Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

18. juuli 2013*

Direktiiv 2006/112/EÜ — Ühine käibemaksusüsteem — Kaubatarne — Mõiste — Mahaarvamisõigus — Keeldumine — Maksustatava tehingu tegelik toimumine — Määrus (EÜ) nr 1760/2000 — Veiste identifitseerimise ja registreerimise süsteem — Kõrvamärgid

Kohtuasjas C-78/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Sofia-grad (Bulgaaria) 6. veebruari 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. veebruaril 2012, menetluses

„Evita-K" EOOD

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta (ettekandja), kohtunikud G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev ja J. L. da Cruz Vilaça,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

— „Evita-K" EOOD, esindaja: A. Kashkina,

— Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: A. Georgiev,

— Bulgaaria valitsus, esindaja: Y. Atanasov,

— Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja D. Roussanov,

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

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, (ELT L 347, lk 1) artikli 14 lõiget 1, artikli 178 punkti a, artikli 185 lõiget 1, artikli 226 punkti 6 ja artiklit 242.

2 Taotlus on esitatud „Evita-K" EOOD (edaspidi „Evita-K") ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse „vaiete ja täitmise korraldamise" Sofia osakonna juhataja, edaspidi „juhataja") vahelises kohtuvaidluses seoses keeldumisega lubada arvata maksu ümberarvutuse teel maha käibemaksu seoses tapaloomadeks mõeldud vasikate tarnet puudutavate arvetega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2006/112

3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktide a ja c kohaselt tuleb maksukohustuslasel, kes sellisena tegutseb, tasuda käibemaksu liikmesriigi territooriumil kaupade tarnimise või teenuste tasu eest osutamise eest.

4 Selle direktiivi artikli 14 lõige 1 sätestab:

„„Kaubatarne" on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek."

5 Nimetatud direktiivi artikkel 168 sätestab:

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

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

[...]".

6 Sama direktiivi artikkel 178 sätestab:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[...]".

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 184 näeb ette, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem, kui maksukohustuslasele lubatud.

8 Selle direktiivi artikkel 185 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.

2. Erandina lõikest 1 ei tehta korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artiklis 16 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul."

9 Direktiivi artikkel 186 sätestab, et liikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.

10 Sama direktiivi artikkel 220 sätestab:

„Iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt järgmistel juhtudel:

1) kaubatarned ja teenuste osutamine teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule.

[...]".

11 Direktiivi 2006/112 artikkel 226 näeb ette järgmist:

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

[...]

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

[...]".

12 Selle direktiivi artikkel 242 sätestab:

„Maksukohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduri poolt kontrollida."

13 Direktiivi artikkel 273 sätestab:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele."

Määrus (EÜ) nr 1760/2000

14 Euroopa Parlamendi ja nõukogu 17. juuli 2000. aasta määruse (EÜ) nr 1760/2000 veiste identifitseerimise ja registreerimise süsteemi loomise, veiseliha ja veiselihatoodete märgistamise ning nõukogu määruse (EÜ) nr 820/97 kehtetuks tunnistamise kohta (EÜT L 204, lk 1; ELT eriväljaanne 03/30, lk 248), muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta määrusega (EÜ) nr 1791/2006 (EÜT L 363, lk 1, edaspidi „määrus nr 1760/2000") põhjenduses 12 on öeldud järgmist:

„Veiste identifitseerimise ja registreerimise kehtivad eeskirjad on sätestatud nõukogu 27. novembri 1992. aasta direktiivis 92/102/EMÜ loomade identifitseerimise ja registreerimise kohta (EÜT L 355, lk 32; ELT eriväljaanne 03/13, lk 232) ja nõukogu 21. aprilli 1997. aasta määruses (EÜ) nr 820/97 veiste identifitseerimise ja registreerimise süsteemi loomise ning veiseliha ja veiselihatoodete märgistamise kohta (EÜT L 117, lk 1). Kogemused on näidanud, et direktiivi 92/102/EMÜ kohaldamine veiste suhtes ei ole andnud rahuldavaid tulemusi ja seda tuleb tõhustada. Kõnesoleva direktiivi tõhustamiseks on seepärast veiste kohta vaja vastu võtta erieeskirjad."

15 Määruse nr 1760/2000 artikli 1 lõige 1 näeb ette, et iga liikmesriik loob veiste identifitseerimise ja registreerimise süsteemi vastavalt määruse I jaotise sätetele.

16 Selle määruse artikli 3 esimene lõik sätestab:

„Veiste identifitseerimise ja registreerimise süsteem koosneb järgmistest osadest:

a) identifitseerimisvahendid loomade identifitseerimiseks;

b) elektroonilised andmebaasid;

c) loomapassid;

d) register iga põllumajandusettevõtte kohta."

17 Sama määruse artikkel 4 sätestab:

„1. Kõik majandis peetavad pärast 31. jaanuari 1997 sündinud või pärast seda kuupäeva ühendusesiseseks kauplemiseks ettenähtud loomad identifitseeritakse mõlemasse kõrva kinnitatava kõrvamärgiga, mille on heaks kiitnud pädev asutus. […] Kõik Bulgaarias või Rumeenias majandis peetavad ühinemiskuupäevaks sündinud või pärast nimetatud kuupäeva ühendusesiseseks kauplemiseks ettenähtud loomad identifitseeritakse mõlemasse kõrva kinnitatava kõrvamärgiga, mille on heaks kiitnud pädev asutus. Igal identifitseerimisvahendil, millega loom märgistatakse, on sama, kordumatu identifitseerimiskood, mis võimaldab identifitseerida iga looma ja majandi, kus loom on sündinud. [...]

[...]

2. Kõrvamärk kinnitatakse loomale pärast sündimist liikmesriigi määratava aja jooksul, kuid igal juhul enne sünnimajandist lahkumist. [...]

[...]".

Määrus (EÜ) nr 1725/2003

18 Komisjoni 29. septembri 2003. aasta määrusega nr 1725/2003, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002 (EÜT L 261, lk 1; ELT eriväljaanne 13/32, lk 4) võeti vastu rahvusvahelise raamatupidamisstandard IAS 41 „Põllumajandus" (edaspidi „raamatupidamisstandard IAS 41") selliselt, nagu see on ära toodud nimetatud määruse lisas.

19 Selle standardi eesmärk on sätestada põllumajandustegevuse raamatupidamiskäsitlus ja sellega seotud finantsaruannete esitamise ja avalikustamise nõuded.

20 Raamatupidamisstandardi IAS 41punktid 10 ja 11 on sõnastatud järgmiselt:

„10. Ettevõte kajastab bioloogilist vara või põllumajandustoodangut siis ja ainult siis, kui:

a) ettevõttel on eelnenud sündmuste tagajärjel selle vara üle kontroll;

b) sellest varast tulenevalt ettevõtte tulevane majanduslik kasu tõenäoliselt suureneb; ja

c) vara õiglast väärtust või soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

11. Põllumajandustegevuses võib kontroll tähendada näiteks karja juriidilist omandiõigust ja märgistamist karja ostmisel, sündimisel või võõrutamisel. Tulevast majanduslikku kasu saab tavaliselt hinnata oluliste füüsiliste näitajate mõõtmise teel."

Bulgaaria õigus

21 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (*DV* nr 63, 4.8.2006, edaspidi „ZDDS") põhikohtuasjale kohaldatava versiooni artikli 70 lõike 5 kohaselt ei teki sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ebaseaduslikult arvestatud käibemaksu korral.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

22 Evita-K on Bulgaaria õiguse alusel asutatud äriühing, kelle peamine tegevusala on loomadega kauplemine.

23 Nimetatud äriühing deklareeris üheksa arvet, mis puudutasid tapaloomadeks mõeldud vasikate tarnet ja mille väljastas 2007. aasta septembris ja oktoobris „Ekspertis-7" EOOD (edaspidi „Ekspertis-7"), et tal oleks võimalik maksu ümberarvutuse teel maha arvata nende arvetega seotud käibemaks.

24 Lisaks deklareeris Evita-K, et ta eksportis nende kuude jooksul elusvasikaid Albaaniasse, tõendades nende ostmist nimetatud arvetega ja esitades tollideklaratsioonid, veterinaarsertifikaadid, kus olid ära toodud loomade kõrvamärkide numbrid, ja loomade riigi territooriumil transportimiseks ette nähtud veterinaartõendid.

25 Tõendina kõnesolevate loomade soetamise kohta esitas Evita-K lisaks Ekspertis-7 poolt väljastatud üheksale arvele kaalutõendid, nende arvete tasumist tõendavad pangakonto väljavõtted ja Ekspertis-7-ga vasikate tarne kohta sõlmitud lepingu.

26 Evita-K-s viidi 2007. aasta septembri ja oktoobri osas läbi maksukontroll. Selle käigus palusid Bulgaaria maksuhaldurid Ekspertis-7-l esitada tõendid nende tarnete kohta, mille eest ta Evita-K-le arved esitas.

27 Kuna maksuhaldurid leidsid, et Ekspertis-7 esitatud teabe põhjal on viimase raamatupidamisarvestuses ning muu hulgas loomade omandiõiguse ja loomade kõrvamärkidega seotud veterinaarformaalsuste täitmisega seoses teatavad puudused, asusid nad seisukohale, et nende tarnete tegelik toimumine ei ole tõendatud ja et seega ei ole Evita-K-l õigust arvata maha nimetatud tarnetega seotud käibemaksu.

28 Seetõttu keeldusid Bulgaaria maksuhaldurid 26. novembri 2009. aasta maksu ümberarvutuse otsusega lubamast Evita-K-l arvata maksu ümberarvutuse teel maha Ekspertis-7 väljastatud arvetega seotud käibemaksu.

29 Evita-K esitas selle otsuse peale vaide juhatajale, kes 29. aprilli 2010. aasta otsusega otsuse jõusse jättis.

30 Evita-K esitas seejärel 26. novembri 2009. aasta maksu ümberarvutamise otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule hagi. Selle kohtu menetluses väitis ta eeskätt, et tema esitatud teave on piisav, et tõendada, et Ekspertis-7 esitatud arvetel märgitud kaubatarned tegelikult toimusid, et vaatamata sellele, milliseid rikkumisi viimane toime võis panna, tuleb Evita-K-d Bulgaaria õiguse alusel pidada heauskseks ostjaks ja et käibemaksu mahaarvamise õiguse küsimus on soetatud kauba omandiõiguse ja päritolu küsimusest eraldiseisev küsimus.

31 Nendel tingimustel otsustas Administrativen sad – Sofia-grad menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas mõistet „kaubatarne” […] direktiivi [2006/112] artikli 14 lõike 1 tähenduses koosmõjus [ELTL] artikliga 345 tuleb tõlgendada nii, et põhikohtuasja asjaoludel võimaldab see kauba (vallasasjad, mis on määratletud vaid liigi põhjal) käsutusõiguse üleminekut kaubatarne saajale, kes saab kauba omanikuks kauba valduse heauskse omandamisega tasu eest isikult, kes ei ole omanik, mis on liikmesriigi õiguse kohaselt lubatud, kusjuures tuleb arvesse võtta, et liikmesriigi õiguse alusel toimub selliste asjade omandiõiguse üleminek asjade üleandmisel?

2. Kas direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 1 viidatud „kaubatarne” toimumise tõendamine ühe konkreetse arve puhul, pidades silmas sellel arvel näidatud ja tegelikult tasutud maksu mahaarvamise õigust vastavalt sama direktiivi artikli 178 punktile a, eeldab, et kaubatarne saaja tõendab tarnija omandiõigust, kui tarne esemeks on liigi põhjal määratletud vallasasjad, mille omandiõiguse üleminek toimub liikmesriigi õiguse kohaselt asjade üleandmisel, kusjuures selle õiguse kohaselt võib isik – saades kauba omanikuks kauba valduse heauskse omandamisega tasu eest – omandada omandiõiguse sellistele asjadele ka isikult, kes ei ole omanik?

   Kas „kaubatarnet” tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise eesmärgil käsitada direktiivi [2006/112] tähenduses tõendatuna, *kui kaubatarne saaja on põhikohtuasja asjaoludel sama kauba* (loomad, kelle puhul tuleb tagada nende identifitseeritavus) *hiljem edasi tarninud*, nimelt eksportinud ja esitanud tollideklaratsiooni, ning kolmandate isikute õigusi kõnealusele kaubale ei ole tõendatud?

3. Kas selleks, et tõendada direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 1 viidatud „kaubatarne” toimumist konkreetse arve puhul, pidades silmas sellel arvel näidatud ja tegelikult tasutud maksu mahaarvamise õigust vastavalt sama direktiivi artikli 178 punktile a, *tuleb lähtuda sellest, et tarnija ja kaubatarne saaja, kes ei ole põllumajandustootjad, on pahausksed,* kui kauba kättesaamisel ei ole esitatud eelmise omaniku dokumenti, kuhu oleksid kantud loomade kõrvamärkide numbrid vastavalt Euroopa Liidu [veterinaariaalaste õigusaktide] nõuetele, ja kui loomade kõrvamärkide numbreid ei ole kantud haldusasutuse väljastatud veterinaarsertifikaati, mis konkreetse tarne teostamiseks veetavaid loomi saadab?

   Kas juhul, kui tarnija ja kaubatarne saaja on iseseisvalt koostanud neile tarnitud loomade kõrvamärkide numbrite loendi, tuleb lähtuda sellest, et nad on täitnud liidu [veterinaarialaste õigusaktide] nõuded, kui haldusasutus ei ole kandnud kõrvamärkide numbreid veterinaarsertifikaati, mis saadab loomi nende veol?

4. Kas põhikohtuasjas kõne all olevad tarnija ja kaubatarne saaja, kes ei ole põllumajandustootjad, on direktiivi 2006/112 artikli 242 alusel kohustatud kajastama tarne eset (loomad, kelle puhul tuleb tagada nende identifitseeritavus, või „bioloogiline vara") oma raamatupidamises kooskõlas rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga [IAS 41] ning tõendama vara kontrollimist vastavalt sellele standardile?

5. Kas direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 6 kohaselt on nõutav, et käibemaksuga arvetele, millega on tegemist põhikohtuasjas vaidlustatud arvete puhul, kantakse kõrvamärkide numbrid ka selliste tarne esemeks olevate loomade puhul, kelle suhtes tuleb liidu veterinaariaalaste õigusnormide kohaselt tagada nende identifitseeritavus, kui liikmesriigi õigus ei näe selliste loomade omandiõiguse üleminekuks sedalaadi nõuet sõnaselgelt ette ja tarnes osalevad isikud ei ole põllumajandustootjad?

6. Kas direktiivi 2006/112 artikli 185 lõike 1 kohaselt on lubatav mahaarvamist selliste siseriiklike õigusnormide alusel, millega on tegemist põhikohtuasjas, korrigeerida, kuna on tehtud järeldus, et tarne esemeks oleva kauba tarnija omandiõigus on tõendamata, kui ükski tarnes osalenud isik ei ole tehingust taganenud, kaubatarne saaja on sama kaupa hiljem edasi tarninud, puuduvad tõendid kolmandate isikute õiguste kohta nimetatud kaubale (loomad, kelle puhul tuleb tagada nende identifitseeritavus), ei esitata kaubatarne saaja pahausksuse väidet ja siseriikliku õiguse alusel toimub selliste vaid liigi põhjal määratletud asjade omandiõiguse üleminek nende üleandmisel?"

Eelotsuse küsimused

Esimene kuni kolmas küsimus

32 Esimese kuni kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 sätteid tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu mahaarvamisel eeldab mõiste „kaubatarne" ja selle tarne tegelikku toimumist tõendav dokument, et kauba tarnija omandiõigus sellele kaubale tuleb formaalselt kindlaks teha, või on nende kaupade heauskne omandamine omandiõiguse saamise tõendamiseks piisav.

33 Olgu meenutatud, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei viita direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 1 sätestatud mõiste „kaubatarne" omandi üleminekule kehtiva siseriikliku õigusega ettenähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik (vt 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, EKL 1990, lk I-285, punkt 7; 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-435/03: British American Tobacco ja Newman Shipping, EKL 2005, lk I-7077, punkt 35, ja 3. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-237/09: De Fruytier, EKL 2010, lk I-4985, punkt 24).

34 Selles osas tuleb siseriiklikul kohtul teha igal üksikjuhul konkreetseid asjaolusid arvesse võttes kindlaks, kas tegemist on kauba omanikuna käsutamise õiguse üleminekuga (vt eespool viidatud kohtuotsus Shipping and Forwarding Enterprise Safe, punkt 13).

35 Järelikult võib tehingut pidada „kaubatarneks" direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 tähenduses, kui selle tehinguga annab maksukohustuslane üle materiaalse vara, andes teisele poolele õiguse käsutada seda vara nii, nagu ta oleks selle omanik, ilma et viis, kuidas omandiõigus kõnealusele varale saadi, omaks selles osas tähtsust.

36 Samas ei või kaubatarne tegelikku toimumist tõendav tõend, mille olemasoluga mahaarvamisõigus on seotud, sõltuda selle vara omandiõiguse saamise viisist.

37 Lisaks, kuna eelotsusetaotlusest nähtub, et Bulgaaria maksuhaldurid keeldusid lubamast Evita-K-l kasutada põhikohtuasjas kõne all olevate kaubatarnetega seoses käibemaksu mahaarvamisõigust seetõttu, et nende tarnete tegelikku toimumist ei oldud tõendatud ja kuna Evita-K on tehingu toimumata jätmise vaidlustanud, siis tuleb meenutada, et esiteks tuleb isikul, kes soovib käibemaksu maha arvata, tõendada, et ta vastab mahaarvamise õiguse kasutamiseks kehtestatud tingimustele (vt 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-230/94: Enkler, EKL 1996, lk I-4517, punkt 24) ja et teiseks on siseriikliku kohtu ülesanne siseriiklikke tõendamisnõudeid käsitlevaid norme arvesse võttes anda üldine hinnang kõikidele selle põhikohtuasja faktilistele asjaoludele, et teha kindlaks, kas Evita-K võib nende tarnete alusel kasutada mahaarvamisõigust (vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-273/11: Mecsek-Gabona, punkt 53; 6. detsembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-285/11: Bonik, punkt 32, ja 31. jaanuari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-643/11: LVK–56, punkt 57).

38 Selle üldise hinnangu andmisel võib nimetatud kohus võtta arvesse põhikohtuasjas arutusel olevast tehingust varem või hiljem toimunud tehingute asjaolusid ja nendega seotud dokumente, nagu asjaomaste loomade transpordi või ekspordiga seoses väljastatud sertifikaadid või tõendid.

39 Neil asjaoludel on siseriiklike ametiasutuste ja kohtute pädevuses keelduda mahaarvamisõiguse lubamisest, kui objektiivselt on tuvastatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punkt 55; 21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-80/11 ja C-142/11: Mahagében ja Dávid, punkt 42; eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punkt 37, ja eespool viidatud kohtuotsus LVK – 56, punkt 59).

40 Sellise olukorraga on tegemist juhul, kui maksupettuse paneb toime maksukohustuslane ise või kui ta teadis või oleks pidanud teadma, et ostu tehes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega (vt eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punktid 38 ja 39 ning seal viidatud kohtupraktika).

41 Seevastu ei ole nimetatud direktiivis 2006/112 ette nähtud mahaarvamisõiguse korraga kooskõlas see, kui mahaarvamisõigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega võinud teada, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut (vt 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punktid 52 ja 55; eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punktid 45, 46 ja 60; eespool viidatud kohtuotsus Mahagében ja Dávid, punkt 47; eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punkt 41, ja eespool viidatud kohtuotsus LVK – 56, punkt 60).

42 Lisaks on Euroopa Kohus juba sedastanud, et maksuhaldur ei või üldjuhul nõuda käibemaksu mahaarvamisõigust taotlevalt maksukohustuslaselt esiteks seda, et ta teeks kindlaks, kas nende kaupade või selle teenuse kohta, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, esitatud arve väljastanud isik on maksukohustuslane, et tal on olemas asjaomane kaup ja tal on võimalik seda kaupa tarnida ning et ta on täitnud oma kohustuse tehingud deklareerida ja käibemaksu tasuda, et tagada, et teised ettevõtjad ei ole eelnevalt toime pannud rikkumisi või pettust, või seda, et tal on olemas selle kohta kohased dokumendid (vt eespool viidatud kohtuotsused Mahagében ja Dávid, punkt 61, ja LVK–56, punkt 61). Samuti ei või maksuhaldur sellelt maksukohustuslaselt nõuda, et ta esitaks kõnealuse arve väljastanud isiku poolt väljastatud dokumente, kus on ära toodud määrusega 1760/2000 kehtestatud identifitseerimise ja registreerimise süsteemi kohaldamisalasse kuuluvate loomade kõrvamärkide numbrid.

43 Neil asjaoludel tuleb esimesele kuni kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 sätteid tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu mahaarvamisel ei ole mõiste „kaubatarne” ja selle tarne tegelikku toimumist tõendav dokument seotud sellega, mil viisil asjaomased kaubad omandati. Siseriikliku kohtu ülesanne on siseriiklikke tõendamisnõudeid käsitlevaid norme arvesse võttes anda üldine hinnang

kõikidele tema menetluses oleva kohtuasja faktilistele asjaoludele, et teha kindlaks, kas põhikohtuasjas arutusel olevad kaubatarned tegelikult toimusid ja, olukorrast sõltuvalt, kas nende alusel saab kasutada mahaarvamisõigust.

Neljas küsimus

44 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 242 tuleb tõlgendada nii, et see nõuab, et maksukohustuslased, kes ei ole põllumajandustootjad, peavad kajastama tehtud tarne eset oma raamatupidamises, kui tegemist on loomadega, ja tõendama, et neid tarneid on kontrollitud kooskõlas rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga IAS 41.

45 Antud küsimuses piisab, kui mainida, et artikkel 242 ei näe ette seda, et maksukohustuslane peab tegutsema kooskõlas rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga IAS 41, vaid piirdub selle sätestamisega, et viimane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduri poolt kontrollida.

46 Seega ei ole asjaolu, et Ekspertis-7 ja Evita-K raamatupidamises on viiteid selle kohta, et need ei ole nimetatud standardiga kooskõlas, käibemaksuga maksustamise seisukohalt asjassepuutuv, kuna need raamatupidamisarvestused on piisavalt üksikasjalikud artikli 242 tähenduses.

47 Neil asjaoludel tuleb neljandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 242 tuleb tõlgendada nii, et see ei nõua, et maksukohustuslased, kes ei ole põllumajandustootjad, peavad kajastama tehtud tarne eset oma raamatupidamises, kui tegemist on loomadega, ega tõendama, et neid tarneid on kontrollitud kooskõlas rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga IAS 41.

Viies küsimus

48 Viienda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et see nõuab, et maksukohustuslane, kes tarnib määrusega 1760/2000 kehtestatud identifitseerimise ja registreerimise süsteemi kohaldamisalasse kuuluvaid loomi, peab nende tarnete kohta koostatud arvetele märkima loomade kõrvamärkide numbrid.

49 Selles osas tuleb meenutada, et direktiivi 2006/112 artikli 178 punkti a kohaselt peab artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise õiguse teostamiseks olema koostatud arve. Selle direktiivi artikli 220 punkti 1 kohaselt tuleb ühe maksukohustuslase poolt teisele maksukohustuslasele tehtud kaubatarnete ja osutatud teenuste kohta väljastada arve (vt 15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-368/09: Pannon Gép Centrum, EKL 2010, lk I-7467, punkt 39, ja 1. märtsi 2012. aasta otsus kohtuasjas C-280/10: Polski Trawertyn, punkt 41).

50 Direktiivi 2006/112 artikkel 226 täpsustab, et ilma selle direktiivi erisätete kohaldamist piiramata tuleb artikli 220 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes artiklis 226 nimetatud andmed (vt eespool viidatud kohtuotsused Pannon Gép Centrum, punkt 40, ja Polski Trawertyn, punkt 41).

51 Seega ei või liikmesriigid siduda käibemaksu mahaarvamise õigust selliste arvete sisu käsitlevate tingimustega, mida ei ole direktiivis 2006/112 sõnaselgelt ette nähtud. Seda tõlgendust toetab ka nimetatud direktiivi artikkel 273, mille kohaselt võivad liikmesriigid kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, kuid seda õigust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks selle direktiivi artiklis 226 sätestatud kohustustele (vt eespool viidatud kohtuotsused Pannon Gép Centrum, punkt 41, ja Polski Trawertyn, punkt 42).

52 Direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 6 kohaselt tuleb arvetel käibemaksuga seoses tingimata esitada tarnitud kaupade kogus ja laad või osutatud teenuste ulatus ja laad.

53 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et nimetatud säte ei nõua, et maksukohustuslane, kes tarnib määrusega 1760/2000 kehtestatud identifitseerimise ja registreerimise süsteemi kohaldamisalasse kuuluvaid loomi, peab nende tarnete kohta koostatud arvetele märkima loomade kõrvamärkide numbrid.

54 Neil asjaoludel tuleb viiendale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et see ei nõua, et maksukohustuslane, kes tarnib määrusega nr 1760/2000 kehtestatud identifitseerimise ja registreerimise süsteemi kohaldamisalasse kuuluvaid loomi, peab nende tarnete kohta koostatud arvetele märkima loomade kõrvamärkide numbrid.

Kuues küsimus

55 Kuuenda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see lubab sellise siseriikliku õigusnormi alusel nagu ZDDS artikli 70 lõige 5 mahaarvamist korrigeerida seetõttu, et tarnija omandiõigus tema poolt tarnitud kaubale on tõendamata.

56 Eelotsusetaotlusest nähtub, et nimetatud kohus esitab selle küsimuse seetõttu, et tema arvates on ZDDS artikli 70 lõige 5 direktiivi 2006/112 artiklite 184 ja 185 rakendussäte selle direktiivi artikli 186 tähenduses.

57 Selles osas olgu meenutatud, et artikkel 184 näeb ette, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem, kui maksukohustuslasele lubatud.

58 Mis puudutab võimaliku sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohustuse tekkimist, siis artikli 185 lõige 1 sätestab, et mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid (29. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-257/11: Gran Via Moineşti, punkt 40).

59 Järelikult saab direktiivi 2006/112 artikleid 184 ja 185 kohaldada üksnes siis, kui maksustatava tehinguga seoses on mahaarvamine eelnevalt tehtud, st ainult juhul, kui asjaomane maksukohustuslane on eelnevalt kasutanud käibemaksu mahaarvamise õigust selle direktiivi artikli 168 punktis a sätestatud tingimustel.

60 Seega, kuna ZDDS artikli 70 lõike 5 kohaselt ei teki käibemaksu mahaarvamise õigust ebaseaduslikult arvestatud käibemaksu korral, ei saa see säte olla korrigeerimise alus artikli 185 tähenduses, kuna selles esitatud määratluse kohaselt puudutab nimetatud säte olukorda, kus maksukohustuslasel seda õigust ei ole.

61 Neil asjaoludel tuleb kuuendale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see lubab käibemaksu mahaarvamist korrigeerida üksnes siis, kui asjaomane maksukohustuslane on eelnevalt kasutanud käibemaksu mahaarvamise õigust selle direktiivi artikli 168 punktis a sätestatud tingimustel.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, sätteid tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu mahaarvamisel ei ole mõiste „kaubatarne” ja selle tarne tegelikku toimumist tõendav dokument seotud sellega, mil viisil asjaomased kaubad omandati. Siseriikliku kohtu ülesanne on siseriiklikke tõendamisnõudeid käsitlevaid norme arvesse võttes anda üldine hinnang kõikidele tema menetluses oleva kohtuasja faktilistele asjaoludele, et teha kindlaks, kas põhikohtuasjas arutusel olevad kaubatarned tegelikult toimusid ja, olukorrast sõltuvalt, kas nende alusel saab kasutada mahaarvamisõigust.**

2. **Direktiivi 2006/112 artiklit 242 tuleb tõlgendada nii, et see ei nõua, et maksukohustuslased, kes ei ole põllumajandustootjad, peavad kajastama tehtud tarne eset oma raamatupidamises, kui tegemist on loomadega, ega tõendama, et neid tarneid on kontrollitud kooskõlas rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga IAS 41 „Põllumajandus”.**

3. **Direktiivi 2006/112 artikli 226 punkti 6 tuleb tõlgendada nii, et see ei nõua, et maksukohustuslane, kes tarnib Euroopa Parlamendi ja nõukogu 17. juuli 2000. aasta määrusega (EÜ) nr 1760/2000 veiste identifitseerimise ja registreerimise süsteemi loomise, veiseliha ja veiselihatoodete märgistamise ning nõukogu määruse (EÜ) nr 820/97 kehtetuks tunnistamise kohta (muudetud nõukogu 20. novembri 2006. aasta määrusega (EÜ) nr 1791/2006) kehtestatud identifitseerimise ja registreerimise süsteemi kohaldamisalasse kuuluvaid loomi, peab nende tarnete kohta koostatud arvetele märkima loomade kõrvamärkide numbrid.**

4. **Direktiivi 2006/112 artikli 185 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et see lubab käibemaksu mahaarvamist korrigeerida üksnes siis, kui asjaomane maksukohustuslane on eelnevalt kasutanud käibemaksu mahaarvamise õigust selle direktiivi artikli 168 punktis a sätestatud tingimustel.**

Allkirjad