Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

21. november 2024*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaksu mahaarvamine – Käibemaksu neutraalsuse põhimõte – Registreerimistaotluse hilinenud esitamine – Arvete väljastamine ja sisu – Arve, millele ei ole märgitud sisendkäibemaksu – Protokolli alusel arvutatud maks – Parandatud arve puudumine – Mahaarvamisõigus – Välistamine

Kohtuasjas C-624/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad – Varna (Varna halduskohus, Bulgaaria) 27. septembri 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. oktoobril 2023, menetluses

**„SEM Remont“ EOOD**

*versus*

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: esimese koja president F. Biltgen seitsmenda koja presidendi ülesannetes, viienda koja president M. L. Arastey Sahún (ettekandja), kohtunik J. Passer,

kohtujurist: A. M. Collins,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– „SEM Remont“ EOOD, esindajad: *avocats* A. Bochu, M. Gouraud ja B. Le Bret,

– Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: D. Zhelyazkov,

– Bulgaaria valitsus, esindajad: T. Mitova ja T. Tsingileva,

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

– Euroopa Komisjon, esindajad: D. Drambozova ja J. Jokubauskaitė,

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

on teinud järgmise

**kohtuotsuse**

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, 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 „käibemaksudirektiiv“), ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on äriühing „SEM Remont“ EOOD ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Bulgaaria maksuameti Varna maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste osakonna juhataja) ning mille ese on keeldumine nimetatud äriühingule käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 63 on ette nähtud:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

4 Direktiivi artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

5 Direktiivi artikkel 168 on sõnastatud järgmiselt:

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

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

[…]“.

6 Direktiivi artiklis 176 on sätestatud:

„[Euroopa Liidu] Nõukogu otsustab [Euroopa K]omisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt, milliste kulude puhul ei ole õigust käibemaksu maha arvata. […]

Kuni esimeses lõigus nimetatud sätete jõustumiseni võivad liikmesriigid säilitada kõik erandid, mis sisalduvad nende 1. jaanuaril 1979 kehtinud siseriiklikes õigusaktides või [Euroopa Ü]hendusega pärast seda kuupäeva ühinenud liikmesriikide puhul nende ühinemiskuupäeval kehtinud õigusaktides.“

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 178 on ette nähtud:

„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;

[…]“.

8 Direktiivi artiklis 179 on sätestatud:

„Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et artiklis 12 nimetatud juhutehinguid tegevad maksukohustuslased kasutaksid mahaarvamisõigust üksnes tarne ajal.“

9 Direktiivi artikkel 203 on sõnastatud järgmiselt:

„Käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.“

10 Direktiivi artiklis 218 on sätestatud:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel tunnustavad liikmesriigid paberil või elektroonilisel kujul olevaid dokumente ja sõnumeid arvetena, kui need vastavad käesolevas peatükis sätestatud tingimustele.“

11 Käibemaksudirektiivi artiklis 219 on ette nähtud:

„Iga dokumenti või sõnumit, mis selgesõnaliselt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda, käsitatakse arvena.“

12 Direktiivi artiklis 226, mis asub XI jaotise 3. peatüki 4. jaos, on sätestatud:

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

[…]

3) artiklis 214 nimetatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel maksukohustuslane kaupu tarnis või teenuseid osutas;

[…]

6) tarnitud kaupade kogus ja laad või osutatud teenuste ulatus ja laad;

7) kuupäev, mil kaupade tarne või teenuste osutamine toimus või lõppes, või kuupäev, mil tehti artikli 220 punktides 4 ja 5 nimetatud ettemakse, kui seda kuupäeva on võimalik kindlaks teha ja kui see erineb arve väljastamise kuupäevast;

[…]

8) iga maksumäära või -vabastuse puhul maksustatav väärtus, ühikuhind ilma käibemaksuta ning hinnaalandused ja maksevähendid, kui need ei sisaldu ühikuhinnas;

9) kohaldatav käibemaksumäär;

10) tasumisele kuuluva käibemaksu summa, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse erikorda, mille puhul käesoleva direktiivi kohaselt seda teavet ei esitata;

[…]“.

### *Bulgaaria õigus*

13 Käibemaksuseaduse (zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (*DV* nr 63, 4.8.2006) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „ZDDS“) on artiklis 25 sätestatud:

„1. Maksustatav teokoosseis käesoleva seaduse tähenduses on täidetud kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul, mida teevad isikud, kes on käesoleva seaduse kohaselt maksukohustuslased, ning artiklis 16 nimetatud kaupade ühendusesisese soetamise ja impordi korral.

2. […] Maksustatav teokoosseis tekib kauba või mis tahes muu asjaõiguse omandi ülemineku kuupäeval või asja omanikuna mis tahes muu käsutamise õiguse ülemineku või teenuse osutamise kuupäeval.“

14 ZDDS artiklis 71 on ette nähtud:

„Isik kasutab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kui on täidetud vähemalt üks järgmistest tingimustest:

1. tal on artiklites 114 ja 115 sätestatud nõuete kohaselt väljastatud maksudokument, millele on isiku poolt soetatud kaupadelt või saadud teenustelt arvestatud käibemaks märgitud eraldi real;

[…]“.

15 ZDDS artikli 96 lõikes 1 on sätestatud:

„Iga Bulgaaria territooriumil elav või asuv maksukohustuslane, kelle maksustatav käive on vähemalt 50 000 [Bulgaaria leevi (BGN) (ligikaudu 25 600 eurot)] ajavahemikul, mis ei ületa jooksvale kuule eelnenud 12 järjestikust kuud, on kohustatud esitama käesoleva seaduse kohase registreerimisavalduse seitsme päeva jooksul alates selle maksustamisperioodi lõpust, mille jooksul ta nimetatud käibe saavutas. Kui käive on saavutatud ajavahemikul, mis ei ületa kahte järjestikust kuud, sealhulgas jooksvat kuud, peab isik esitama avalduse seitsme päeva jooksul alates kuupäevast, mil käive saavutati.“

16 ZDDS artiklis 102 on sätestatud:

„1. Kui maksuhaldur tuvastab, et isik ei ole registreerimisavalduse esitamise kohustust ettenähtud tähtaja jooksul täitnud, registreerib ta asjaomase isiku registreerimisotsusega, kui registreerimise tingimused on täidetud.

2. Lõikes 1 osutatud otsuses märgitakse registreerimiskohustuse tekkimise alus ja kuupäev.

3. […] Selle isiku maksukohustuse kindlaksmääramisel, kes ei esitanud ettenähtud tähtaja jooksul registreerimisavaldust, kuigi ta oli selleks kohustatud, loetakse ta kohustatuks tasuma maksu tema tehtud maksustatavalt tarnelt ja ühendusesiseselt soetamiselt ning saadud maksustatavalt teenuselt, millelt peab maksu tasuma teenuse saaja:

1) […] ajavahemiku kohta alates selle tähtaja möödumisest, mille jooksul oleks pidanud registreerimisotsuse tegema, kui isik oli esitanud registreerimisavalduse tähtaja jooksul, kuni kuupäevani, mil maksuhaldur ta registreeris;

2) […] ajavahemiku kohta alates selle tähtaja möödumisest, mille jooksul oleks pidanud registreerimisotsuse tegema, kui isik oli esitanud registreerimisavalduse tähtaja jooksul, kuni kuupäevani, mil registreerimiseks ei ole enam alust.

4. […] Artikli 96 lõike 1 teises lauses nimetatud juhtudel tuleb selle isiku maksukohustuse kindlaksmääramisel, kes ei esitanud registreerimisavaldust tähtaja jooksul, kuigi ta oli selleks kohustatud, lugeda ta kohustatuks tasuma maksu maksustatavatelt tarnetelt, mis ületavad maksustatavat käivet 50 000 [(ligikaudu 25 600 eurot)] Bulgaaria leevi alates käibe ületamise kuupäevast kuni kuupäevani, mil maksuhaldur ta registreeris, või kuupäevani, mil on ära langenud registreerimise alused. Maksu tuleb tasuda käivet ületavalt maksustatavalt tarnelt. Samuti on isik kohustatud tasuma maksu saadud maksustatavalt teenuselt, millelt peab maksu tasuma teenuse saaja, ja sellel perioodil tehtud maksustatavalt ühendusesiseselt soetamiselt.

[…]“.

17 ZDDS artikli 114 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Arve peab sisaldama järgmisi andmeid:

[…]

11) ühikuhind ilma maksuta ja tarne maksustatav väärtus ning soodustused ja allahindlused, kui need ei sisaldu ühikuhinnas;

12) maksumäär, ja kui maksumäär on null, selle kohaldamise põhjused ja maksu arvestamata jätmise põhjused;

13) maksu summa;

14) tasumisele kuuluv summa, kui see erineb maksustatava väärtuse ja maksusumma suurusest;

[…]“.

18 ZDDS artiklis 116 on sätestatud:

„1. Arvetel ja nende kohta koostatud teatistel ei tohi olla parandusi ega juurdekirjutusi. Valesti koostatud või parandatud dokumendid tuleb tühistada ja koostada uued dokumendid.

2. Valesti koostatud dokumentidena käsitatakse ka arveid ja nendega seotud teatisi, millele ei ole märgitud käibemaksu, kuigi see peab olema märgitud.

[…]

4. Kui tarnija või saaja raamatupidamisdokumentides kajastuvad valesti koostatud või parandatud dokumendid, siis tuleb nende tühistamise kohta koostada poolte tarvis protokoll, mis sisaldab järgmist:

1) tühistamise põhjus;

2) tühistatava dokumendi number ja kuupäev;

3) uue dokumendi number ja väljastamise kuupäev;

4) nende isikute allkirjad, kes koostasid protokolli kummagi poole jaoks.

5. Dokumentide väljastaja säilitab kõik tühistatud dokumentide eksemplarid ja need kantakse tarnija ja saaja raamatupidamisse vastavalt seaduse rakendusmäärusele.

[…]

7. […] Kui maksuhaldur on teinud lõpliku otsuse, parandatakse arveid ja teatiseid vastavalt lõigetele 1–6, kui selles otsuses tuvastatud kohustus tasuti riigikassasse Natsionalna agentsia za prihodite [(riigi maksuamet, Bulgaaria)] pädeva piirkondliku talituse kontole või tasaarvestatakse maksuhalduriga.“

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19 SEM Remont on Bulgaaria õiguse alusel asutatud äriühing, mis tegeleb maa-aluste ja kõrgendatud raudteede ehitamisega. Ta on käibemaksukohustuslane.

20 See äriühing sõlmis 4. augustil 2020 Venemaa õiguse alusel asutatud äriühinguga Gidrostroy – Russia OOD, mis on spetsialiseerunud süvendustööde tegemiseks laevade rendile andmisele, lepingu süvendustööde tegemiseks Varna (Bulgaaria) sadama veealal. Selle lepingu kohaselt oli Gidrostroy – Russia tarnija ja SEM Remont saaja.

21 Gidrostroy – Russia väljastas 31. oktoobril ja 15. novembril 2020 lepingu kohaselt tehtud tööde eest äriühingule SEM Remont kaks arvet summas 1 320 542,97 Bulgaaria leevi (ligikaudu 675 200 eurot) ja 2 440 972,26 Bulgaaria leevi (ligikaudu 1 248 100 eurot). Arvete väljastamise kuupäevadel ei olnud Gidrostroy – Russia Bulgaarias ZDDSi järgi käibemaksukohustuslasena registreeritud ja seega ei märkinud ta arvetele käibemaksu. Kõnealused tööd tehti hiljem ja nende saaja oli äriühing ES BILD, mille olid asutanud SEM Remont ja EIS – Stroitelna kompania AD, mis esindab Bulgaarias äriühingut Gidrostroy – Russia.

22 Gidrostroy – Russia esitas käibemaksukohustuslasena registreerimise avalduse 26. novembril 2020. Talle väljastati 10. detsembril 2020 registreerimisotsus, mis toimetati talle kätte 11. detsembril 2020.

23 Gidrostroy – Russia suhtes viidi läbi maksukontroll, mille põhjal oli võimalik tuvastada, et see äriühing ületas alates 9. detsembrist 2019 ZDDS artikli 96 lõikes 1 ette nähtud maksustatava käibe künnise, mis õigustas tema käibemaksukohustuslasena registreerimist, ning et ta oleks seega pidanud selle sätte alusel esitama nimetatud seaduse kohase registreerimisavalduse hiljemalt 16. detsembril 2019. Kuna äriühing seda kohustust ei täitnud, loeti ta käibemaksu tasuma kohustatud isikuks teenuste osas, mis ületasid selle künnise ajavahemikul 9. detsembrist 2019 kuni tema tegeliku registreerimiseni ZDDS artikli 96 lõike 1 alusel, st 11. detsembrini 2020.

24 Maksuhaldur palus 11. detsembril 2020 äriühingul Gidrostroy – Russia arvestada käibemaksu sellel ajavahemikul maksustatavatelt tehingutelt ja esitada protokoll vastavalt ZDDS artikli 117 lõike 1 punktile 1. Äriühing edastas 12. juuli 2021. aasta kirjaga maksuhaldurile 29. juuni 2021. aasta kuupäeva kandva protokolli, milles oli käibemaks arvestatud ja märgitud, et see äriühing on nende tarnete tegija ja saaja. Protokollis mainiti eelkõige kahte 31. oktoobri ja 15. novembri 2020. aasta arvet käibemaksu kogusummaga 752 303,05 Bulgaaria leevi (ligikaudu 384 650 eurot).

25 Gidrostroy – Russia esindaja Bulgaarias EIS – Stroitelna kompania, mille pangakontot kasutati selle äriühingu maksukohustuste täitmiseks selles liikmesriigis, sõlmis 13. juulil 2021 äriühinguga SEM Remont lepingu, millega viimane andis talle laenu summas 752 303,05 Bulgaaria leevi, mis on identne nende kahe arve kohta protokollis märgitud käibemaksusummaga. EIS – Stroitelna kompania kasutas laenusummat tegelikult Bulgaaria riigikassale käibemaksu tasumiseks.

26 SEM Remont kandis 2021. aasta detsembri maksustamisperioodi ostude registrisse ja käibedeklaratsiooni protokolli alusel käibemaksu mahaarvamise õiguse summas 753 390,12 Bulgaaria leevi (ligikaudu 385 200 eurot).

27 Maksuhaldur tuvastas siiski, et selle protokolli koostamise kuupäeval ei olnud maksukohustuse tekkimiseks vajalik teokoosseis täidetud ja seetõttu ei olnud käibemaks sissenõutav. Neil asjaoludel järeldas maksuhaldur, et äriühingu SEM Remont puhul ei olnud täidetud ZDDS artiklis 71 sätestatud käibemaksu mahaarvamise tingimused, kuna tal ei olnud käibemaksu sisaldavaid arveid. Ta leidis selles osas, et nimetatud protokoll ei ole kehtiv dokument, mis tõendab mahaarvamisõiguse olemasolu.

28 Seetõttu keeldus maksuhaldur ZDDS artikli 25 lõigete 1 ja 4 alusel koostoimes selle seaduse artikli 71 lõikega 1 andmast äriühingule SEM Remont kõnealuse käibemaksu mahaarvamise õigust.

29 Maksuhalduri keeldumist põhjendati ka asjaoluga, et käibemaks, mis on seotud äriühingult Gidrostroy – Russia saadud tarnetega, arvestati selle äriühingu suhtes ZDDS artikli 102 lõike 4 alusel toimunud kontrollimenetluse põhjal. Maksuhaldur nõustus sellega seoses Konstitutsionen sadi (Bulgaaria konstitutsioonikohus) tõlgendusega, mille kohaselt on maksustatava tehingu tarnija, kes ei ole ettenähtud tähtaja jooksul esitanud registreerimisavaldust, kohustatud tasuma sellelt tehingult käibemaksu, kuid tal ei ole õigust parandada arveid, mis on väljastatud ajavahemikul alates kuupäevast, mil ta saavutas maksustatava käibe künnise, millest alates on käibemaksukohustuslasena registreerimine kohustuslik, kuni kuupäevani, mil ta tegelikult käibemaksukohustuslasena registreeriti.

30 SEM Remont esitas maksuhalduri otsuse peale, millega keelduti andmast talle käibemaksu mahaarvamise õigust, kaebuse Administrativen sad – Varnale (Varna halduskohus, Bulgaaria), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tekkinud küsimus, kas käibemaksudirektiiviga ja käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on kooskõlas liikmesriigi õigusnormid ja liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt ei ole sellises olukorras nagu põhikohtuasjas tarne saajal õigust käibemaksu maha arvata, kui tarnija, kes ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud, on väljastanud arve ilma käibemaksuta, kuid ta registreeriti maksuhalduri taotlusel käibemaksukohustuslasena pärast tarne tegemist ja ta väljastas kontrolli tulemusel mitte parandatud arve, vaid protokolli, mille järgi on ta nii tarnija kui ka tarne saaja, ning selles on märgitud asjaomane arve, maksustatav väärtus ja kohaldatav käibemaks.

31 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad – Varna (Varna halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklitega 63 ja 167, artikli 168 punktiga a, artikli 178 punktiga a ning artiklitega 218–220, 226 ja 228 on kooskõlas riigisiseste õigusnormide ja eelkõige [ZDDS] artikli 71 lõike 1 koosmõjus ZDDS artikli 25 lõikega 1 koosmõjus ZDDS artikli 102 lõikega 4, ning artiklitega 114, 116 ja 117 koosmõjus ZDDS artikliga 125 ja ZDDS artikliga 126 kohaldamist käsitlev maksuasutuse praktika, mille kohaselt jäeti käibemaksuga maksustatava tarne saaja käibemaksu mahaarvamise õigusest ilma nii ajavahemikul, mil tarne tehti, kui ka ajavahemikul, mil tarne tegemine käibedeklaratsioonis deklareeriti, ja seda põhjusel, et arvel, mille oli talle väljastanud tarnija, ei olnud ära näidatud käibemaksu ning hiljem (tarnija juures tehtud maksukontrolli käigus) koostati dokument, mis ei vastanud arve sisule esitatavatele nõuetele (koostati protokoll, mille kohaselt nimetati selle koostajat nii tarnijaks kui ka saajaks) ja milles oli märgitud saajale väljastatud arve ja arvel näidatud maksustatavalt summalt arvestatud käibemaks, mis tasuti, ning tarne saaja taotles protokollile tuginedes alles seejärel käibemaksu mahaarvamise õigust (ZDDSi kohaselt „õigus kasutada maksukrediiti“), ning kas selline praktika muudab käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise maksukohustuslase jaoks praktiliselt võimatuks või ülemäära keeruliseks?

2. Kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt: millal tuleb kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust – kas siis, kui tarnija väljastab arve, millel ei ole ära näidatud käibemaksu, või siis, kui tarnija koostab protokolli?

3. Kas käibemaksudirektiivi artikliga 203 koostoimes artikli 178 punktiga a ja artikliga 176 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on kooskõlas selline õigusnorm nagu ZDDS artikli 102 lõige 4 ja riigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt on käibemaksuga maksustatava tarne tegijal, kes ei ole esitanud ZDDSi alusel registreerimisavaldust seaduses sätestatud tähtaja jooksul alates kuupäevast, mil ta oleks pidanud ennast ZDDSi alusel registreerima, pelgalt kohustus tasuda käibemaksu tarnelt, mille ta on teinud ajavahemikul alates registreerimiskohustuse tekkimisest kuni enda registreerimiseni maksuasutuses, ning ei ole ette nähtud võimalust, et tarnija, kelle suhtes on tuvastatud käibemaksukohustus vastavalt ZDDS artikli 102 lõikele 4, väljastab saajatele parandavad arved (või muu dokumendi), et saajad saaksid kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust?“

## Eelotsuse küsimuste analüüs

### *Esimene küsimus*

32 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt jäetakse käibemaksuga maksustatava tarne saaja ilma selles direktiivis ette nähtud käibemaksu mahaarvamise õigusest juhul, kui tarnija on esiteks rikkunud riigisisestes õigusnormides ette nähtud kohustust esitada käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldus ja väljastanud tarne saajale arved, millele ei ole käibemaksu märgitud, ja teiseks koostanud maksukontrolli käigus protokolli, millesse on märgitud käibemaks ja milles tarnijat on nimetatud ka selle tarne saajaks.

33 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja sellele järgnevates artiklites ette nähtud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või üldjuhul piirata. Seda õigust rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (13. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Mahaarvamisõigus sõltub siiski sellest, kas on järgitud teatavaid nõudeid ja eelkõige käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a sätestatud nõuet, et käibemaks, mille mahaarvamist taotletakse, peab kuuluma tasumisele või olema tasutud (13. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punkt 22).

35 On tõsi, et Euroopa Kohus on otsustanud, et kui pooled on kauba hinnas kokku leppinud käibemaksu sootuks mainimata ja kui kauba tarnijaks on isik, kes on kohustatud tasuma maksustatavalt tehingult tasumisele kuuluvat käibemaksu, tuleb juhul, kui tarnijal ei ole võimalust tagasi saada käibemaksu, mida maksuhaldur nõuab, pidada kokkulepitud hinda juba käibemaksu sisaldavaks hinnaks (7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 43, ning 13. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punkt 23; vt selle kohta 1. juuli 2021. aasta kohtuotsus Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punktid 30–34).

36 Kuid nagu nähtub eelotsusetaotlusest, oli käesoleval juhul kõnealustel arvetel märgitud üksnes maksustatav väärtus ilma käibemaksuta, see maks oli märgitud üksnes tarnija ehk Gidrostroy – Russia poolt maksukontrolli käigus koostatud protokollis.

37 Neil asjaoludel ei ole käesoleva kohtuotsuse punktis 35 viidatud kohtupraktikas ette nähtud eeldus põhikohtuasjas kohaldatav.

38 Mis puudutab seda protokolli, siis tuleb märkida, et Euroopa Kohus otsustas 29. septembri 2022. aasta kohtuotsuses Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, punkt 46), et käibemaksudirektiivi artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et lepingut, mille sõlmimise järgselt ei koostanud lepingu pooled arvet, võib pidada arveks selle sätte tähenduses, kui leping sisaldab kogu vajalikku teavet selleks, et liikmesriigi maksuhaldur saaks kindlaks teha, kas on täidetud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise sisulised tingimused.

39 Siiski esiteks, käesolevas kohtuasjas kõne all olevat protokolli, mille koostas Gidrostroy – Russia, kes märkis, et see äriühing oli asjaomase tehingu puhul nii tarnija kui ka saaja, ning mida ei esitatud äriühingule SEM Remont, vaid maksuhaldurile tema poolt läbi viidud kontrolli käigus, ei saa samastada pooltevahelise lepinguga, nagu eelmises punktis nimetatud kohtuotsuse esemeks olnud leping.

40 Teiseks, nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, nõuavad käibemaksudirektiiv ja käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et mahaarvamisõigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõned vorminõuded täitmata (vt selle kohta 29. septembri 2022. aasta kohtuotsus Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Tuleb aga tõdeda, et põhikohtuasjas ei ole käibemaksu maksnud SEM Remont ja ta ei pidanud ka seda tegema. Nimelt tuvastas maksuhaldur, et asjaomased arved koostati tehingu tarvis, mille tegi hiljem Gidrostroy – Russia, ning selle tehingu adressaat oli äriühing ES BILD, mille olid asutanud SEM Remont ja EIS – Stroitelna kompania.

42 Seda järeldust ei sea kahtluse alla laenulepingu olemasolu summa osas, mille mahaarvamine äriühingule SEM Remont keelati – leping, mille sõlmisid SEM Remont ja EIS – Stroitelna kompania kui Gidrostroy – Russia esindaja –, sest selline leping ei pane äriühingule SEM Remont kohustust tasuda tarnijale käibemaksu ega kujuta endast Gidrostroy – Russia koostatud arvete parandamist äriühingu SEM Remont suhtes.

43 Neil asjaoludel ei saa pidada täidetuks käesoleva kohtuotsuse punktis 34 nimetatud nõudeid, millest sõltub käibemaksu mahaarvamise õigus.

44 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt jäetakse käibemaksuga maksustatava tarne saaja ilma selles direktiivis ette nähtud käibemaksu mahaarvamise õigusest juhul, kui tarnija on esiteks rikkunud riigisisestes õigusnormides ette nähtud kohustust esitada käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldus ja väljastanud tarne saajale arved, millele ei ole käibemaksu märgitud, ja teiseks koostanud maksukontrolli käigus protokolli, millesse on märgitud käibemaks ja milles tarnijat on nimetatud ka selle tarne saajaks.

### *Teine küsimus*

45 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas esimeses küsimuses nimetatud juhul tekib käibemaksu mahaarvamise õigus sellise arve väljastamise ajal, millele seda maksu ei ole märgitud, või siis, kui tarnija koostab protokolli.

46 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, on teise küsimuse ese ära langenud ja seega ei ole sellele vaja vastata.

### *Kolmas küsimus*

47 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad võimaluse arvet parandada juhul, kui esiteks ei

ole arvele, mille tarnija on väljastanud käibemaksuga maksustatava tarne saajale, seda maksu märgitud ja teiseks on tarnija koostanud tema juures läbi viidud maksukontrolli käigus protokolli, millesse on märgitud käibemaks ja milles tarnijat on nimetatud ka selle tarne saajaks.

48 Euroopa Kohus on küll nõustunud, et käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise või tagasisaamise õigus antakse isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud mõne vorminõude täitmata, kuid see kehtib vaid tingimusel, et sisulised nõuded on täidetud (8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Samal ajal puudutab arvete tagasiulatuvat parandamist käsitlev Euroopa Kohtu praktika sisendkäibemaksu mahaarvamist.

50 Selle kohta otsustas Euroopa Kohus 15. septembri 2016. aasta kohtuotsuses Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 43), et käibemaksudirektiivi artiklit 167, artikli 178 punkti a, artiklit 179 ja artikli 226 punkti 3 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt ei ole arve parandamisel kohustuslike andmete, nimelt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri osas tagasiulatuvat jõudu, mistõttu saab parandatud arve alusel käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada ainult aasta puhul, mil esialgset arvet parandati, mitte aasta puhul, mil see arve esialgu koostati.

51 Kohtuasjas, milles see kohtuotsus tehti, oli sisendkäibemaksu aga tasunud äriühing, kes oli oma maksudeklaratsioonides käibemaksu mahaarvamist näidanud.

52 Nagu nähtub 15. septembri 2016. aasta kohtuotsusest Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 44), ei saa maksuhaldur piirduda arve enda analüüsimisega. Ta peab samuti arvestama maksukohustuslase poolt esitatud täiendavat teavet. Seda seisukohta kinnitab käibemaksudirektiivi artikkel 219, mille kohaselt käsitatakse arvena iga dokumenti või sõnumit, mis selgesõnaliselt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda.

53 Järelikult otsustas Euroopa Kohus viimati nimetatud kohtuotsuses, et käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur võib keelduda tunnustamast käibemaksu mahaarvamise õigust üksnes seetõttu, et maksukohustuslasel on arve, mis ei vasta selle direktiivi artikli 226 punktides 6 ja 7 nõutud tingimustele, olgugi et sellel ametiasutusel on olemas kogu vajalik teave kõnealuse õiguse kasutamisega seotud sisuliste tingimuste täidetuse kontrollimiseks.

54 Samuti kohtuasjas, milles tehti 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), oli sisendkäibemaksu tasunud käibemaksuga maksustatavate teenuste saajaks olev äriühing, kes taotles selle maksu mahaarvamist.

55 Arvestades kaalutlusi, mis puudutavad käesolevas kohtuasjas esitatud esimest küsimust seoses äriühingu SEM Remont õiguse puudumisega käibemaksu mahaarvamisele, tuleb rõhutada, et vastavalt Euroopa Kohtu praktikale ei ole käibemaksudirektiivis ette nähtud käibemaksu alusetu mahaarvamise korrigeerimise mehhanism kohaldatav, kui algul tehtud mahaarvamiseks puudus igasugune õigus (vt selle kohta 11. aprilli 2018. aasta kohtuotsus SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punktid 42 ja 43).

56 Lisaks otsustas Euroopa Kohus 8. mai 2013. aasta kohtuotsuses Petroma Transports jt (C-271/12, EU:C:2013:297, punktid 34 ja 35), et kuigi ühine käibemaksusüsteem ei keela vigaseid arveid parandada, oli selle kohtuotsuse aluseks olnud põhikohtuasjas vajalik teave nende arvete täiendamiseks ja parandamiseks esitatud pärast seda, kui maksuhaldur oli teinud käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumise otsuse. Seega ei olnud enne selle otsuse tegemist maksuhaldurile esitatud arveid veel parandatud, et viimane saaks tagada käibemaksu nõuetekohase kogumise ja kontrollimise.

57 Nimetatud kohtuotsuse punktis 36 leidis Euroopa Kohus, et ühtlustatud käibemaksusüsteemiga ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt võib käibemaksu mahaarvamisõiguse andmisest keelduda maksukohustuslastest teenuse saajatele, kellel on nõuetele mittevastavad arved, isegi kui nende arvete täiendamiseks on esitatud sellist teavet, mille eesmärk on tõendada arvel märgitud tehingute tegelikku toimumist, laadi ja hinda pärast mahaarvamisõiguse andmisest keeldumise otsuse tegemist.

58 23. aprilli 2015. aasta kohtuotsuses GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punkt 39), mis käsitles Bulgaaria õigusnorme, leidis Euroopa Kohus, et võimatus parandada maksudokumente juhul, kui maksutulude saamata jäämise oht on lõplikult kõrvaldatud, ei ole vajalik käibemaksu kogumise tagamiseks ja pettuse ärahoidmiseks.

59 Kuid kohtuasjas, milles see kohtuotsus tehti, olid nii asjaomaste teenuste osutaja kui ka saaja tasunud käibemaksu, mistõttu maksuhaldur nõudis selle maksu sisse kaks korda. Seega puudus igasugune maksutulude saamata jäämise oht.

60 See ei ole aga nii olukorras, mis on arutusel põhikohtuasjas, sest – nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 41 – SEM Remont ei ole sisendkäibemaksu tasunud ning ta ei pea seda ka tasuma.

61 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad võimaluse arvet parandada juhul, kui esiteks ei ole arvele, mille tarnija on väljastanud käibemaksuga maksustatava tarne saajale, seda maksu märgitud ja teiseks on tarnija koostanud tema juures läbi viidud maksukontrolli käigus protokolli, millesse on märgitud käibemaks ja milles tarnijat on nimetatud ka selle tarne saajaks.

## Kohtukulud

62 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 (seitsmes 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),**

**tuleb tõlgendada nii, et**

**sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt jäetakse käibemaksuga maksustatava tarne saaja ilma selles direktiivis ette nähtud käibemaksu mahaarvamise õigusest juhul, kui tarnija on esiteks rikkunud riigisisestes õigusnormides ette nähtud kohustust esitada käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldus ja väljastanud tarne saajale arved, millele ei ole käibemaksu märgitud, ja teiseks koostanud maksukontrolli käigus protokolli, millesse on märgitud käibemaks ja milles tarnijat on nimetatud ka selle tarne saajaks.**

**2. Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2010/45) ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtet**

**tuleb tõlgendada nii, et**

**nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad võimaluse arvet parandada juhul, kui esiteks ei ole arvele, mille tarnija on väljastanud käibemaksuga maksustatava tarne saajale, seda maksu märgitud ja teiseks on tarnija koostanud tema juures läbi viidud maksukontrolli käigus protokolli, millesse on märgitud käibemaks ja milles tarnijat on nimetatud ka selle tarne saajaks.**

Allkirjad