Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MICHAL BOBEK
esitatud 26. märtsil 2020 [1]

Kohtuasi C-835/18

SC Terracult SRL
versus
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara –Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Curtea de Apel Timişoara (Timişoara apellatsioonikohus, Rumeenia))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Direktiiv 2006/112/EÜ – Pöördmaksustamine – Ebaõigesti arvele märgitud maksu korrigeerimine – Alusetult tasutud maksu tagastamine – Tehingud, mis on seotud maksustamisperioodiga, mille suhtes on juba läbi viidud maksukontroll – Tõhususe põhimõte – Neutraalne maksustamine – Hea usu põhimõte – Õiguste kuritarvitamine – Maksupettus – Õiguskindlus

I. Sissejuhatus

1. Maksuhaldur viis maksukohustuslase suhtes läbi maksukontrolli. Olles tuvastanud vigu seoses konkreetse tehinguga, milles maksukohustuslane tegutses tarnijana, tegi maksuhaldur maksuotsuse, milles nõudis maksukohustuslaselt täiendava käibemaksu tasumist. Maksukohustuslane täitis maksuotsuse ja tasus nõutud täiendava käibemaksu.

2. Hiljem ilmnesid siiski uued asjaolud, mis nägid seoses kõnealuse tehinguga ette teistsuguse maksustamiskorra (pöördmaksustamise). Kas sellises olukorras võib riiklik maksuhaldur keelduda lubamast maksukohustuslasel asjaomaseid arveid parandada ja seega sisuliselt keelduda andmast maksukohustuslasele õigust maksu korrigeerimiseks seetõttu, et asjaomased arved on seotud tehingutega, mis tehti perioodil, mille suhtes viidi läbi maksukontroll ning sel ajal maksukohustuslane ei vaidlustanud nimetatud kontrolli tulemusel tehtud maksuotsust?

1 Algkeel: inglise.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Põhikohtuasjas asjakohasel ajal kehtinud redaktsioonis oli direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,[2] artiklis 193 sätestatud:[3]

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

4. Käibemaksudirektiivi artikkel 199a sätestas:

„1. Liikmesriigid võivad kuni 31. detsembrini 2018 ja vähemalt kaheaastaseks ajavahemikuks ette näha, et käibemaksu on kohustatud tasuma maksukohustuslane, kellele tehakse mõni järgmistest tarnetest:

[…]

i) teravilja ja tehniliste kultuuride, sealhulgas õliseemnete ja suhkrupeedi, mida töötlemata kujul tavaliselt lõpptarbimiseks ei kasutata, tarned;

[…]“.

5. Rakendusotsuse 2011/363/EL[4] kohaselt lubati Rumeenial kohaldada pöördmaksustamist teatavate teraviljade, sealhulgas rapsiseemnete suhtes. Rumeenia teatas 20. veebruaril 2014 komisjonile, et kooskõlas direktiiviga 2013/43 jätkab ta selle mehhanismi kohaldamist teatavate teraviljade suhtes kuni 18. detsembrini 2018.

B. Liikmesriigi õigus

6. Valitsuse määruse nr 92/2003, millega kehtestatakse uuesti avaldatud maksumenetluse seadustik (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată), artikli 7 lõike 2 kohaselt on maksuhalduril õigus omal algatusel kontrollida faktilisi asjaolusid, saada ja kasutada kogu teavet ja kõiki vajalikke dokumente maksumaksja maksustamisolukorra õigeks kindlakstegemiseks ning teha kindlaks ja võtta arvesse kõiki konkreetse juhtumi asjaolusid.

7. Maksumenetluse seadustiku artikli 205 lõike 1 ja artikli 207 lõike 1 kohaselt võib mis tahes maksualase haldusakti peale esitada vaide 30 päeva jooksul alates selle akti kättetoimetamisest, kui seda ei tehta hilinenult. Vaidemenetlus ei jäta maksukohustuslast ilma õigusest kasutada õiguskaitsevahendeid seaduses sätestatud tingimustel.

8. Maksumenetluse seadustiku artikli 213 lõikes 1 on sätestatud:

„Pädev asutus vaatab vaiet lahendades läbi maksualase haldusakti aluseks olevad faktilised ja õiguslikud asjaolud. Kaebuse lahendamisel võetakse arvesse poolte argumente, nende viidatud õigusnorme ja toimiku dokumente. Vaiet käsitletakse nõuete piires.“

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

3 Tuleneb muudatustest, mis tehti nõukogu 22. juuli 2013. aasta direktiiviga 2013/43/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112 (ELT 2013, L 201, lk 4).

4 Nõukogu 20. juuni 2011. aasta rakendusotsus, mille kohaselt lubatakse Rumeenial kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112 artiklist 193 (ELT 2011, L 163, lk 26).

9. Seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), muudetud ja täiendatud seadusega nr 343/2006 (Legea nr. 343/2006), mille VI jaotisega on muu hulgas riigisisesesse õigusesse üle võetud käibemaksudirektiiv, artiklis 159 on sätestatud:

„(1) Arvele või muule seda asendavale dokumendile märgitud andmete parandamine toimub järgmiselt:

[…]

(b) kui dokument on arve saajale välja saadetud, siis kas koostatakse uus dokument, mis peab sisaldama esiteks andmeid algdokumendi kohta, parandatud dokumendi numbrit ja kuupäeva ning miinusmärgiga summasid ning teiseks parandatud andmeid ja summasid, või koostatakse uus dokument, mis sisaldab parandatud andmeid ja õigeid summasid ning mis väljastatakse koos dokumendiga, milles on näidatud miinusmärgiga summad ning parandatud dokumendi number ja kuupäev.

[…]

(3) Maksukohustuslased, kelle suhtes on läbi viidud maksukontroll ja kelle puhul on tuvastatud ja tõendamist leidnud vead seoses tasutava maksu õige kindlaksmääramisega ning kes on kohustatud sellised summad tasuma pädeva maksuhalduri haldusakti alusel, võivad arve saajale väljastada lõike 1 punkti b tähenduses parandatud arveid. Väljastatud arvetele peab olema märgitud, et need on väljastatud pärast kontrolli teostamist, ja need peavad olema kantud maksudeklaratsioonis eraldi reale. Arve saajal on õigus sellistele arvetele märgitud maks maha arvata artiklites 145–147^2 sätestatud piirides ja tingimustel.“

III. Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimus

10. Rumeenia maksuhaldur viis hiljem äriühinguga Terracult SRL (edaspidi „Terracult“) ühinenud äriühingus Donauland SRL läbi maksukontrolli, mis lõpetati 2014. aasta märtsis. Kontrolli käigus leiti, et Donauland oli ajavahemikus 10.–14. oktoober 2013 tarninud rapsiseemet Almos Alfons Mosel Handels GmbH-le (Saksamaa) (edaspidi „Almos“). Kuna Donauland ei suutnud esitada tõendeid selle kohta, et kaup oli Rumeenia territooriumilt välja viidud, leidis maksuhaldur, et ühendusesiseste kaubatarnete käibemaksuvabastus ei ole nende tarnete suhtes kohaldatav.

11. Maksuhaldur tegi 4. märtsil 2014 maksuotsuse (edaspidi „esimene maksuotsus“) ja esitas maksukontrolli aruande, milles määras kindlaks Donaulandi teatavad täiendavad kohustused, sealhulgas käibemaksu tasumise kohustus summas 440 241 Rumeenia leud (RON) seoses 2013. aasta oktoobris Almosele rapsiseemnete tarnimisega, mis loeti riigisisesteks tarneteks ja mille suhtes kohaldati harilikku käibemaksumäära 24%.

12. Donauland ei vaidlustanud esimest maksuotsust.

13. Almos teatas 28. märtsil 2014 Donaulandile, et ta oli märganud, et Donaulandi väljastatud arved sisaldasid Almose Saksamaa maksukohustuslase tunnuskoodi. Almos teatas Donaulandile, et kaup ei ole Rumeenia territooriumilt välja viidud, ning palus koostada parandatud arve Almose Rumeenias asuva maksuesindaja rekvisiitidega.

14. Donauland kandis Almose esitatud dokumentide alusel oma raamatupidamisarvestusse 180 parandatud arvet vastavalt seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik, artikli 159 lõikele 3. Parandatud arved esitati Almosele (adresseeritud nii Almosele Saksamaal kui ka tema maksuesindajale Rumeenias), näidates ära järgmised tehingud: 1) ühendusesiseste tarnete tühistamine

ja nende ümberkvalifitseerimine riigisisesteks tarneteks, millele kohaldatakse tavapärast käibemaksumäära 24%, ja 2) nende riigisiseste tarnete tühistamine, millele kohaldati harilikku käibemaksumäära, ning nende tarnete arvamine kaubatarnete hulka, millele kohaldati pöördmaksustamist, kuna 28. märtsi 2014. aasta teate alusel tuvastati ostja ebaõige identifitseerimine.

15. Donaulandi väljastatud parandatud arved lisati 2014. aasta märtsi käibedeklaratsiooni. Donauland arvas nende arvetega seotud käibemaksu selle perioodi eest tasumisele kuuluvast käibemaksust maha.

16. Käibemaksu tagastamise taotluse tõttu viidi ajavahemikul 2016. aasta novembrist kuni 2017. aasta veebruarini läbi uus maksukontroll, mille tulemusel tehti 10. veebruari 2017. aasta maksuotsus (edaspidi „teine maksuotsus“). Selle maksuotsusega kohustati Terraculti tasuma täiendavalt käibemaksu summas 440 241 Rumeenia leud.

17. Terracult esitas teise maksuotsuse peale vaide, mille Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Timișoara piirkondlik avaliku sektori rahanduse peadirektoraat, Rumeenia) jättis 14. juulil 2017 rahuldamata.

18. Terracult esitas 2. veebruaril 2018 Tribunalul Aradisse (Aradi esimese astme kohus, Rumeenia) kaebuse, nõudes muu hulgas teise maksuotsuse osalist tühistamist ja tema poolt esimese maksuotsuse alusel tasutud summa tagastamist. Nimetatud kohus jättis kaebuse rahuldamata.

19. Terracult esitas 29. juunil 2018 selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Curtea de Apel Timișoarasse (Timișoara apellatsioonikohus, Rumeenia). Kuna nimetatud kohtul tekkisid kahtlused, kas vaidlusalused liikmesriigi õigusnormid on liidu õigusega kooskõlas, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi, neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõttega on sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas vastuolus haldusasutuste tegevus ja riigisiseste õigusnormide tõlgendus, mis takistab teatud arvete parandamist ja sellest tulenevalt parandatud arvete kandmist selle ajavahemiku käibedeklaratsiooni, mille kestel parandus on tehtud, seoses tehingutega, mis on tehtud ajavahemikul, mille kohta viidi läbi maksukontroll, mille tulemusena maksuhaldur on teinud maksuotsuse, mis on lõplikult jõustunud, kui pärast maksuotsuse tegemist ilmnevad täiendavad andmed ja lisateave, mis tooks kaasa teistsuguste maksustamise aluste kohaldamise?“

20. Kirjalikud seisukohad on esitanud Terracult, Rumeenia valitsus ja Euroopa Komisjon. Pooled esitasid suulisi argumente ka 5. veebruaril 2020. aastal peetud kohtuistungil.

IV. Analüüs

21. Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi sätetega ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm või praktika, mis ei võimalda korrigeerida arveid seoses sellisel ajavahemikul tehtud tehingutega, mille suhtes viidi läbi maksukontroll, mille tulemusel tegi maksuhaldur lõplikult jõustunud maksuotsuse, kui pärast kõnealuse maksuotsuse tegemist ilmneb täiendav teave, mille kohaselt tuleks kohaldada pöördmaksustamist.

22. Minu arvates on selline praktika liidu õigusega vastuolus. Selle järelduse selgitamiseks tuleb kõigepealt kindlaks teha, milline maksukohustuslane oli kohustatud tasuma kõnealuselt tehingult käibemaksu (A). Seejärel rõhutan, kui oluline on õigus teha maksukorrektsioone ja saada tagasi alusetult makstud maksud (B). Lõpuks hindan põhjendusi, millele Rumeenia ametiasutused on käesolevas asjas tuginenud, et vaielda vastu maksukorrektsioonile ja alusetult makstud maksu tagastamisele (C).

A. Maksukohustuslane, kes on kohustatud tasuma käibemaksu

23. Käibemaksudirektiivi artiklis 193 on sätestatud, et „käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, *välja arvatud juhul, kui* artiklites 194–199b ja artiklis 202 nimetatud juhtudel *tasub käibemaksu teine isik*“.[5]

24. Rakendusotsusega 2011/363 lubati Rumeenial asjaomasel ajal kohaldada rapsiseemnete müügi suhtes pöördmaksustamist. Käibemaksudirektiivi artikli 199a lõike 1 kohasel võib sellisel juhul näha ette, et „käibemaksu on kohustatud tasuma maksukohustuslane, *kellele tehakse [tarned]*“.[6]

25. Sellega seoses on Euroopa Kohus kinnitanud, et „pöördmaksustamise korra kohaldamisel ei toimu teenuse osutaja ja selle saaja vahel käibemaksu tasumist, kuna seetõttu, et viimasel tuleb tasuda vastavatelt tehingutelt sisendkäibemaksu, on tal põhimõtteliselt võimalik see maks maha arvata, mistõttu maksuhaldurile ei tule tal midagi tasuda“.[7]

26. Kuna pooled on (nüüd) ühel meelel selles, et kõnealuse tehingu suhtes kohaldatakse pöördmaksustamist, siis oli käibemaksu kohustatud tasuma saaja, mitte tarnija. Asjaolu, et tarnija tasus käibemaksu ekslikult eeldusel, et pöördmaksustamist ei kohaldata, ei anna maksuhaldurile õigust kalduda kõrvale pöördmaksustamise mehhanismist ja asuda seisukohale, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik ei ole mitte saaja, vaid tarnija.[8]

27. Seega tuleb järgmisena uurida, kas tarnijal on põhimõtteliselt õigus alusetult arvele märgitud maksu korrigeerida ja nõuda alusetult makstud maksu tagastamist.

B. Õigus korrigeerida alusetult arvele märgitud maksu ja nõuda alusetult tasutud maksu tagastamist

28. Euroopa Kohus on leidnud, et „käibemaksu neutraalsuse tagamiseks peavad liikmesriigid oma siseriiklikus õiguskorras ette nägema *võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu*, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust“.[9]

29. Samuti märgitakse väljakujunenud kohtupraktikas, et sellise *maksu tagasisaamise õigus*, mille liikmesriik on sisse nõudnud liidu õigusnorme rikkudes, tuleneb liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest ja täiendab neid õigusi, nii nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus. Liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud tagasi maksma maksu, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes.[10]

30. Kui puuduvad liidu õigusnormid, mis reguleeriksid arve väljastaja poolt alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimist[11] ja maksude tagastamist,[12] on sellekohaste menetluseeskirjade kehtestamine menetlusautonoomia põhimõtte kohaselt iga liikmesriigi pädevuses. Need riigisisesed eeskirjad peavad siiski järgima võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid: need ei tohi olla ebasoodsamad kui samalaadsete nõuete puhul, mis põhinevad riigisisese õiguse normidel, ega olla sõnastatud nii, et muudavad liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks.

5 Kohtujuristi kursiiv.

6 Kohtujuristi kursiiv.

7 Vt selle kohta 13. juuni 2013. aasta kohtuotsus Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punkt 23), 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 41) ja 11. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 30).

8 Vt analoogia alusel 23. aprilli 2015. aasta kohtuotsus GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punkt 29).

9 Vt 11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika) (kohtujuristi kursiiv).

10 Vt paljude hulgast 16. mai 2013. aasta kohtuotsus Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

11 Vt eelkõige 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punktid 48 ja 49).

12 Vt näiteks 11. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

31. Seetõttu peaks maksukohustuslasel, kes on käibemaksu arvele märkinud ebaõigesti, olema lubatud teha parandusi ja vajaduse korral taotleda käibemaksu tagastamist. Menetlus, mille kohaselt võib maksukohustuslane teha maksukorrektsioone ja taotleda maksu tagastamist, nähakse ette riigisiseses õiguses.

32. Käesolevas asjas ei ole väidetud, et riigisisesed menetlused ei ole võrdväärsuse põhimõttega kooskõlas. Terracult väidab siiski, et need menetlused rikuvad muu hulgas tõhususe põhimõtet, kuna need muudavad tema jaoks võimatuks korrigeerimise ja tagastamise taotlemise.

33. Rumeenia valitsus vaidleb sellele seisukohale vastu. Nimetatud valitsus väidab, et käesoleval juhul võisid ametiasutused lükata õiguspäraselt tagasi tarnija maksukorrektsiooni ja tagasimaksenõude. Sellel on kaks põhjust. Esiteks ei vaidlustanud tarnija esimest maksuotsust ettenähtud tähtaja jooksul. Teiseks näib Rumeenia valitsuse seisukoht olevat, et tarnija ei tegutsenud heas usus või kuritarvitas oma õigusi. Hindan neid kahte argumenti järgemööda.

C. Kas maksuhaldur võib keelduda korrigeerimisest ja tagastamisest?

1. Tähtajad

34. Rumeenia valitsus väidab, et Terracult ei vaidlustanud esimest maksuotsust ettenähtud tähtaja jooksul. Seetõttu jõustus see lõplikult ja seda ei saa enam vaidlustada.

35. Minu arvates ajab Rumeenia valitsus oma argumendis segi kaks olukorda. Ühelt poolt on tegemist stsenaariumiga, milles haldusasutus kontrollib teatavaid fakte ja/või nende õiguslikku hindamist. Kujundlikult öeldes avati teatavaid küsimusi sisaldav kast, kontrolliti selle sisu ja suleti see siis taas. Teiselt poolt on tegemist üsna erineva stsenaariumiga, milles hiljem ilmnevad uued asjaolud, mis ei olnud kontrollimise ajal kõnealuses kastis. Sel juhul ei saanud neid konkreetseid asjaolusid kunagi läbi vaadata ainuüksi sel põhjusel, et neid seal asjaomasel ajal ei olnud.

36. Esimese stsenaariumi puhul kalduksin nõustuma, et kui maksuotsus oleks selle tegemise ajal olnud ekslik, oleks Terracult kahtlemata pidanud selle riigisiseses õiguses ette nähtud tähtaja jooksul vaidlustama. Kui seda ei oleks tehtud, oleks see võinud tähendada, et maksuotsus muutus lõplikuks ja olenemata selle täpsusest või õiguspärasusest ei saa maksumaksja seda enam vaidlustada.

37. Euroopa Kohus on tunnistanud liidu õigusega kooskõlas olevaks selle, kui nii maksumaksja kui ka asjaomase ametkonna õiguskindluse huvides määratakse mõistlik kaebuse esitamise õigust lõpetav tähtaeg. Nimelt ei muuda sellised tähtajad liidu õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks ega ülemäära raskeks, isegi kui juba oma määratluselt toob nende tähtaegade möödumine kaasa algatatud menetluse osalise või täieliku lõpetamise.[13]

38. Seda põhimõtet kohaldades on Euroopa Kohus pöördmaksustamise valdkonnas juba võtnud seisukoha, et aegumistähtaega, mille lõppemisel nähakse maksumaksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas, ette mahaarvamisõiguse äravõtmine, ei saa pidada käibemaksudirektiiviga kehtestatud korraga kokkusobimatuks.[14] Nimelt läheks võimalus kasutada enammakstud käibemaksu tagastamise õigust piiramatu aja jooksul vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada.[15]

13 Vt teiste hulgas 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

14 Vt selle kohta 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

15 Vt 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

39. Käesolev kohtuasi näib siiski olevat teist laadi. See näib kuuluvat teise eespool kirjeldatud stsenaariumi alla. Toimikust nähtuvalt ei olnud maksuotsus käesolevas asjas selle tegemise ajal vale. Otsus kajastas arvetel esitatud andmeid ja maksuhalduri tehtud kontrolli tulemusi. Sisendandmeid muudeti alles hiljem, pärast Almose poolt Donaulandile esitatud nõuet.

40. Seega muutus olukord alles *pärast* seda, kui kõnealune maksuotsus oli tehtud ja Terracult oli selle täitnud.[16] Kauba saaja esitatud nõue kasutada tema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit Rumeenia tingis kohaldatava korra muutumise. Neil asjaoludel ei saa Terracultile ette heita, et ta otsustas alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimiseks kasutada kõige ilmsemat mehhanismi, selle asemel et vaidlustada maksuotsuse õiguspärasust.

41. Saan aru, et tõenäoliselt oleks Terracult saanud vaidlustada riigisisese õiguse alusel tehtud esimese maksuotsuse, kuigi see ei olnud õigusvastane, uute asjaolude alusel, mis ilmnesid pärast vaidlusaluse maksuotsuse tegemist.[17] Arvestades siiski liidu ja liikmesriigi eeskirju, oleks see olnud Terraculti jaoks mõnevõrra ebatavaline viis.

42. Erimehhanism sellise olukorra parandamiseks, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on riigisiseses õiguses sõnaselgelt ette nähtud seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik, artiklis 159. Selline mehhanism on – võib-olla tasub rõhutada – kehtestatud liidu õigusega antud volituse alusel. Euroopa Kohus on juba selgitanud, et neutraalse maksustamise põhimõte ja tõhususe põhimõte *nõuavad*, et liikmesriigid näeksid ette meetmed ja menetluskorra, mis on vajalikud, et maksukohustuslane saaks tagasi nõuda ebaõigesti arvele märgitud maksu.[18]

43. Argumendid, mille Rumeenia valitsus esitas Terraculti võimaluse vastu seda teha, ei ole veenvad. Nimetatud valitsus väidab, et käesolevas asjas tekib võimalik vastuolu ühelt poolt õiguskindluse põhimõtte (mis tuleneb vajadusest säilitada tähtaegselt vaidlustamata aktide kehtivus) ja teiselt poolt neutraalse maksustamise põhimõtte (mis tuleneb vajadusest tagada, et maksukohustuslane ei peaks tasuma maksu, mida ta ei olnud kohustatud maksma) vahel ning et ta võib õiguspäraselt soosida esimesena nimetatut võrreldes teisega.

44. See ei ole minu arvates õige viis käesolevat kohtuasja kirjeldada. Rõhutan veel kord, et nagu käesoleva ettepaneku punktis 35 juba märgitakse, ei puuduta käesolev kohtuasi väidetavalt ekslikku või õigusvastast maksuotsust, mida ei ole ettenähtud tähtaja jooksul vaidlustatud. Siin on tegemist tehinguga, mis pärast maksuotsuse tegemist kvalifitseeriti uute asjaolude ilmnemisel ümber. Nõue, et maksukohustuslane peaks sellises olukorras vaidlustama (eeldatavasti seadusliku ja kehtiva) maksuotsuse, ei ole mitte ainult ebaloogiline, vaid tekitab ka kahtlusi selliste aspektide seisukohast nagu neutraalne maksustamine, võrdsus ja õigus tõhusale õiguskaitsevahendile.

45. Esiteks, selliselt tõlgendatuna kohtleks riigisisene õigus väga erinevalt maksukohustuslasi, kes minu arvates on sarnases olukorras. See, kui kaua on maksukohustuslasel lubatud arvetele kantud andmeid parandada ja korrigeerida, sõltuks sellest, kas maksuhaldur on läbi viinud kontrolli ja teinud maksuotsuse või mitte. Maksukohustuslastel, keda kontrolliti, oleks vaid 30 päeva aega parandada arveid, vaidlustades maksukontrolli õiguspärasuse. Nende puhul, keda ei ole kontrollitud, kehtiks tavapärane viieaastane periood. Maksuotsuse tegemine tähendaks seega, et tavaline viieaastane periood asendatakse 30-päevase perioodiga.

16 Seega ei saa järeldada, et Terracult toimis hooletult, kui ta maksuotsuse täitmiseks nõutud maksu tasus. Olenemata selle aluseks olevast olukorrast oli ta kohustatud seda tegema käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel, milles on sätestatud, et „[k]äibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu“.

17 Rumeenia valitsus väitis, et see on tõepoolest võimalik ja seda seisukohta näivad kinnitavat eelotsusetaotluse esitanud kohtu vastused Euroopa Kohtu küsimustele. Märgin siiski, et Terracult ei jaganud seda seisukohta, väites, et tegemist ei ole riigisiseses õiguses lahendatud küsimusega.

18 Vt selle kohta 11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

46. Seda erinevust näib olevat võimatu põhjendada, kuna hiljem ilmsiks tulnud uute asjaolude puhul võivad mõlemad maksukohustuslased olla täpselt samas olukorras. Sellega seoses meenutaksin, et väljakujunenud kohtupraktikas on otsustatud, et „võrdse kohtlemise põhimõte, mille väljenduseks käibemaksu valdkonnas on neutraalse maksustamise põhimõte, nõuab, et võrdväärseid olukordi ei koheldaks erinevalt, välja arvatud siis, kui erinevat kohtlemist võib objektiivselt põhjendada“. [19]

47. Teiseks võib maksukohustuslase kohustus vaidlustada maksuotsus 30 päeva jooksul, isegi kui võimaliku korrigeerimise tingivad asjaolud ilmnevad pärast maksuotsuse tegemist, muuta õiguse tõhusale õiguskaitsevahendile kasutuks: olenevalt sellest, millal need asjaolud avastatakse, võib maksukohustuslasel olla maksuotsuse vaidlustamiseks väga vähe aega või tema nõue võib olla isegi aegunud. Näiteks käesolevas asjas oleks Terracultil pärast uute asjaolude ilmnemist (28. märtsil 2014) olnud vaid mõni päev aega (4. märtsil 2014 tehtud) esimese maksuotsuse vaidlustamiseks. Kontrolli ja maksuotsuse puudumise korral oleks Terracult saanud arveid parandada ja maksu korrigeerida pikema, viieaastase perioodi jooksul.

48. Kolmandaks ja lõpuks rõhutavad need pigem kummalised tagajärjed problemaatilist lähtepunkti. Pean rõhutama, et liikmesriigi õigusnorm, mis näeb ette, et kord juba (haldusmenetluses või kohtus) kontrollitud asja ei avata uuesti, on üldiselt põhjendatud ja nõuetekohane. Seda põhimõtet saab loogiliselt siiski kohaldada üksnes nendele õiguslikele või faktilistele asjaoludele, mis olid tõepoolest kontrolli esemeks. Seevastu aegumise mõju ei saa laieneda uutele asjaoludele, mis ei olnud ega oleks saanud olla sellise kontrolli esemeks, kuna neid asjaomasel ajal ei käsitletud. [20]

49. Eeltoodu põhjal järeldan, et käibemaksudirektiivi sätetega ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm või praktika, mis ei võimalda korrigeerida arveid seoses tehingutega, mis on tehtud ajavahemikul, mille suhtes viidi läbi maksukontroll, mille tulemusel tegi maksuhaldur lõplikult jõustunud maksuotsuse, kui pärast maksuotsuse tegemist ilmneb täiendav teave, mille kohaselt tuleks kohaldada erinevat maksustamiskorda (pöördmaksustamist).

2. Heausksus, õiguste kuritarvitamine ja pettus

50. Rumeenia valitsus väidab samuti, et riigisisestes õigusnormides tavaliselt ette nähtud korrigeerimis- ja tagastamisõigusi võib sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas piirata, kuna tarnija ei tegutsenud heauskselt või igal juhul kuritarvitas oma õigusi. Sellega seoses rõhutab Rumeenia valitsus, et arvete parandamine muutis esimese maksuotsuse tulemused sisuliselt olematuks. Lisaks märgib see valitsus, et kaubad, mille Terracult Almosele müüs, olid pärast seda müüki Almose ja kolmanda isiku vaheliste kahtlustäratavate tehingute esemeks.

19 Vt nt 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Jetair ja BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punkt 53).

20 Võib lähtuda ka laiemast analoogiast, kohaldades sama loogikat seoses kohtuliku kontrolliga. Selles kontekstis on õigussuhete stabiilsuse ja muutmatuse nõue veelgi olulisem, kuna need on kindlaks määratud kohtu lõpliku otsusega, mis on kindlasti tugevam kui haldus- või maksuotsus. Kuid isegi selles kontekstis ei takista asjaolu, et kohtuasjas esitati apellatsioonkaebus või isegi teine apellatsioonkaebus, selle asja uut läbivaatamist, kui hiljem ilmnevad uued asjaolud, mis põhjendavad sellist erakorralist meedet. Need on lihtsalt erinevad küsimused ja erinevad õiguskaitsevahendid. Seega peab sarnane loogika veelgi enam kehtima käibemaksusüsteemi puhul, mis juba näeb neutraalse maksustamise nimel ette ja aktsepteerib palju suuremat tagantjärele paindlikkust ja korrigeerimise võimalust.

a) Heausksus

51. Kõigepealt tuleb meenutada, et kuigi ebaõigesti arvele märgitud maksu korrigeerimise õigus tuleb anda siis, kui maksukohustuslane tegutses heauskselt, ei ole heausksus korrigeerimise õiguse vajalik tingimus. Euroopa Kohus on nimelt leidnud, et 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. [21]

52. Sellega seoses märgin, et oma vastuses Euroopa Kohtu küsimustele märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kohtuasja toimikust nähtub, et maksuhaldur ei ole kunagi nõudnud kauba saajalt (Almos) tasumisele kuuluva maksu tasumist. Ei ole selge, miks maksuhaldur ei püüdnud kontrollida, kas maksu oleks võinud tasuda saaja, nii et tarnija (Terracult) alusetult makstud summa oleks saanud tagastada ilma riigikassale kahju tekitamata. Kui Rumeenia valitsuselt kohtuistungil selle kohta selgitust küsiti, ei suutnud ta seda selgitada.

53. Olenemata sellest aspektist on veelgi olulisem, et minu meelest ei ole veenvad need asjaolud, millele Rumeenia valitsus käesolevas menetluses viitas, seadmaks kahtluse alla Terraculti tegutsemist heas usus.

54. Eelkõige ei mõista ma loogikat, millel põhineb argument, mille kohaselt asjaolu, et arvete parandamine muudab maksukontrollist tulenevad maksuotsused sisutühjaks, on iseenesest märk sellest, et maksukohustuslane ei tegutsenud heauskselt.

55. Arvete parandamise eesmärk on muuta varasemat olukorda, mida hiljem ilmsiks tulnud asjaolude põhjal peetakse ebaõigeks. Järelikult ei saa pelk asjaolu, et parandatud arved muutsid esimese maksuotsuse mõju olematuks, tõendada ega olla piisav, et tõendada maksukohustuslase heausksuse puudumist. Selleks on vaja midagi enamat. Sellega seoses tuleb meenutada, et mõiste „heausksus“ eeldab, et maksukohustuslane tegutses kogu pädevalt ettevõtjalt nõutava hoolsusega. [22]

56. Seega saab maksuhaldur heausksuse puudumisele tugineda üksnes siis, kui ta viitab selgesõnaliselt maksukohustuslase hooletusele, selgitab seda seisukohta toetavaid õiguslikke ja faktilisi põhjuseid ning esitab vajaduse korral tõendeid, mis neid väiteid kinnitavad. [23] Käesolevas asjas ei näi Euroopa Kohtule esitatud faktiliste asjaolude ja seisukohtade hulgas siiski olevat ühtegi selget ja põhjendatud sellekohast väidet.

57. Tuleb märkida, et oluline ei ole see, et esimese maksuotsuse sisutühjaks muutumine leidis aset pärast maksukontrolli läbiviimist. Euroopa Kohus märkis selgelt hiljutises kohtuotsuses Zabrus Siret, [24] mis käsitles samuti käesoleva asja põhikohtuasjas vaidluse all olevat õigusakti, et „[käibemaksudirektiivi sätteid], samuti tõhususe, neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis – erandina liikmesriigi õiguses käibedeklaratsioonide parandamiseks kehtestatud viieaastasest aegumistähtajast – takistavad sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas maksukohustuslasel mahaarvamisõiguse saamiseks sellist parandust teha üksnes põhjusel, et see parandus puudutab perioodi, mida on juba revideeritud.“ [25]

21 Vt selle kohta 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punktid 58 ja 68), 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punktid 37 ja 38) ning 11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 27).

22 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punkt 26).

23 Vt selle kohta täpsemalt minu ettepanekut kohtuasjas ALTIC (C-329/18, EU:C:2019:442, eelkõige punktid 33–36).

24 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 Sealsamas, punkt 56 ja resolutsioon.

58. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tegelikult viitab sellele kohtuotsusele oma eelotsusetaotluses, leides, et sellest kohtuotsusest tulenevad põhimõtted peaksid olema põhikohtuasjas käsitletavale olukorrale kohaldatavad.

59. Olen sellega nõus. Rumeenia valitsuse kirjalikes ja suulistes seisukohtades esitatud argumente arvestades näib, et käesolevas asjas seisneb peamine probleem selles, et maksuhaldur oli juba kontrollinud kõnealust tehingut ja seega ei nõustu sellega, et maksukohustuslane võib hiljem tema kontrolli tulemused olematuks muuta, ilma et ta peaks läbima „standardseid kanaleid“ ehk esitama vaiet, millele järgneb vajaduse korral kohtumenetlus. Olen aga käesoleva ettepaneku punktides 34–49 selgitanud, miks käesoleval juhul ei ole see seisukoht vastuvõetav.

b) Õiguste kuritarvitamine

60. Samad kaalutlused kehtivad Rumeenia valitsuse väidete kohta, et Terracult on oma õigusi kuritarvitanud.

61. Sellega seoses võib meenutada, et kuritarvituse tuvastamiseks peab olema täidetud kaks tingimust. Esiteks, vaatamata käibemaksudirektiivi ja selle direktiivi üle võtnud riigisiseste õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele, peab kõnealuste tehingute tulemuseks olema maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga. Teiseks peab mitmest objektiivsest asjaolust nähtuma, et asjaomase tehingu peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.[26]

62. Toimiku andmete põhjal ei näe ma siiski, et maksuhaldur oleks võimaliku kuritarvituse tuvastanud.

63. Esiteks ei ole selge, millist „maksusoodustust, mille andmine oleks vastuolus [käibemaksu]sätete eesmärgiga“ võiks Terracult oma tegevusega püüda saada. Nagu on märgitud käesoleva ettepaneku punktides 23–26, ei ole Terracultil tegelikult ära makstud maksu tasumise kohustust. Kuid pärast esimest maksukontrolli tasus ta maksu vastavalt nõuetele. Nagu Terracult kohtuistungil märkis, jäi ta seejärel kahe tooli vahele: ühelt poolt tasus ta riigile käibemaksu, mis ei kuulunud küll tasumisele, kuid mida ei saa tagastada, teiselt poolt aga keeldub tarne saaja seda maksu Terracultile maksmast, kuna vaidlusaluse tehingu suhtes ei kohaldata üldist maksustamiskorda, vaid pöördmaksustamist. Sisuliselt jääb Terraculti kanda maks, mida ta ei olnud kohustatud tasuma.

64. Selle põhjal näib mulle, et Terracult ei püüa saada ebaõiglast eelist. Ta püüab üksnes taastada kõnealuse tehingu neutraalsust.

65. Teiseks tuleb meenutada, et kuritarvituse tuvastamiseks peab maksuhaldur välja selgitama konkreetsed asjaolud, mis võimaldavad tal järeldada, et pooled kasutasid kunstlikku tehingut selleks, et hoida kõrvale asjakohaste käibemaksueeskirjade kohaldamisest, et saada põhjendamatut kasu.[27] Samas ei ole toimikus – ja kindlasti mitte eelotsusetaotluses – midagi, mis seaks kahtluse alla vaidlusaluse tehinguga seotud arvetesse tehtud paranduste ehtsuse. Pelk asjaolu, et arvete parandus muutis varasema maksuotsuse tulemused olematuks, ei saa, nagu juba selgitatud, olla tõend kunstliku tehingu kohta.

66. Neid kaalutlusi arvestades on sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, tegelikult oluline see, kas arvete parandamine on põhjendatud uute asjaoludega, millele Terracult tugineb, või vastupidi, kas seda tehti pettuse eesmärgil. See toob mind järgmise elemendi juurde, millele Rumeenia valitsus selles kontekstis viitab.

26 Vt selle kohta 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt (C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 74 ja 75) ja 22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 49).

27 Vt selle kohta täpsemalt minu ettepanekut kohtuasjas Cussens jt (C-251/16, EU:C:2017:648, punktid 23–31 ja 58–107).

c) Pettus

67. Rumeenia valitsus viitab oma seisukohtades asjaolule, et Terraculti poolt Almosele müüdud rapsiseeme oli pärast müüki Almose ja kolmanda isiku vaheliste kahtlustäratavate tehingute esemeks.

68. Sellega seoses meenutan, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kaotab maksukohustuslane mahaarvamisõiguse, kui ta teadis või oleks pidanud teadma, et tehingut tehes osaleb ta käibemaksupettusega seotud tehingus. Maksuhaldur, kes on tuvastanud pettuse või eeskirjade eiramise, mille pani toime ettevõtja, on kohustatud objektiivsete asjaolude põhjal tõendama – nõudmata arve saajalt, et ta viiks läbi selliseid kontrolle, mida ei ole kohustatud tegema –, et viimati nimetatu teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, oli seotud käibemaksupettusega.[28]

69. Seevastu juhul, kui mahaarvamisõiguse tekkimise ja teostamise kehtestatud materiaalõiguslikud ja vormilised tingimused on täidetud, ei ole käibemaksudirektiiviga kooskõlas, kui mahaarvamisõigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega võinud teada, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tema äripartner, või muu tarneahelas temast ees- või tagapool asuv ettevõtja.[29]

70. Seda arvesse võttes oleks maksuhaldur pidanud selleks, et asjaolud, millele Rumeenia valitsus tugineb, oleksid Terraculti suhtes asjakohased, tõendama, et Terracult kuulus petuskeemi, või vähemalt seda, et ta oli või oleks pidanud olema sellest teadlik. Siiski ei väida Rumeenia valitsus vähemalt käesoleva menetluse raames, et tegemist oleks olnud pettuse või muu õigusvastase tegevusega. Lisaks ei esitanud ta ühtegi asjaolu, mis kinnitaks oletust, et Terracult oli või oleks pidanud olema teadlik kahtlustäratavatest tehingutest, mis tehti kõnealuste kaupadega pärast müüki Almosele.

71. Kohtuistungil paluti Rumeenia valitsusel täpsemalt selgitada, miks tema arvates ei tegutsenud Terracult nende tehingute puhul vajaliku hoolsusega ning milliste riigisiseste või liidu õigusnormide alusel võiks sellelt äriühingult nõuda suuremat hoolsust. Rumeenia valitsusel oli aga raskusi sellele küsimusele selge vastuse andmisega. Ta viitas üksnes Terraculti osavõtmatusele dokumentide otsimisel, mis puudutasid Almosele müüdud kaupade tarnekohta, ning üldisemalt (täpsustamata) raamatupidamises esinevatele puudustele.

72. Pean seda vastust üllatavaks, eriti kuna Terracult (ja hiljem Almos) nõustus maksuinspektorite järeldustega müügi ümberkvalifitseerimise kohta riigisiseseks tarneks ning enne kohtuistungit ei esitatud ühtegi väidet Terraculti puuduliku raamatupidamisarvestuse kohta. Igal juhul ei ole ma veendunud, et iga selline rikkumine – mis on, nagu komisjon õigesti märkis, väidetavalt väike ja puhtalt formaalne – võiks põhjendada Terraculti poolt korrigeerimise ja maksu tagasisaamise õiguse täielikku kaotamist.

73. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võivad liikmesriigid võtta maksu täpseks kogumiseks ja pettuse vältimiseks meetmeid. Need meetmed ei tohi siiski minna kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks ja seega ei või nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.[30] Eelkõige on Euroopa Kohus täpsustanud, et karistus, mis seisneb

28 Vt selle kohta 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punktid 48 ja 50) ja 3. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus ALTIC (C-329/18, EU:C:2019:831, punktid 30 ja 31).

29 Vt selle kohta 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punktid 45 ja 46) ning 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 49).

30 Vt selle kohta 11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punktid 28 ja 29).

mahaarvamisõiguse absoluutses keelamises, on ebaproportsionaalne, kui ei ole tuvastatud maksudest kõrvalehoidumist või riigi eelarve kahjustamist.[31] Sarnane põhimõte peab kahtlemata kehtima seoses absoluutse keeldumisega lubada maksukohustuslasel alusetult arvele märgitud maksu korrigeerida ja saada alusetult makstud maksu tagasi.

74. Seega saab liikmesriik keelduda maksukohustuslase taotletud korrigeerimisest ja maksu tagastamisest üksnes siis, kui maksuhaldur saab objektiivsete asjaolude alusel õiguslikult nõuetekohase tõsikindlusega tõendada, et pöördmaksustamise kohaldamise aluseks olnud arvete parandamine toimus pahauskselt, kujutas endast õiguste kuritarvitamist või oli seotud maksupettusega, millest tarnija oli või oleks pidanud olema teadlik.

75. On selge, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas põhikohtuasjas on see nii.

V. Ettepanek

76. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Curtea de Apel Timișoara (Timișoara apellatsioonikohus, Rumeenia) eelotsuse küsimusele järgmiselt:

– 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus liikmesriigi õigusnorm või praktika, mis ei võimalda korrigeerida arveid seoses tehingutega, mis on tehtud ajavahemikul, mille suhtes maksuhaldur viis läbi maksukontrolli ja tegi nüüdseks lõplikult jõustunud maksuotsuse, kui pärast selle maksuotsuse tegemist ilmneb täiendav teave, mille kohaselt tuleks kohaldada pöördmaksustamist.

– Liikmesriik võib keelduda maksu korrigeerimisest ja tarnija poolt alusetult tasutud maksu tagastamisest üksnes siis, kui maksuhaldur saab objektiivsete asjaolude alusel õiguslikult nõuetekohase tõsikindlusega tõendada, et pöördmaksustamise kohaldamise aluseks olnud arvete parandamine toimus pahauskselt, kujutas endast õiguste kuritarvitamist või oli seotud maksupettusega, millest tarnija oli või oleks pidanud olema teadlik. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas see on nii põhikohtuasjas.

31 Vt selle kohta 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punktid 68 ja 70).