

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

6. september 2012(*)

Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 9 – „Maksukohustuslase” mõiste – Mahaarvamisõigus – Keeldumine – Neutraalse maksustamise põhimõte – Arve väljastaja, kes on füüsilisest isikust ettevõtjate registrist kustutatud – Arve väljastaja, kes ei ole täitnud kohustust registreerida oma töötajad maksuametis – Maksukohustuslase kohustus tagada arve väljastaja eeskirjadekohane käitumine maksuameti ees

Kohtuasjas C-324/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Legfels?bb Bírósági (Ungari) 21. aprilli 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. juunil 2011, menetluses

Gábor Tóth

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud J. Malenovský, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ja T. von Danwitz (ettekandja),

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Gábor Tóth, esindaja: ügyvéd M. G. Patakiné Schneider,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Fehér ja K. Szíjjártó,
- Euroopa Komisjon, esindajad: V. Bottka ja A. Sipos,

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

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).

2 Taotlus on esitatud Gábor Tóthi ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó F?igazgatósága (Ungari riigi maksu- ja tolliameti Põhja-Ungari piirkondlik

maksukeskus), mis on Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (kohalik maksukeskus, mis on riigimaksude ja maksujärelevalve ameti Põhja-Ungari piirkondliku maksukeskuse allasutus) õigusjärglane, vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimati nimetatud asutus keeldus lubamast maha arvata sisendkäibemaksu, mida tasuti tema arvates kahtlastelt tehingutelt.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktide a ja c kohaselt maksustatakse käibemaksuga kaubatarned ja teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Nimetatud direktiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

„Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

Majandustegevus on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. [...]”

5 Selle direktiivi X jaotise „Mahaarvamine” 1. peatüki „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala” artiklis 167 on sätestatud, et „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal”.

6 Direktiivi 2006/112 artikkel 168 sätestab, et juhul, 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 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.

7 Nimetatud direktiivi artikkel 178, mis asub X jaotise 4. peatükis „Mahaarvamisõiguse kasutamise kord”, 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;

[...]”

8 Selle direktiivi XI jaotise „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused” 2. peatükis „Registreerimine” asuva artikli 213 lõike 1 esimese lõigu kohaselt teatab iga maksukohustuslane, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb.

9 Direktiivi 2006/112 artikli 220 punkt 1, mis asub XI jaotise 3 peatükis „Arved” sätestab, et iga maksukohustuslane peab tagama, et arve oleks väljastatud tema enda, soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt kaubatarnete ja teenuste osutamise korral teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule.

10 Direktiivi 2006/112 artikkel 226 loetleb üksnes need andmed, mis tuleb, ilma et see piiraks

käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel seoses käibemaksuga esitada.

11 Nimetatud direktiivi XI jaotise 7. peatükis „Muud sätted” asuv 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.”

Ungari õigus

12 1992. aasta käibemaksuseaduse nr LXXIV (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128, edaspidi „käibemaksuseadus”) § 32 lõike 1 punkt a näeb ette, et maksukohustuslasel on õigus arvata tasumisele kuuluvast maksusummast maha maksu summa, mis tuleb tasuda teisel maksukohustuslasel kauba tarnimisel või teenuste osutamisel.

13 Selle seaduse § 35 lõike 1 punkti a kohaselt võib mahaarvamisõigust kasutada – välja arvatud juhul, kui maksuseaduses on teisiti ette nähtud – üksnes sisendkäibemaksu summat tõendavate autentsete dokumentide alusel. Sellised dokumendid on arved, lihtsustatud arved ja maksukohustuslase nimel arve asemel väljastatud dokumendid.

14 Käibemaksuseaduse § 44 lõige 5 sätestab:

„Arve väljastaja vastutab arvel või lihtsustatud arvel esitatud andmete õigsuse eest. Sellise maksukohustuslase maksualaseid õigusi, kes on tõendavas dokumendis esitatud ostjana, ei tohi riivata juhul, kui ta võttis maksustatava teokoosseisu osas kõik vajalikud ettevaatusabinõud, arvestades kauba tarnimise või teenuse osutamise konkreetsete asjaoludega.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Gábor Tóth tegi 2007. aastal maksukohustuslastele ehitustöid, kasutades osaliselt alltöövõtjaid, eeskätt füüsilisest isikust ettevõtjat M. L. Lepingud, mis sõlmiti viimati nimetatud isiku ja Gábor Tóthi vahel, nägid alltöövõtjale ette kohustuse pidada ehituspäevikut ning koostada üleandmis- ja vastuvõtuakt. Ehituspäevikute kohaselt kasutas M.L. ehitusel kaheksat kuni neljateist isikut. Tööde üleandmis- ja vastuvõtuakt koostati hetkel, mil Gábor Tóth tööd tellijale üle andis. M. L. väljastas kõnealuste tööde eest 20 arvet, mille Gábor Tóth vastu võttis ja kajastas oma raamatupidamises ja maksudeklaratsioonis. Gábor Tóthi sõnul tasus ta arved sularahas.

16 M. L. ei ole alates 2003. aastast täitnud oma maksukohustusi. Ta ei ole ka maksuametis registreerinud ei alalisi ega ajutisi töötajaid. 20. juunil 2007 jõustunud otsusega kustutas kohaliku omavalitsuse ametnik M. L.-i füüsilisest isikust ettevõtjate registrist.

17 Maksuamet suurendas Gábor Tóthi 2007. aasta käibemaksukohustust 5 600 000 Ungari forint võrra, kuna leidis, et M. L.-i väljastatud arvetel märgitud käibemaksu ei saanud maha arvata, kuna viimane ei olnud alates 20. juunist 2007 enam maksukohustuslase staatuses, mistõttu ei saanud ta pärast seda kuupäeva enam väljastada kehtivaid arveid. Pealegi oli osadele M.L-i väljastatud arvetele märgitud hilisem kuupäev kui see, mil ta oli ostanud arveraamatu, nimelt 7. september 2007. Lisaks ei tundnud Gábor Tóth huvi, kellena ehitusobjektile töid teostavad isikud tegutsesid.

18 Kuigi Gábor Tóth esitas nimetatud otsuse peale vaide, jättis põhikohtuasja vastustaja oma varasema otsuse 8. jaanuari 2010. aasta otsusega muutmata. Viimane leidis eelkõige, et M. L. ei olnud 20 arve hulgast 16 arve väljastamise ajal enam maksukohustuslane, mistõttu tal puudus ka õigus maksu maha arvata. Asjaolu, et kõnesoleval aastal ei olnud tema maksukohustuslasena registreerimise number veel maksuhalduri registrist kustutatud, ei oma antud juhul tähtsust.

19 Nógrád megyei bíróság (Nógrádi komitaadi kohus) jättis 9. juuni 2010. aasta otsusega Gábor Tóthi kaebuse põhikohtuasja vastustaja otsuse peale rahuldamata. Nimetatud kohus tugines asjaolule, et M. L.-i staatus maksukohustuslasena lõppes 20. juunil 2007 ja seetõttu ei olnud tal enam õigust käibemaksu maha arvata. Enne nimetatud kuupäeva M. L.-i väljastatud arvete osas leidis see kohus, et kuna viimasel ei olnud registreeritud töötajaid ega ajutisi töötajaid, ei ole tõendatud, et just tema teostas kõnealuseid ehitustöid. Lisaks ei ole Gábor Tóth kontrollinud, kas arvel märgitud teenust osutas arve väljastaja ja kas ehitusobjektile teostasid ehitustöid M. L.-i alalised või ajutised töötajad.

20 Gábor Tóth esitas Nógrád megyei bírósági nimetatud otsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Viimasel on kahtlusi esiteks selles, kas mahaarvamisõigust võib piirata asjaolu tõttu, et arve väljastaja on ettevõttere registrist kustutatud. Teiseks soovib nimetatud kohus teada seda, kas on võimalik väita, et Gábor Tóth teadis või oleks pidanud teadma, et ta osales tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega 6. juulil 2006. aastal liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling tehtud otsuse (EKL 2006, lk I-6161) punkti 59 mõttes, kuna ei teinud kindlaks, kas töid teostavatel isikutel oli arve väljastajaga õigussuhe.

21 Leides, et põhikohtuasja lahendamine sõltub liidu õiguse tõlgendamisest, otsustas Legfels?bb Bíróság (Ülemkohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas selline õiguse tõlgendamine, mille kohaselt arve saaja ei saa kasutada mahaarvamisõigust, kui kohaliku omavalitsuse ametnik kustutab arve väljastaja füüsilisest isikust ettevõtjate registrist enne lepingujärgse kohustuse täitmist või arve väljastamist, on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega ([direktiivi 2006/112] artikkel 9)?

2. Kas asjaolu, et füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev arve väljastaja ei registreeri oma töötajaid („kasutab musta tööjõudu”), mistõttu maksuamet asub seisukohale, et tal „ei ole registreeritud töötajaid”, võib neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades tuua kaasa selle, et arve saajal ei ole enam õigust maksu maha arvata?

3. Kas arve saajale saab ette heita hoolimatust seetõttu, et ta ei kontrollinud, kas tööde teostamise kohas tegutsevatel töötajatel on arve väljastajaga õigussuhe ja kas arve väljastaja on nende töötajatega seoses täitnud oma registreerimiskohustust ja muid maksukohustusi? Kas sellist käitumist võib lugeda objektiivseks asjaoluks, mille tõttu arve saaja teadis või pidi teadma, et ta osaleb tehingus, mille eesmärk on käibemaksupettus?

4. Kas liikmesriigi kohus võib neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades lähtuda oma hinnangus eespool esitatud asjaoludest, kui ta jõuab kõikide asjaolude igakülgsel hindamisel järeldusele, et majandustehing ei ole toimunud arvel märgitud poolte vahel?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui maksuamet ei luba maksukohustuslasel maha arvata käibemaksu, mis kuulub tasumisele või mille ta on tasunud talle osutatud teenuste eest, põhjusel, et arve väljastaja on füüsilisest isikust ettevõtjate registrist kustutatud enne kõnealuste teenuste osutamist või neile vastavate arvete väljastamist.

23 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (vt eelkõige 25. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-78/00: komisjon vs. Itaalia, EKL 2001, lk I-8195, punkt 28; 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-25/07: Sosnowska, EKL 2008, lk I-5129, punkt 14, ja 21. juuni 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-80/11 ja C-142/11: Mahagében ja Dávid, punkt 37).

24 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, on direktiivi 2006/112 artiklis 167 ja järgmised sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Eeskätt on see kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt eelkõige 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43; eespool viidatud kohtuotsused Kittel ja Recolta Recycling, punkt 47, ning Mahagében ja Dávid, punkt 38).

25 Mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse igasuguse majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Gabalfrisa jt, punkt 44; 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 78, ning eespool viidatud kohtuotsus Mahagében ja Dávid, punkt 39).

26 Mis puudutab mahaarvamisõiguse tekkimiseks vajalikke sisulisi tingimusi, siis tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 168 punktist a, et maksukohustuslane peab kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ja et neid kaupu või teenuseid peab talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane.

27 Eelotsusetaotlusest tuleneb, et põhikohtuasjas kasutas põhikohtuasja kaebaja kõnealuseid teenuseid oma maksustatavate tehingute tarbeks.

28 Mis puudutab nimetatud teenustega seotud arve väljastaja maksukohustuslase staatust, siis tuleb meenutada, et viimase mõiste on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1.

29 Vastavalt nimetatud sätte esimesele lõigule on „maksukohustuslane” iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Selle sätte teise lõigu kohaselt on „majandustegevus” tootja, ettevõtja

ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus.

30 Sellest tuleneb, et „maksukohustuslase” mõiste määratlus on lai, põhinedes faktilistel asjaoludel. Seevastu ei tulene artikli 9 lõikest 1, et maksukohustuslase staatus sõltub maksuhalduri poolt majandustegevuse teostamiseks antava mis tahes loa või litsentsi olemasolust.

31 Direktiivi 2006/112 artikli 213 lõike 1 esimene lõik sätestab, et iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb. Samas ei saa nimetatud teatamine, hoolimata asjaolust, et see on käibemaksusüsteemi nõuetekohaseks toimimiseks oluline, kujutada endast täiendavat tingimust, mis on nõutav maksukohustuslase staatuse tunnustamiseks selle direktiivi artikli 9 lõike 1 mõttes, võttes arvesse, et artikkel 213 asub selle direktiivi XI jaotise 2. peatükis „Registreerimine”.

32 Euroopa Kohus on leidnud, et teenuseosutaja poolt enda majandustegevuse alustamisest teatamise kohustuse võimalik täitmata jätmine ei saa mõjutada teenuste saaja tasutud käibemaksu mahaarvamisõigust. Seega on nimetatud teenuse saajal mahaarvamisõigus, isegi kui teenuse osutaja on maksukohustuslane, kes ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, kui nende teenuste kohta esitatud arvetele on märgitud direktiivi 2006/112 artiklis 226 nõutud andmed, eeskätt teave, mis võimaldab tuvastada arved koostanud isiku ja osutatud teenuste laadi (vt 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-438/09: Dankowski, EKL 2010, lk I-14009, punktid 33, 36 ja 38).

33 Sellest tuleneb, et maksuamet ei saa keelduda mahaarvamisõiguse andmisest põhjusel, et arve väljastaja ei ole enam füüsilisest isikust ettevõtjana registreeritud ja seetõttu ei ole tal enam õigus kasutada maksukohustuslasena registreerimise numbrit, kui see arve sisaldab kogu direktiivi 2006/112 artiklis 226 märgitud teavet.

34 Arvestades eelnevaid kaalutlusi tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui maksuamet ei luba maksukohustuslasel maha arvata talle osutatud teenustelt tasumisele kuuluvat või tasutud käibemaksu üksnes sel põhjusel, et arve väljastaja on füüsilisest isikust ettevõtjate registrist kustutatud enne kõnealuste teenuste osutamist või neile vastava arve väljastamist, kui sellisel arvel on märgitud kogu direktiivi 2006/112 artiklis 226 nõutud teave, mis on eeskätt vajalik võimaldamaks tuvastada arve esitanud isikut ja osutatud teenuste laadi.

Teine küsimus

35 Selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui maksuamet ei luba maksukohustuslasel maha arvata käibemaksu, mis tuleb tasuda või on tasutud talle osutatud teenuste eest, põhjusel, et nende teenuste kohta esitatud arve väljastaja ei ole registreerinud oma töötajaid.

36 See küsimus, mis viitab teenuse osutajale, kes ei käitunud vastavalt eeskirjadele, kuna ei registreerinud oma töötajaid, mistõttu viimased tegid töid, millest teenuste osutamise ajal ei teatatud, puudutab eespool viidatud kohtuasjas C-142/11: Mahagében ja Dávid tehtud otsuse aluseks olnud põhikohtuasjas käsitletavat analoogset olukorda.

37 Nimetatud otsuses tugines Euroopa Kohus esiteks põhimõtetele, mis reguleerivad mahaarvamisõigust ja teiseks kohtupraktikale, mis käsitleb selliste õiguste andmise keelamist, mis on saadud pettuse või kuritarvituse teel (vt eespool viidatud kohtuotsus Mahagében ja Dávid,

punktid 37–42 ja 46–48).

38 Euroopa Kohus on selle põhjal jõudnud järeldusele, et direktiiviga 2006/112 on vastuolus siseriiklik meede, mille kohaselt maksuhaldur ei luba maksukohustuslasel maha arvata käibemaksu põhjusel, et nende teenuste eest esitatud arve väljastanud isik on toime pannud rikkumise, ilma et maksuhaldur oleks objektiivsete tõendite alusel tuvastanud, et asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud pettusega, mille pani toime arve väljastanud isik või teine tarneahelas hiljem osalenud ettevõtja (vt eespool viidatud kohtuotsus Mahagében ja Dávid, punkt 50).

39 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui maksuamet ei luba maksukohustuslasel maha arvata käibemaksu, mis tuleb tasuda või on tasutud talle osutatud teenuste eest, põhjusel, et nende teenuste kohta esitatud arve väljastaja ei ole registreerinud oma töötajaid, kui maksuhaldur ei ole objektiivsete tõendite alusel tuvastanud, et asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel ta mahaarvamisõigust taotleb, on seotud pettusega, mille pani toime arve väljastanud isik või teine tarneahelas hiljem osalenud ettevõtja.

Kolmas küsimus

40 Kolmanda küsimusega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et maksukohustuslane ei ole kontrollinud, kas ehitusobjektil tegutsevate töötajate ja arve väljastaja vahel on õigussuhe ning kas arve väljastaja on need töötajad registreerinud, kujutab endast objektiivset asjaolu, mis võimaldab järeldada, et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega.

41 See küsimus puudutab olukorda, mis on analoogne eespool viidatud kohtuotsuse Mahagében ja Dávid (C-80/11) aluseks olnud asjas käsitletava olukorraga.

42 Nimetatud kohtuotsuse punktides 53 ja 54 meenutas Euroopa Kohus kohtupraktikat, mille kohaselt peavad ettevõtjad, kes võtavad kõik meetmed, mida võib neilt mõistlikult nõuda, tagamaks, et nende tehingud ei moodusta osa ahelast, kuhu kuulub tehing, mis on seotud käibemaksupettusega, saama olla kindlad nende tehingute õiguspärasuses, ilma et nad riskiks kaotada tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Euroopa Kohus võttis sama kohtuotsuse punktides 55–57 ja 62–65 arvesse vastavalt direktiivi 2006/112 artiklit 273 ja asjaolu, et põhimõtteliselt tuleb maksuhalduril viia läbi vajalik kontroll, et tuvastada rikkumisi ja käibemaksupettusi ning määrata karistusi maksukohustuslastele, kes need rikkumised või pettused on toime pannud.

43 Selle põhjal leidis Euroopa Kohus, et direktiiviga 2006/112 on vastuolus siseriiklik meede, mille kohaselt ei luba maksuhaldur mahaarvamisõigust kasutada seetõttu, et maksukohustuslane ei ole teinud kindlaks, kas selliste kaupade kohta koostatud arve väljastanud isik, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on maksukohustuslane, et tal on asjaomane kaup olemas ja tal on võimalik seda kaupa tarnida ning et ta on täitnud käibemaksu deklareerimise ja tasumise kohustuse, kuigi direktiivis 2006/112 mahaarvamisõiguse kasutamiseks kehtestatud sisulised ja vormilised tingimused on täidetud ja maksukohustuslasel ei ole teavet, mis annab alust kahtlustada, et arve väljastanud isik on toime pannud rikkumise või pettuse (vt eespool viidatud kohtuotsus Mahagében ja Dávid, punkt 66).

44 Seda kaubatarne kohta kehtivat järeldust kohaldatakse ka teenuste osutamise korral, kui tegu on küsimusega, kas võib väita, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel ta mahaarvamisõigust taotleb, oli seotud arve väljastaja toime pandud

pettusega, kuna ta ei kontrollinud, kas arve väljastajal olid olemas vajalikud töötajad, et kõnealuseid teenuseid osutada, kas arve väljastaja täitis töötajate registreerimise kohustust ja kas arve väljastaja töötajad neid töid tegid.

45 Järelikult tuleb kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et maksukohustuslane ei kontrollinud, kas ehitusobjektile kasutatavate töötajate ja arve väljastaja vahel on õigussuhe ning kas arve väljastaja on need töötajad registreerinud, ei kujuta endast objektiivset asjaolu, mis võimaldab järeldada, et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega, kui arve saajal ei ole teavet, mis annab alust kahtlustada, et arve väljastanud isik on toime pannud rikkumise või pettuse. Seega ei saa mahaarvamisoiguse andmisest nimetatud asjaolu tõttu keelduda, kui on täidetud nimetatud direktiivis selle õiguse kasutamiseks kehtestatud sisulised ja vormilised tingimused.

Neljas küsimus

46 Selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiiviga 2006/112 ja neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus see, kui ta esimeses kolmes küsimuses mainitud asjaolusid arvestades jõuab kõikide asjaolude igakülgisel hindamisel järeldusele, et majandustehing ei ole toimunud arvel märgitud poolte vahel.

47 Eelotsusetaotluse kohaselt ei ole vaidlustatud asjaolu, et põhikohtuasja kaebaja, kes soovis kasutada mahaarvamisoigust, oli maksukohustuslane, kes teostas teistele maksukohustuslastele ehitustöid ja osutas seega maksustatavat teenust. Kuna aga see maksukohustuslane ei teinud neid töid oma töötajate abiga, vaid kasutas alltöövõtjaid, osutas kõnealuseid teenuseid talle teine ettevõtja ja tema kasutas neid seejärel oma maksustatavate tehingute tarbeks.

48 Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja kaebaja sõlmis M. L.-iga kõnealuste tööde teostamiseks lepingu ja on esitanud talle viimase poolt väljastatud arved, millel olid märgitud nimetatud tööd ja kogu muu direktiiviga 2006/112 nõutav teave. Eelotsusetaotluses puudub igasugune täpsem teave selle kohta, mis võimaldaks mõista põhikohtuasja kaebaja käitumist nii, et ta ise tegi selliseid toiminguid nagu valedeklaratsioonide esitamine või nõuetele mittevastavate arvete koostamine.

49 Neil asjaoludel näib, et neljas küsimus puudutab olukorda, milles kõnealuseid teenuseid ei teostanud mitte arve väljastaja töötajad, vaid teise ettevõtja töötajad, mis võib olla nii teenuseosutaja poolne varjatud pettus kui lihtsalt teise alltöövõtja kasutamine. Seega ei tulene eelotsusetaotlusest, et see küsimus mõjutaks eeldust, mis on esimese kuni kolmanda küsimuse aluseks, ehk et põhikohtuasjas on täidetud mahaarvamisoiguse tekkimiseks ja kasutamiseks direktiiviga 2006/112 kehtestatud sisulised ja vormilised tingimused.

50 Kui maksuamet esitab pettuse olemasolu kohta konkreetsed tõendid, ei ole direktiiviga 2006/112 ega neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus see, kui siseriiklik kohus kontrollib maksukohustuslase ja maksuameti vahelise mahaarvamisoiguse andmisest keeldumist puudutava vaidluse raames, kas arve väljastaja tegi kõnealuse tehingu ise, ja kui ta võtab selleks arvesse kõiki juhtumi asjaolusid, sealhulgas neid, mida on mainitud eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimeses ja teises küsimuses.

51 Samas tuleb sedastada, et selline kontrollimine ei saa mõjutada kolmele esimesele küsimusele antud vastuste aluseks olevaid kaalutlusi, välja arvatud juhul, kui maksuamet ei ole tõendanud, lähtudes objektiivsetest tõenditest, et asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisoigust taotletakse, on seotud arve väljastaja või tarneahelas järgneva ettevõtja toime pandud pettusega.

52 Seda järeldust toetab 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-271/06: Netto Supermarkt (EKL 2008, lk I-771, punktid 27 ja 29), mis puudutab väljapoole Euroopa Liitu tehtava kauba eksporditarne käibemaksust vabastamist, ja milles Euroopa Kohus leidis, et tarnijal peab olema võimalik uskuda, et sõlmitav tehing on seaduslik, riskimata kaotada oma õigust käibemaksust vabastamisele, kui tal ei ole ka korraliku ettevõtja hoolsust ilmutades võimalik teada saada, et maksuvabastuse tingimused ei ole tegelikult täidetud, kuna ostja esitatud eksporditõendid olid võltsitud.

53 Eeltoodut arvesse võttes tuleb neljandale küsimusele vastata, et kui maksuamet esitab pettuse kohta konkreetseid tõendeid, siis ei ole direktiiviga 2006/112 ja neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus see, kui siseriiklik kohus kontrollib kõiki juhtumi asjaolusid arvestades, kas arve väljastaja tegi kõnealuse tehingu ise. Samas saab sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mahaarvamisõiguse andmisest keelduda vaid juhul, kui maksuamet on objektiivsete tõendite alusel tõendanud, et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud arve väljastaja või tarneahelas järgneva ettevõtja toime pandud pettusega.

Kohtukulud

54 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 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui maksuamet ei luba maksukohustuslasel maha arvata talle osutatud teenustelt tasumisele kuuluvat või tasutud käibemaksu üksnes sel põhjusel, et arve väljastaja on füüsilisest isikust ettevõtjate registrist kustutatud enne kõnealuste teenuste osutamist või neile vastava arve väljastamist, kui sellisel arvel on märgitud kogu direktiivi 2006/112 artiklis 226 nõutud teave, mis on eeskätt vajalik võimaldamaks tuvastada arve esitanud isikut ja osutatud teenuste laadi.**
- 2. Direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui maksuamet ei luba maksukohustuslasel maha arvata käibemaksu, mis tuleb tasuda või on tasutud talle osutatud teenuste eest, põhjusel, et nende teenuste kohta esitatud arve väljastaja ei ole registreerinud oma töötajaid, kui maksuhaldur ei ole objektiivsete tõendite alusel tuvastanud, et asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel ta mahaarvamisõigust taotleb, on seotud pettusega, mille pani toime arve väljastanud isik või teine tarneahelas hiljem osalenud ettevõtja.**
- 3. Direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et maksukohustuslane ei kontrollinud, kas ehitusobjektile tegutsevate töötajate ja arve väljastaja vahel esineb õigussuhe ning kas arve väljastaja on need töötajad registreerinud, ei kujuta endast objektiivset asjaolu, mis võimaldab järeldada, et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et ta osaleb tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega, kui arve saajal ei ole teavet, mis annab alust kahtlustada, et arve väljastanud isik on toime pannud rikkumise või pettuse. Seega ei saa mahaarvamisõiguse andmisest nimetatud asjaolu tõttu keelduda, kui on täidetud nimetatud direktiivis selle õiguse kasutamiseks kehtestatud sisulised ja vormilised tingimused.**

4. Kui maksuamet esitab pettuse kohta konkreetsed tõendid, siis ei ole direktiiviga 2006/112 ja neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus see, kui siseriiklik kohus kontrollib kõiki juhtumi asjaolusid arvestades, kas arve väljastaja tegi kõnealuse tehingu ise. Samas saab sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mahaarvamisõiguse andmisest keelduda vaid juhul, kui maksuamet on objektiivsete tõendite alusel tõendanud, et arve saaja teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud arve väljastaja või tarneahelas järgneva ettevõtja toime pandud pettusega.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: ungari.