. Liikmesriigid määravad kindlaks lõike 1 rakendamise tingimused."

Bulgaaria õigus

5 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, *DV* nr 63, 4.8.2006; edaspidi „ZDDS") põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikkel 82 määrab kindlaks maksustava tehingu korral käibemaksu tasuma kohustatud isiku.

6 ZDDS artikli 82 lõige 1 sätestab:

„Maksu tuleb tasuda kõikidel käesoleva seaduse kohaselt käibemaksukohustuslasena registreeritud isikutel, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud lõigetes 4 ja 5 sätestatud juhtudel".

7 Artikli 82 lõige 2 sätestab, et „[k]ui kauba tarnija ja/või teenuse osutaja on maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole riigi territooriumil ja kui kauba tarnimise või teenuse osutamise koht on riigis ning kaubatarne või teenuse osutamine on maksustatav, tasub käibemaksu kauba või teenuse saaja:

[…]

3) teenuste osutamise korral, kui saaja on maksukohustuslane vastavalt artikli 3 lõigetele 1, 5 ja 6."

8 ZDDS artikli 71 lõike 1 punkt 1 näeb ette, et „maksukohustuslane kasutab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kui täidetud on järgmised tingimused: […] isiku käsutuses on artiklites 114 ja 115 sätestatud nõuete kohaselt väljastatud maksudokument, millel on isiku poolt soetatud või saadud kaupadelt või teenustelt arvestatud käibemaks näidatud eraldi real […].”

9 ZDDS artikli 102 lõige 1 sätestab:

„Kui maksuhaldur tuvastab, et isik ei ole registreerimisavalduse esitamise kohustust ette nähtud tähtajal täitnud, registreerib ta asjaomase isiku registreerimisotsusega, kui registreerimise tingimused on täidetud”.

10 Maksu- ja sotsiaalkindlustusasjade menetlusseadustiku (danachno osiguritelen protsesualen kodeks) artikli 129 lõiked 1, 5 ja 7 sätestavad:

„1. Maksuhaldur võib käibemaksu tasaarveldada või tagastada omal algatusel või isiku kirjaliku taotluse alusel. Tasaarveldamise või tagastamise taotlust kontrollitakse juhul, kui see on esitatud enne viie aasta möödumist tagastamise aluse tekkimise aastale järgneva aasta 1. jaanuarist, kui seadusega ei ole nähtud ette teisiti.

[…]

5. Maksuhaldur peab 30 päeva jooksul arvates kuupäevast, mil talle esitatakse lõplikult jõustunud kohtuotsus või lõplikult jõustunud haldusakt, selles märgitud summad koos lõike 6 kohaselt arvestatud intressiga vastavalt lõike 2 punktile 2 täielikult tagastama või tasaarveldama, kui kohtuotsuse või haldusaktiga on antud maksu tasumise eest vastutavale isikule õigus saada tagasi esiteks alusetult makstud, tasutud või kinni peetud maksud, kohustuslikud sotsiaalkindlustusmaksed, lõivud, rahatrahvid, sunnirahad, mille on määranud, kinni pidanud või kehtestanud maksuhaldur, sealhulgas kirjaliku korralduse või kirjaliku seisukoha alusel tasutud summad; teiseks alusetult tagastamata jäetud summad, ning kolmandaks, kohtuotsuse või haldusaktiga määratud summad, hüvitised ja tekkinud kulud.

[…]

7. Tasaarveldus- või tagastamisotsused võib vaidlustada vastavalt maksuotsuse vaidlustamist käsitlevatele eeskirjadele.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Ajavahemikul 15. veebruarist kuni 29. detsembrini 2010 osutas Saksamaal asuv äriühing GST – Sarviz teenuseid Bulgaarias asuvale äriühingule GST Skafolding Bulgaria EOOD (edaspidi „GST Skafolding”). Lähtudes sellest, et GST – Sarvizil puudus vaidlusalusel perioodil Bulgaaria territooriumil püsiv tegevuskoht, tasus GST Skafolding neilt teenustelt käibemaksu vastavalt ZDDS artikli 82 lõikele 2. GST Skafolding väljastas vastavalt ZDDS artikli 117 lõikele 1 asjaomaste GST – Sarviz müügiarvete juurde protokollid, mis lisati raamatupidamisdokumentide hulka.

12 Bulgaaria maksuhaldur tuvastas 12. märtsil 2012 tehtud maksuotsusega, et teenuse osutaja GST – Sarvizil oli perioodil, mil ta osutas GST Skafoldingule teenuseid, püsiv tegevuskoht ZDDS lisasätete artikli 1 punkti 10 tähenduses ning et GST – Sarvizil tuleb nendelt teenustelt tasuda käibemaksu. Maksuhaldur asus seisukohale, et nimetatud äriühing oleks pidanud esitama registreerimisavalduse hiljemalt 15. veebruariks 2010. Seetõttu leidis maksuhaldur, et nimetatud äriühingul tuleb tasuda ajavahemikul 15. veebruarist kuni 29. detsembrini 2010 osutatud teenustelt käibemaksu koos intressidega summas 224 914,89 Bulgaaria leevi.

13 GST – Sarviz tasus maksuhaldurile nõutud summa 26. märtsil 2012 ning esitas seejärel 5. septembril 2012 maksu- ja sotsiaalkindlustusasjade menetlusseadustiku artikli 129 lõike 1 alusel tasaarveldamis- või tagastustaotluse.

14 Maksuhaldur keeldus 1. oktoobri 2012. aasta tasaarveldamise või tagastamise otsuses maksu tagastamisest põhjusel, et seadusest tulenevad tingimused käibemaksu tagasimaksmiseks ei olnud täidetud. Tema hinnangul on maksuotsus kehtiv haldusakt ning kuna täitmisele pööratavat kohtulahendit või haldusotsust maksu- ja sotsiaalkindlustusasjade menetlusseadustiku artikli 129 lõike 5 tähenduses ei ole tehtud, ei saa maksu tasumist pidada alusetuks ja seda ei saa tagastada.

15 GST – Sarviz esitas selle otsuse peale direktorile vaide. Direktor jättis vaide 21. detsembri 2012. aasta otsusega rahuldamata, kuna leidis, et vaidlustatud akti põhjendused, mille alusel see vastu võeti, on õiguspärased. Seejärel esitas GST – Sarviz kaebuse Administrativen sad Plovdivile (Plovdivi halduskohus), kes jättis kaebuse rahuldamata samadel kaalutlustel, millest lähtus ka maksuhaldur. GST – Sarviz esitas seepeale apellatsioonkaebuse Varhoven administrativen sadile (kõrgeim halduskohus).

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et maksuhaldur keeldus GST Skafoldingule juba tasutud käibemaksu mahaarvamise õigusest seetõttu, et tal puudus ZDDS artikli 71 lõike 1 punktis 1 nõutud maksudokument. Bulgaaria õigusnormide kohaselt ei ole sellise maksuotsuse tegemise korral nagu 12. märtsi 2012. aasta otsus võimalik maksudokumente korrigeerida. GST Skafoldingul ei olnud seega kehtivat maksudokumenti, mis annaks tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib lisaks, et asjaolu, et käibemaksu arvestati kaks korda, ehk nii teenuse osutajalt kui ka teenuse saajalt, ning et teenuse osutajale keelduti juba tasutud käibemaksu tagastamast, on vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega. Kohus leiab, et tagastamisest keeldumine paneb maksu tasumise koorma teenuse osutajale.

18 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et käibemaksudirektiivi artikleid 193 ja 194 ei ole varem tõlgendatud viisil, millest saaks antud asjas lähtuda, viitab ta kohtuotsusele ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35), mille kohaselt on siseriiklikus menetlusõiguses konkreetsete juhiste puudumise korral teenuse osutaja ja teenuse saaja õigus, mis tagab ühesuguse kohtlemise ühe ja sama teenuse maksustatavuse ja sellelt tasumisele kuuluva käibemaksu osas, jäetud praktiliselt ilma igasugusest kasulikust mõjust. Neutraalse maksustamise põhimõtte osas viitab ta kohtuotsuses Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233) Euroopa Kohtu antud tõlgendusele.

19 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et juhul kui maksustatavaid kaubatarneid teeb või maksustatavaid teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub, ja kui asjaomane liikmesriik näeb seda ette, on käibemaksu kohustatud tasuma üksnes maksukohustuslane, kelle kaubatarne või teenuste osutamine on maksustatav, või üksnes isik, kellele kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse, mitte aga mõlemad isikud üheaegselt?

2. Juhul kui lähtuda tuleb sellest, et käibemaksu peab tasuma vaid üks nimetatud isikutest – kas kauba tarnija ja/või teenuse osutaja või kauba soetaja ja/või teenuse saaja, kui asjaomane liikmesriik näeb seda ette, siis kas direktiivi artiklis 194 sätestatud korda tuleb järgida ka juhtudel, mil teenuste saaja on pöördmaksustamist rakendanud vääralt, kuna ta on lähtunud sellest, et teenuse osutajal ei ole käibemaksu kohaldamise aspektist püsivat tegevuskohta Bulgaaria Vabariigi territooriumil, kuid osutatud teenuseid silmas pidades on teenuse osutaja ikkagi asutanud kõnealusel territooriumil püsiva tegevuskoha?

3. Kas neutraalse maksustamise põhimõtet, mis on ühise käibemaksusüsteemi loomise ja toimimise seisukohast põhimõttelise tähtsusega, tuleb tõlgendada nii, et see lubab viia läbi sellist maksurevisjoni nagu põhikohtuasjas, mille tulemusel arvestati käibemaksu – hoolimata teenuse saaja rakendatud pöördmaksustamisest – uuesti ka teenuse osutaja puhul, kui võtta arvesse seda, et teenuse saaja juba arvestas teenuselt käibemaksu, et maksutulu saamata jäämise oht on välistatud ja et siseriiklikus seaduses ette nähtud maksudokumentide korrigeerimise võimalus ei ole kohaldatav?

4. Kas neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus olukord, kus siseriiklikule sättele tuginedes keeldub maksuhaldur teenuse osutajale tagastamast mitmekordselt arvestatud käibemaksu teenuselt, millelt arvestas käibemaksu vastavalt ZDDS artikli 82 teisele lõigule teenuse saaja, kui maksuhaldur on jätnud teenuse saaja asjaomase maksudokumendi puudumise tõttu ilma mitmekordselt arvestatud käibemaksu mahaarvamise õigusest, kuid siseriiklikus seaduses ette nähtud korrigeerimist ei ole revisjoni tulemusel tehtud ja see ei ole lõplikult jõustunud maksuotsuse tõttu enam kohaldatav?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu tasumise kohustus on üksnes sellel maksukohustuslasel, kes osutab teenust, või selle teenuse saajal, kui teenust osutatakse püsivast tegevuskohast, mille asukoht on liikmesriigis, kus käibemaks tasumisele kuulub.

21 Käibemaksudirektiivi artikli 193 kohaselt tasub käibemaksu maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui maksu tasub teine isik, muu hulgas artikli 194 alusel. Viimati nimetatud artikkel sätestab, et kui maksustatavaid kaupu tarnib või teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub, võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu on kohustatud tasuma isik, kellele kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse.

22 Sellest tuleneb, et käibemaksudirektiivi kohaselt tuleb käibemaksu tasuda põhimõtteliselt üksnes teenuse osutajal, välja arvatud juhul, kui tema asukoht ei ole liikmesriigis, kus käibemaks tasumisele kuulub ja kui see liikmesriik on näinud ette, et käibemaksu tuleb tasuda teenuse saajal.

23 Antud juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et Bulgaaria maksuhaldur tegi pärast revisjoni 12. märtsil 2012 maksuotsuse, milles leidis, et teenuse osutaja GST – Sarvizil oli Bulgaarias püsiv tegevuskoht, kust ta osutas GST Skafoldingule tehnilisi teenuseid ja nõustamisteenuseid.

24 Neil asjaoludel selgub, et käibemaksudirektiivi kohaselt tuleb ajavahemikul 15. veebruarist kuni 29. detsembrini 2010 Bulgaarias osutatud teenustelt Bulgaaria maksuhaldurile käibemaksu tasuda üksnes sellisel teenuse osutajal nagu GST – Sarviz.

25 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu tasumise eest vastutab üksnes see maksukohustuslane, kes osutab teenuseid, kui teenuseid osutatakse püsivast tegevuskohast, mis asub liikmesriigis, kus käibemaks tasumisele kuulub.

Teine küsimus

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teise küsimusega sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artiklit 194 tuleb tõlgendada nii, et see lubab liikmesriigi maksuhalduril käsitada käibemaksu tasumiseks kohustatud isikuna sellise teenuse saajat, mida osutatakse teenuse osutaja püsivast tegevuskohast, kui nii viimane kui ka teenuse saaja asuvad mõlemad sama liikmesriigi territooriumil, isegi kui teenuse saaja on seda maksu juba tasunud vääral eeldusel, et teenuse osutajal ei ole selles riigis püsivat tegevuskohta.

27 Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 21, siis käibemaksudirektiivi artikli 194 kohaselt piirdub liikmesriikide võimalus näha ette pöördmaksustamise mehhanismi kohaldamine vaid olukorraga, kus teenuse osutaja ei asu liikmesriigis, kus käibemaks tasumisele kuulub.

28 Sellest tuleneb, et kui teenuseid osutatakse teenuse osutaja püsivast tegevuskohast, mis asub selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub, siis ei saa sellise teenuse saajat käsitada käibemaksu tasumiseks kohustatud isikuna.

29 Sellega seoses ei anna asjaolu, et teenuse saaja on juba käibemaksu tasunud vääral eeldusel, et teenuse osutajal ei ole püsivat tegevuskohta käibemaksudirektiivi mõttes, maksuhaldurile õigust teha sellest reeglist erandit ja käsitada käibemaksu tasumiseks kohustatud isikuna mitte teenuse osutajat, vaid selle teenuse saajat.

30 Seega tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 194 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigi maksuhalduril käsitada käibemaksu tasumise eest vastutava isikuna sellise teenuse saajat, mida osutatakse teenuse osutaja püsivast tegevuskohast, kui nii viimane kui ka teenuse saaja asuvad mõlemad sama liikmesriigi territooriumil, isegi kui teenuse saaja on seda maksu juba tasunud vääral eeldusel, et teenuse osutajal ei ole selles riigis püsivat tegevuskohta.

Kolmas ja neljas küsimus

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus uurib kolmanda ja neljanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt seda, kas käibemaksu neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik säte, mis lubab maksuhalduril keelduda selle maksu tagastamisest teenuse osutajale, olgugi et teenuse saajal, kes on samuti teenuse eest käibemaksu tasunud, ei lubatud maksu maha arvata põhjusel, et tal puudub vastav maksudokument, võttes arvesse, et siseriiklik seadus ei luba maksudokumente korrigeerida, kui asjas on tehtud lõplik maksuotsus.

32 Esiteks tasub meenutada, et Euroopa Kohus on oma otsustes korduvalt leidnud, et käibemaksu neutraalsuse põhimõte leiab väljenduse mahaarvamise süsteemi kaudu, mille mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (kohtuotsus Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Teiseks on Euroopa Kohus otsustanud, et käibemaksu neutraalsuse tagamiseks peavad liikmesriigid oma siseriiklikus õiguskorras ette nägema võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust. Sellegipoolest, kui arve väljastaja hoiab õigel ajal ja täielikult ära maksutulude saamata jäämise ohu, nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõte, et arvele alusetult märgitud käibemaksu peab saama korrigeerida, ilma et liikmesriigid võiksid selle seada sõltuvusse arve väljastaja heausksusest. Selline korrigeerimine ei tohi sõltuda maksuhalduri kaalutlusõigusest (kohtuotsus Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 26 ja 27 ning seal viidatud kohtupraktika).

34 Kolmandaks tasub meenutada, et liikmesriikidel on õigus võtta maksu täpseks kogumiseks ja pettuse vältimiseks meetmeid, kuid need ei või minna kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks. Seega ei või nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust, mis on selle valdkonna liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (kohtuotsus Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punktid 28 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).

35 Mis puudutab põhikohtuasja, siis nähtub eelotsusetaotlusest esiteks, et kohaldatava siseriikliku õiguse kohaselt ei ole teenuse osutajal enam võimalik korrigeerida juba väljastatud arveid, kuna maksuhaldur on tema suhtes teinud 12. märtsil 2012 lõpliku maksuotsuse. Teiseks ei ole vaidlustatud asjaolu, et teenuse osutaja on 26. märtsi 2012. aasta maksekorraldusega nõuetekohaselt tasunud nimetatud maksuotsusega temalt nõutud käibemaksu.

36 Lisaks, nagu märgib ka eelotsusetaotluse esitanud kohus, kuna maksuhaldur on lõplikult keeldunud andmast nende arvete saajatele õigust arvata maha käibemaksu, mille ta on pöördmaksustamise mehhanismi kohaselt juba tasunud, on selle õiguse kasutamisega seotud maksutulude kaotamise oht täielikult kõrvaldatud.

37 Kuna teenuste osutaja ei või sellistel asjaoludel neid arveid korrigeerida ja kuna tal on seega võimatu nõuda teenuse saajalt käibemaksu tasumist, siis lasub tal seetõttu, et maksuhaldur keeldub talle käibemaksu tagastamisest, selle maksu tasumise kohustus, mis on seega käibemaksu neutraalsuse põhimõttega vastuolus.

38 Teisiti oleks see juhul, kui teenuse osutaja oleks pärast seda, kui ta on lõpliku maksuotsuse tõttu nõuetekohaselt tasunud tema kanda olnud käibemaksu, saanud siseriiklike õigusnormide kohaselt korrigeerida juba väljastatud arveid ja saada maksu tagasi teenuse saajalt, kes on maksuhaldurilt maksu tagastamist taotlenud.

39 Muu hulgas ei ole see, et põhikohtuasja asjaoludel, kus maksutulude kaotamise oht on lõplikult kõrvaldatud, on võimatu maksudokumente korrigeerida, vajalik selleks, et tagada käibemaksu kogumine ja hoida ära pettusi.

40 Lõpuks tuleb meenutada, et ühise käibemaksusüsteemi põhimõte on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline nende hinnaga nii, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui on saanud maksukohustuslane (vt selle kohta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punktid 32 ja 36 ning seal viidatud kohtupraktika).

41 Ent põhikohtuasjas kõne all olevatel asjaoludel paneb teenuse osutajale käibemaksu tagastamisest keeldumine selle maksu tasumise kohustuse nii teenuse osutajale kui ka teenuse saajale ja toob kaasa selle, et maksuhaldur saab teenuse saajalt suurema käibemaksusumma, kui see, mille teenuse osutaja oleks teenuse saajalt saanud, kui tal oleks olnud võimalik väljastatud arveid korrigeerida, kuna maksuhaldur on käibemaksu kogunud kaks korda, kõigepealt teenuse saajalt ja seejärel teenuste osutajalt.

42 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb kolmandale ja neljandale küsimusele vastata, et käibemaksu neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik säte, mis lubab maksuhalduril keelduda juba tasutud käibemaksu tagastamisest teenuse osutajale, olgugi et teenuse saajal, kes on samuti teenuse eest käibemaksu tasunud, ei lubatud maksu maha arvata põhjusel, et tal puudub vastav maksudokument, võttes arvesse, et siseriiklik seadus ei luba maksudokumente korrigeerida, kui asjas on tehtud lõplik maksuotsus.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kuues koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 7. detsembri 2010. aasta direktiiviga 2010/88/EL) artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu tasumise eest vastutab üksnes see maksukohustuslane, kes osutab teenuseid, kui teenuseid osutatakse püsivast tegevuskohast, mis asub liikmesriigis, kus käibemaks tasumisele kuulub.**

2. **Direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2010/88, artiklit 194 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba liikmesriigi maksuhalduril käsitada käibemaksu tasumise eest vastutava isikuna sellise teenuse saajat, mida osutatakse teenuse osutaja püsivast tegevuskohast, kui nii viimane kui ka teenuse saaja asuvad mõlemad sama liikmesriigi territooriumil, isegi kui teenuse saaja on seda maksu juba tasunud vääral eeldusel, et teenuse osutajal ei ole selles riigis püsivat tegevuskohta.**

3. **Käibemaksu neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik säte, mis lubab maksuhalduril keelduda juba tasutud käibemaksu tagastamisest teenuse osutajale, olgugi et teenuse saajal, kes on samuti teenuse eest käibemaksu tasunud, ei lubatud maksu maha arvata põhjusel, et tal puudub vastav maksudokument, võttes arvesse, et siseriiklik seadus ei luba maksudokumente korrigeerida, kui asjas on tehtud lõplik maksuotsus.**

Allkirjad