EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

18. juuni 2009 *

Kohtuasjas C-566/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 30. novembri 2007. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. detsembril 2007, menetluses

Staatssecretaris van Financiën

versus

Stadeco BV,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. Ó Caoimh, U. Lõhmus, P. Lindh ja A. Arabadjiev (ettekandja),

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: J. Kokott,
kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. detsembri 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Stadeco BV, esindaja: *advocaat* A. Fruijtier,

– Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels, M. de Grave ja C. ten Dam,

– Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,

– Kreeka valitsus, esindajad: S. Spyropoulos, S. Trekli ja M. Tassopoulou,

– Itaalia valitsus, esindaja: R. Adam, keda abistas *avvocato dello Stato* G. de Bellis,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: D. Triantafyllou ja W. Roels,

olles 12. märtsi 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160; edaspidi „kuues direktiiv"), artikli 21 lõike 1 punkti c ja neutraalse maksustamise põhimõtte tõlgendamist.

2 See taotlus esitati Staatssecretaris van Financiën (edaspidi „Staatssecretaris") ja äriühingu Stadeco BV (edaspidi „Stadeco") vahelises kohtuvaidluses seoses maksukohustuslase õigusega korrigeerida teenuse saajale esitatud arvel märgitud käibemaksu (edaspidi „käibemaks").

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb”.

4 Selle direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti c kohaselt „on teenuste osutamise kohaks, mis on seotud […] kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- vms tegevusega, sealhulgas nimetatud liiki tegevuse korraldaja tegevusega ning vajaduse korral abiteenuste osutamisega, […] nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht”.

5 Sama direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti c kohaselt vastutab käibemaksu tasumise eest siseriikliku süsteemi alusel „mis tahes isik, kes märgib arvele või selle aset täitvale dokumendile käibemaksu”.

Siseriiklik õigus

6 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (Wet op de omzetbelasting, *Staatsblaad* 1968, lk 329; edaspidi „käibemaksuseadus”) – põhikohtuasjas käsitletavale maksustamisele kohaldatavas redaktsioonis – artikli 1 lõike 1 punkt a sätestab, et „mõiste „käibemaks” tähistab maksu, millega maksustatakse ettevõtja kutsetegevuse raames kaupade võõrandamine ja teenuste osutamine Madalmaades”.

7 Käibemaksuseaduse artikli 6 lõike 2 punkti c alapunkti 1 kohaselt „on teenuste osutamise koht, mis on seotud […] kultuuri-, kunsti-, spordi-, teadus-, haridus-, meelelahutus- vms tegevusega, […] nimetatud teenuste tegeliku osutamise koht".

8 Käibemaksuseaduse artikli 12 lõike 1 kohaselt „on maksu kohustatud kinni pidama ettevõtja, kes võõrandab kaupu või osutab teenuseid".

9 Käibemaksuseaduse artikli 14 lõike 1 kohaselt „tuleb maksuaastal sissenõutavaks muutunud maks tasuda maksudeklaratsiooni alusel".

10 Käibemaksuseaduse artikkel 37 sätestab, et „[i]sikul, kes mis tahes viisil märgib arvele käibemaksu, mida ta – välja arvatud käesoleva artikli alusel – ei ole kohustatud tasuma, tekib selle maksu tasumise kohustus arve väljastamise hetkest; ta peab selle maksu tasuma kooskõlas artikliga 14".

11 Eelotsusetaotlusest ja Madalmaade valitsuse täpsustusest tuleneb, et põhikohtuasja faktiliste asjaolude asetleidmise ajal nõudis Madalmaade maksuhaldur, lähtudes Staatssecretarise juhistest, et arve väljastaja, kes ekslikult märkis arvele käibemaksu, parandaks arve, esitades teenuse saajale uue arve või väljastades talle kreeditarve.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Stadeco on Madalmaades asuv ettevõtja, mis tegeleb messidel kasutatavate vaatmike laenutuse, kokkupaneku ning mahavõtmisega.

13 Aastatel 1993–1995 osutas Stadeco oma teenuseid Saksamaal ja kolmandates riikides Economische Voorlichtingsdienst'i (majandusteabe teenistus; edaspidi „EVD") tellimusel, mis on Madalmaades asuv avalik-õiguslik juriidiline isik, kes allub majandusministeeriumile. EVD kasutas Stadeco osutatud teenuseid üksnes tegevuse tarbeks, mida Madalmaades ei maksustata käibemaksuga ja mille suhtes EVD-l kui avalik-õigusliku juriidilise isiku osal puudub käibemaksu mahaarvamise õigus.

14 Arvetele, mis esitati nimetatud teenuste eest, mida osutati väljaspool Madalmaid, oli märgitud käibemaks suuruses, mida kohaldataks Madalmaades osutatud identsetele teenustele. EVD tasus need arved terves ulatuses ja Stadeco tasus nimetatud maksu Madalmaades.

15 1996. aastal teatas maksuhaldur Stadecole, et viimane ei pea asjaomaste, väljaspool Madalmaid osutatud teenuste eest Madalmaades käibemaksu tasuma. Sellest tulenevalt taotles Stadeco maksutagastust kogusummas 230 314 Hollandi kuldnat (104 512 eurot). Maksuhaldur seadis maksutagastuse sõltuvusse Stadeco poolt EVD-le väljastatud arvete korrigeerimisest, mistõttu Stadeco saatis maksuhaldurile koopia vastavast kreeditarvest. Selle tulemusena sai Stadeco maksutagastuse.

16 2000. aastal maksuhalduri läbi viidud kontrolli käigus tuvastati, et Stadeco ei ole EVD nõudel väljastanud viimasele kreeditarvet, korrigeerinud arveid ega teinud talle tagasimakseid. Sellest tulenevalt esitas maksuhaldur Stadecole maksuteate, kohustades viimast maksutagastuse terves ulatuses tagasi maksma.

17 Pärast tagasimakse tegemiseks kohustavale maksuteatele esitatud vaide rahuldamata jätmist tühistas Gerechtshof te 's-Gravenhage (apellatsioonikohus) Stadeco nõudel nimetatud maksuteate. See kohus leidis, et käesoleval juhul ei oma arvete korrigeerimine mingit tähtsust, kuna puudub maksutulude saamata jäämise oht põhjusel, et EVD olemus välistab käibemaksu mahaarvamise õiguse.

18 Staatssecretaris esitas Hoge Raad der Nederlandenile kassatsioonkaebuse Gerechtshof te 's-Gravenhage otsuse peale. Ta on seisukohal, et kuna Stadeco ei järginud arve korrigeerimise nõudeid, ei ole tal õigust maksutagastusele.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastas, et kuna tulenevalt käibemaksu käsitlevatest materiaalõigusnormidest ei ole teenuse osutamise koht käesoleval juhul Madalmaad, saab maksu ümberarvutamise teade tugineda üksnes käibemaksuseaduse artiklile 37, millega võetakse Madalmaade õigusesse üle kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 lõike 1 punkt c.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkis kahtlus, kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 lõike 1 punkti c alusel saab arve väljastaja asukoha liikmesriigis tekkida maksukohustus, kui ühise käibemaksusüsteemi kohaselt toimub arve aluseks olev tegevus teises liikmesriigis.

21 Kui vastus on jaatav, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus lisaks teada, kas maksukohustuse korrigeerimist saab seada sõltuvusse asjaomase arve korrigeerimisest, eelkõige juhul, kui teenuse saajal ei ole käibemaksu mahaarvamise õigust. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul ei saa sellisel juhul algusest peale välistada liikmesriikide õigust sätestada selliseid tingimusi, et ära hoida alusetut rikastumist.

22 Seetõttu otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigis, kus arve väljastaja elab või asub, ei tule tasuda käibemaksu juhul, kui arve väljastaja märgib esitatud arvel käibemaksusumma oma sellise tegevuse eest, mis ühise käibemaksusüsteemi kohaselt toimub teises liikmesriigis või kolmandas riigis?

2. Juhul kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, siis kas juhul, kui kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 lõike 1 punkti c tähenduses arve esitatakse sellisele arve saajale, kellel ei ole käibemaksu mahaarvamise õigust (mistõttu ei esine maksutulude saamata jäämise ohtu), võivad liikmesriigid ekslikult arvele märgitud ja seetõttu selle sätte alusel tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimise seada sõltuvusse tingimusest, et maksukohustuslane väljastab tema esitatud arve saajale korrigeeritud arve, millele ei ole märgitud käibemaksusummat?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

23 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigis, kus arve väljastaja elab või asub, ei tule tasuda käibemaksu juhul, kui arve väljastaja märgib esitatud arvele käibemaksusumma oma sellise tegevuse eest, mis kuuenda käibemaksudirektiivi kohaselt toimub teises liikmesriigis või kolmandas riigis.

24 Selles küsimuses tuleb esiteks märkida, et vastupidi Stadeco väidetele ei takista asjaolu, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 lõige 1 käsitleb käibemaksu kohustust „siseriikliku süsteemi alusel" ning põhikohtuasjas osutas Stadeco EVD-le teenuseid väljaspool Madalmaid, sama sätte punkti c kohaldamist põhikohtuasja faktilistele asjaoludele.

25 Esiteks tuleneb kooskõlas kohtujuristi ettepaneku punktiga 12 kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 7 lõikest 1 ja artikli 21 lõikest 2, et mõiste „siseriikliku süsteemi alusel" tähendab tervet Euroopa Ühenduse territooriumi, nagu seda määratleb kuuenda käibemaksudirektiivi artikkel 3.

26 Teiseks tuleb rõhutada, et kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 lõike 1 punkt c sätestab, et mis tahes isik, kes märgib arvele või seda asendavale dokumendile käibemaksu, on kohustatud seda maksu tasuma. Nende isikute kohustus tasuda arvele märgitud käibemaksu ei sõltu kohustusest tasuda käibemaksu käibemaksuga maksustatava tehingu alusel (vt selle kohta 13. detsembri 1989. aasta otsus kohtuasjas C-342/87: Genius, EKL 1989, lk 4227, punkt 19; 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth ja Strobel, EKL 2000, lk I-6973, punkt 53, samuti 15. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-35/05: Reemtsma Cigarettenfabriken, EKL 2007, lk I-2425, punkt 23).

27 Seega erinevalt olukorrast, kus maksukohustus tekib käibemaksuga maksustatava tehingu alusel, ei oma kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 lõike 1 punktist c tuleneva maksukohustuse tekkimisel tähtsust arvele märgitud teenuse osutamise koht, vaid selline maksukohustus tekib üksnes põhjusel, et sellele arvele on märgitud käibemaks.

28 Sätestades arvele märgitud käibemaksu tasumise kohustuse, mis ei sõltu käibemaksuga maksustatava tehingu alusel tekkivast maksukohustusest, püütakse kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punktiga c ära hoida maksutulude saamata jäämise ohtu, mis võiks

ohustada kuuenda direktiivi artiklis 17 sätestatud maksu mahaarvamise õigust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel, punktid 57 ja 61; 6. novembri 2003. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-78/02–C-80/02: Karageorgou jt, EKL 2003, lk I-13295, punktid 50 ja 53, samuti eespool viidatud kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken, punkt 23).

29 Isegi kui mahaarvamisõigus on piiratud maksudega, mis tekivad käibemaksuga maksustatava tehingu alusel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Genius, punkt 13), ei ole maksutulude saamata jäämise oht põhimõtteliselt täielikult välistatud, kuivõrd ekslikult märgitud käibemaksuga arve saaja võib seda arvet kasutada kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 18 lõike 1 punktile a vastaval eesmärgil (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel, punkt 57).

30 Selle sätte kohaselt saab maksukohustuslane, kui tal on direktiivi artikli 22 lõikega 3 kooskõlas olev arve, paluda maksuhalduril käibemaks maha arvata. Lisaks märkisid Madalmaade ja Saksamaa valitsus, et ei saa välistada, et keerulised asjaolud ja õigussuhted takistavad maksuhalduril aegsasti tuvastada muid mahaarvamisõigust välistavaid asjaolusid.

31 Kuna maksutulude saamata jäämise oht võib arve saaja mahaarvamisõiguse teostamisel tekkida vaid liikmesriigis, mille käibemaks on arvele märgitud, kuulub kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 21 lõike 1 punktist c tulenev käibemaks tasumisele selles liikmesriigis.

32 Tuleb täpsustada, et asjaomaseid asjaolusid kogumis arvestades on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne tuvastada, millisele liikmesriigile võlgnetakse kõnealusele

arvele märgitud käibemaksu. Selles suhtes võib olla määrav arvele märgitud maksumäär, summa vääring, arve koostamise keel, asjaomase arve sisu ja kontekst, arve väljastaja ja teenuse saaja asukohad, samuti viimaste käitumine.

33 Eespool toodust lähtuvalt tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 21 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et käibemaks tuleb selle sätte kohaselt tasuda liikmesriigis, mille käibemaks on märgitud arvele või seda asendavale dokumendile, isegi kui asjaomane tegevus ei ole selles liikmesriigis maksustatav. Arvestades asjaomaseid asjaolusid kogumis, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne tuvastada, millise liikmesriigi käibemaksule vastab kõnealusele arvele märgitud käibemaks. Selles suhtes võib olla määrav arvele märgitud maksumäär, summa vääring, arve koostamise keel, asjaomase arve sisu ja kontekst, arve väljastaja ja teenuse saaja asukohad, samuti viimaste käitumine.

Teine küsimus

34 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus see, kui liikmesriik seab ekslikult arvele märgitud ja üksnes seetõttu selles liikmesriigis tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimise sõltuvusse tingimusest, et maksukohustuslane väljastab tema esitatud arve saajale korrigeeritud arve, millele ei ole nimetatud käibemaksu märgitud, kuigi arve saajal puudub käibemaksu mahaarvamise õigus, mistõttu puudub maksutulude saamata jäämise oht.

35 Tasub meenutada, et kuues käibemaksudirektiiv ei käsitle sõnaselgelt olukorda, kus käibemaks on ekslikult arvele märgitud, kuigi seda ei tule käibemaksuga maksustatava tehingu alusel tasuda. Seega seni, kuni ühenduse seadusandja ei ole seda lünka täitnud,

on selle olukorra lahendamine liikmesriikide pädevuses (eespool viidatud kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel, punktid 48 ja 49, samuti kohtuotsus Karageorgou jt, punkt 49).

36 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 (eespool viidatud kohtuotsus Genius, punkt 18).

37 Kui arve väljastaja kõrvaldab õigeaegselt ja täielikult maksutulude saamata jäämise ohu, nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõte siiski, et arvele alusetult märgitud käibemaksu saaks korrigeerida, ilma et liikmesriigid võiksid selle seada sõltuvusse arve väljastaja heausksusest (vt eespool viidatud kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel, punkt 58, ja Karageorgou jt, punkt 50).

38 Lisaks ei tohi selline korrigeerimine sõltuda maksuhalduri kaalutlusõigusest (eespool viidatud kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel, punkt 68).

39 Tasub meenutada, et meetmed, mida liikmesriigid maksu täpseks kogumiseks ja pettuse vältimiseks võivad võtta, ei või minna kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks. Seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust, mis on vastava valdkonna ühenduse õigusnormidega

kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Seega, kui käibemaksu tagastamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks tulenevalt maksu tagastamise tingimustest, võivad nimetatud põhimõtted nõuda, et liikmesriigid näeksid ette meetmed ja menetluskorra, mis on vajalikud, et maksukohustuslane saaks tagasi nõuda ekslikult arvele märgitud maksu (vt selle kohta analoogia korras eespool viidatud kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken, punkt 41).

41 Põhikohtuasjast nähtub, et Staatssecretarise juhistest lähtuvalt seadis Madalmaade maksuhaldur Stadeco poolt tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimise sõltuvusse EVD-le väljastatud arvete korrigeerimisest, seda kas uue, käibemaksu mittesisaldava arve esitamise või kreeditarve väljastamise teel.

42 Kuna nii parandatud arve kui ka kreeditarve annavad teenuse saajale selgelt märku, et asjaomasele liikmesriigile ei pea käibemaksu tasuma ja et teenuse saajal puudub vastavalt ka õigus saada maksutagastust, siis tuleb järeldada, et selline tingimus põhimõtteliselt sobib maksutulude saamata jäämise ohu ärahoidmiseks. Lisaks tuleb märkida, et see tingimus ei sea käibemaksu tagastamist sõltuvusse maksuhalduri kaalutlusõigusest.

43 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kontrollida, kas Stadeco tõendas põhikohtuasjas, et on ise aegsasti täielikult ära hoidnud maksutulude saamata jäämise ohu, võib Euroopa Kohus liikmesriigi kohtule tarviliku vastuse andmiseks siiski anda viimasele suunised, mida ta peab vajalikuks (vt selle kohta eelkõige 1. juuli 2008. aasta

otsus kohtuasjas C-49/07: MOTOE, EKL 2008, lk I-4863, punkt 30, ja 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/07: Magoora, EKL 2008, lk I-10921, punkt 33).

44 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Stadeco saatis EVD nõudel Madalmaade maksuhaldurile koopia kreeditarvest, kuigi tegelikult ei ole Stadeco sellist kreeditarvet väljastanud ega korrigeerinud põhikohtuasjas kõnealuseid arveid.

45 Eespool toodust nähtub, et põhikohtuasjas hoidis maksutulude saamata jäämise ohu ära üksnes kahe asjaolu kokkulangemine: esiteks oli EVD avalik-õiguslik isik ja teiseks kasutas EVD Stadeco osutatud teenuseid üksnes tegevuste tarbeks, mida Madalmaades käibemaksuga ei maksustata, mis välistab käibemaksu mahaarvamise õiguse.

46 Nagu on käesoleva kohtuotsuse punktis 30 sedastatud, ei saa siiski üldiselt välistada, et keerulised asjaolud ja õigussuhted takistavad maksuhalduril aegsasti tuvastada muid mahaarvamisõigust välistavaid asjaolusid.

47 Nendel asjaoludel tuleb järeldada, et arvele ekslikult märgitud käibemaksu korrigeerimise sõltuvusse seadmine selle arve parandamisest ei lähe põhimõtteliselt kaugemale sellest, mis on vajalik maksutulude saamata jäämise ohu täieliku ärahoidmise eesmärgi saavutamiseks.

48 Niivõrd kuivõrd põhikohtuasja faktilistest asjaoludest tuleneb, et Madalmaade maksuhaldur seab käibemaksu korrigeerimise sõltuvusse arve väljastaja poolt teenuse saajale ekslikult makstud maksusumma tagastamisest, tuleb meenutada, et ühenduse õigus ei takista siseriiklikul õiguskorral keelduda alusetult sisse nõutud maksu tagastamisest, kui tagastamine peaks subjektidele kaasa tooma alusetu rikastumise (10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer, EKL 2008, lk I-2283, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Kas ning millises ulatuses on maksukohustuslane alusetult rikastunud ühenduse õigusega vastuolus oleva maksutagastuse tõttu, saab tuvastada üksnes pärast majandusanalüüsi, mis võtab arvesse kõiki olulisi asjaolusid (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 43).

50 Tuleb märkida, et sellise analüüsi läbiviimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne. Selles kontekstis võib olla oluline teada, kas Stadeco ja EVD vahel sõlmitud leping sätestab osutatud teenuse eest fikseeritud tasu või tasu põhimäära, millest arvestatakse maksu. Esimesel juhul ei oleks Stadeco saanud alusetult rikastuda.

51 Eespool toodust lähtuvalt tuleb teisele küsimusele vastata, et neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus põhimõtteliselt see, kui liikmesriik seab – juhul kui maksukohustuslane ei ole aegsasti täielikult ära hoidnud maksutulude saamata jäämise ohtu – ekslikult arvele märgitud ja üksnes seetõttu selles liikmesriigis tasumisele

kuuluva käibemaksu korrigeerimise sõltuvusse tingimusest, et maksukohustuslane väljastab teenuse saajale parandatud arve, millele ei ole märgitud nimetatud käibemaksu.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ, artikli 21 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada selliselt, et käibemaks tuleb selle sätte kohaselt tasuda liikmesriigis, mille käibemaks on märgitud arvele või seda asendavale dokumendile, isegi kui asjaomane tegevus ei ole selles liikmesriigis maksustatav. Arvestades asjaomaseid asjaolusid kogumis, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne tuvastada, millise liikmesriigi käibemaksule vastab kõnealusele arvele märgitud käibemaks. Selles suhtes võib olla määrav arvele märgitud maksumäär, summa vääring, arve koostamise keel, asjaomase arve sisu ja kontekst, arve väljastaja ja teenuse saaja asukohad, samuti viimaste käitumine.**

2. Neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus põhimõtteliselt see, kui liikmesriik seab – juhul kui maksukohustuslane ei ole aegsasti täielikult ära hoidnud maksutulude saamata jäämise ohtu – ekslikult arvele märgitud ja üksnes seetõttu selles liikmesriigis tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimise sõltuvusse tingimusest, et maksukohustuslane väljastab teenuse saajale parandatud arve, millele ei ole märgitud nimetatud maksu.

Allkirjad