

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

13. veebruar 2014(*)

Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Osutatud teenused – Kontroll – Tarnija, kellel puuduvad vajalikud vahendid – Maksupettuse mõiste – Kohustus tuvastada maksupettus omal algatusel – Nõue, et teenus peab olema tegelikult osutatud – Kohustus pidada piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust – Kohtumenetlus – Keeld, mille kohaselt ei või kohus maksupettust kvalifitseerida kuriteona ja halvendada kaebaja olukorda

Kohtuasjas C-18/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Sofia-gradi (Bulgaaria) 11. detsembri 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. jaanuaril 2013, menetluses

Maks Pen EOOD

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia, varem Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud G. Arestis ja J. C. Bonichot (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia, varem Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia, esindaja: A. Georgiev,
- Bulgaaria valitsus, esindajad: E. Petranova ja D. Drambozova,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Paraskevopoulou ja M. Vergou,
- Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja D. Roussanov,

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), artiklit 63, artikli 178 lõike 1 punkti a, artikli 226 lõike 1 punkti 6 ning artikleid 242 ja 273.

2 Taotlus on esitatud Maks Pen EOOD (edaspidi „Maks Pen”) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Sofia (varem Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofia) (riigi maksuameti keskasutuse „vaiete ja täitmise korraldamise” Sofia osakonna juhataja) vahelises kohtuvaidluses seoses keeldumisega lubada arvata maksu ümberarvutuse korras maha Maks Pen’i teatavate tarnijate koostatud arvetele märgitud käibemaksu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikkel 62 sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

- 1) „maksustatav teokoosseis” – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;
- 2) „käibemaksu sissenõutavus” – maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.”

4 Selle direktiivi artikkel 63 sätestab:

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

5 Nimetatud direktiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

6 Sama 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;

[...]”

7 Direktiivi 2006/112 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;

[...]

8 Direktiivi 2006/112 artikli 220 punkt 1, mis on 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.

9 Direktiivi 2006/112 artikkel 226 loetleb üksnes need andmed, mis tuleb, ilma et see piiraks direktiivi erisätete kohaldamist, direktiivi artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel seoses käibemaksuga esitada.

10 Selle direktiivi artikkel 242 on sõnastatud järgmiselt:

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

11 Sama 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.”

Bulgaaria õigus

12 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) artikli 70 lõike 5 kohaselt ei saa alusetult arvele märgitud käibemaksu maha arvata.

13 Käibemaksuseaduse rakendusmääruse põhikohtuasjale kohaldamisele kuuluva redaktsiooni artikkel 12 „Kuupäev, mil kaubatarne või teenuse osutamise korral tekib maksustatav teokoosseis ” sätestab lõikes 1:

„[...] teenus loetakse käesoleva seaduse tähenduses osutatuks kuupäeval, mil täitusid sellest saadava tulu kajastamisele raamatupidamiseseaduses ja kohaldamisele kuuluvates raamatupidamisstandardites ette nähtud tingimused”.

14 Maksu- ja sotsiaalkindlustuse menetluse seadustiku (Danachno?osiguritelen protsesualen kodeks) artikli 160 lõiked 1, 2 ja 5 sätestavad:

„1. Kohus teeb asjas sisulise otsuse ja võib maksu ümberarvutamise teate täielikult või osaliselt tühistada ja seda muuta või jätta kaebuse rahuldamata.

2. Kohus hindab seda, kas maksu ümberarvutamise teade on seadusega kooskõlas ja põhjendatud, kontrollides, kas teate on väljastanud pädev asutus nõutavas vormis vastavalt teate vormi ja sisu käsitlevatele sätetele.

[...]

5. Kohtuotsusega ei või maksu ümberarvutamise teadet muuta kaebaja kahjuks.”

15 Tsiviilkohtumenetluse seadustiku (Grazhdanskiya protsesualen kodeks) artikli 17 lõige 1 sätestab:

„Kohus teeb otsuse kõigis kohtuvaidluse lahendamisel ajassepuutuvates küsimustes, välja arvatud küsimuses selle kohta, kas toime on pandud rikkumine.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 Maks Pen on Bulgaaria õiguse alusel asutatud äriühing, mille tegevusalaks on büroomööbli ja reklaamtrükiste hulgikaubandus.

17 Maksuhalduril tekkis maksustamisperioodi 1. jaanuar 2007 kuni 30. aprill 2009 osas läbi viidud maksukontrolli tulemusel küsimus seitsme tarnija koostatud arvetele märgitud käibemaksu mahaarvamise põhjendatuse kohta.

18 Teatavate tarnijate endi või nende alltöövõtjate kohta ei võimaldanud neilt maksukontrolli käigus taotletud teave tuvastada, kas neil olid olemas vajalikud vahendid, et tagada selliste teenuste osutamine, mille kohta arved esitati. Olles seisukohal, et see, et teatavad alltöövõtjad tehingud tegelikult tegid, ei ole tuvastatud, või et siis neid tehinguid ei teinud arvetele märgitud teenuste osutajad, koostas maksuhaldur maksu ümberarvutamise teate, milles seadis kahtluse alla asjaolu, et nimetatud seitsme ettevõtja esitatud arvele märgitud käibemaks on mahaarvatav.

19 Maks Pen esitas selle maksu ümberarvutamise teate peale kõigepealt vaide Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Sofiale ja seejärel kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, väites et tal on olemas nõuetekohased arved ja lepingudokumentid, et arved on pangaülekanne teel juba makstud, et need arved on kantud tarnijate raamatupidamisarvestusse, et tarnijad on nimetatud arvetega seotud käibemaksu deklareerinud, et kõne all olevate tehingute toimumise kohta on esitatud tõendid ja et lisaks ei ole vaidlustatud seda, et ta tegi neile tarnetele järgnenud tehingud ise.

20 Maksuhaldur väidab, et nõuetekohaste arvete olemasolu ei ole mahaarvamisõiguse tuvastamiseks piisav, kuna eeskätt on asjaomaste tarnijate poolt arvete alusena esitatud isiklikud dokumendid nõuetekohaselt dateerimata ja neil puudub igasugune tõendusjõud, ja kuna alltöövõtjad ei esitanud andmeid nende töötajate kohta, kellega nad tööde tegemiseks lepingu sõlmisid, ega osutatud teenuste kohta. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses esitas maksuhaldur uusi tõendeid, seades esiteks kahtluse alla kahe tarnija esindajate allkirja ehtsuse ja tuues teiseks välja selle, et üks neist tarnijatest ei kajastanud oma raamatupidamisdokumentides ega maksudeklaratsioonides arveid, mille esitas üks alltöövõtja, kellega ta tööde tegemiseks lepingu sõlmis. Kuigi maksuhaldur möönab, et teenused, mille kohta arved esitati, osutati Maks Pen'ile, ei osutanud neid siiski need teenuste osutajad, kelle nimi oli arvetele märgitud.

21 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Sofia-grad menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas liidu õiguse kohaselt tuleb käibemaksu kohaldamisega seoses käsitada „maksudest kõrvalehoidumisena” sellist faktilist olukorda, kus arvel näidatud teenuseosutajal või tema alltöövõtjal puuduvad teenuse osutamiseks vajalikud töötajad, vahendid ja vara, teenuse tegeliku osutamise kulusid ei ole dokumenteeritud ega kantud raamatupidamisarvestusse ja koostatud dokumendid – nimelt leping ja üleandmis-vastuvõtmisprotokoll, mis esitati tõendina vastastikku osutatavate teenuste kohta ja selle teenuse osutamise kohta, mille kohta on väljastatud

käibemaksuarve ja mille osas on kasutatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust – ei ole ehtsad osas, mis puudutab neid teenuseosutaja nimel allkirjastanud isikute staatust?

2. Kas liikmesriigi kohtule liidu õigusest ja Euroopa [...] Kohtu praktikast tulenev kohustus keelduda maksudest kõrvalehoidumise korral andmast sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust toob kaasa ka liikmesriigi kohtu kohustuse tuvastada põhikohtuasja asjaoludel omal algatusel maksudest kõrvalehoidumine, kusjuures kohus, võttes arvesse siseriiklikust õigusest tulenevat kohustust teha asjas sisuline otsus, järgida kaebaja ebasoodsamasse olukorda seadmise keeldu, arvestada tõhusa õiguskaitsevahendi kasutamise õiguse ja õiguskindluse põhimõtteid ning kohustust kohaldada omal algatusel asjaomaseid õigusnorme, hindab talle esmakordselt esitatud uusi faktiväiteid, samuti kõiki tõendeid – sealhulgas selliseid, mis on seotud näilike tehingutega, – dokumente, mis ei ole ehtsad, ja dokumente, mis on sisuliselt ebaõiged?

3. Kas arvestades liikmesriigi kohtu kohustust keelduda maksudest kõrvalehoidumise korral andmast sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, tuleneb nõukogu [...] direktiivi 2006/112/EÜ [...] artikli 178 esimese lõigu punktist a, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks peab teenuse tegelikult osutajaks olema arvel näidatud teenuseosutaja või tema alltöövõtja?

4. Kas direktiivi 2006/112 artiklis 242 sätestatud nõue pidada piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust tähendab mahaarvamisõiguse kasutamise kontrollimist silmas pidades, et järgida tuleb ka liikmesriigi asjaomaseid raamatupidamisalaseid õigusakte, mis näevad ette vastavuse liidu õiguse osaks olevate rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega, või tähendab see vaid nõuet pidada kõnealuses direktiivis ette nähtud käibemaksuarvestust ja koostada asjaomased dokumendid ehk arved, käibedeklaratsioonid ja koondaruanded?

Kui õigeks osutub teine hüpotees, siis:

kas arvestades direktiivi 2006/112 artikli 226 lõike 1 punktis 6 sisalduvat nõuet, mille kohaselt tuleb arvetel näidata „osutatud teenuste ulatus ja laad”, saab teha järelduse, et arved või nendega seoses koostatud dokumendid peavad teenuste puhul sisaldama andmeid teenuse tegeliku osutamise kohta – objektiivseid asjaolusid, mida saab kontrollida ja mis tõendavad nii seda, et teenus on tegelikult osutatud, kui ka seda, et teenuse on osutanud arvel näidatud teenuseosutaja?

5. Kas direktiivi 2006/112 artiklit 242, mis sätestab mahaarvamisõiguse kasutamise kontrollimiseks nõude pidada piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, tuleb koosmõjus sama direktiivi artikliga 63 ja artikliga 273 tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt loetakse teenus osutatuks ajal, mil täitusid sellest saadava tulu kajastamise tingimused kooskõlas kohaldatavate raamatupidamisalaste õigusaktidega, mis näevad ette vastavuse liidu õiguse osaks olevate rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega ja põhimõtetega, mille kohaselt tõendatakse majandustehingud raamatupidamisdokumentides, sisu on vormi suhtes ülimuslik ning tulud ja kulud on võrreldavad?”

Eelotsuse küsimused

Esimene ja kolmas küsimus

22 Esimese ja kolmanda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et direktiiviga on vastuolus see, kui maksukohustuslane arvab maha tarnija esitatud arvetele märgitud käibemaksu, juhul kui – kuigi teenused on osutatud – ilmneb, et teenust ei osutanud tegelikult see tarnija ega nimetatud tarnija alltöövõtja, eeskätt seetõttu, et viimastel ei ole vajalikke töötajaid, materjale ega vara, et nende teenustega seotud kulud ei ole nende raamatupidamisarvestuses dokumenteeritud ja et teatavaid dokumente tarnijana allkirjastanud

isikute isikusamasus on ebaselge.

23 Olgu meenutatud, et 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 6. detsembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-285/11: Bonik, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Selles küsimuses on Euroopa Kohus korduvalt otsustanud, et direktiivi 2006/112 artiklites 167 jj sätestatud mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt kitsendada. Eeskätt on see kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Lisaks tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a sõnastusest, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab asjaomane isik olema esiteks maksukohustuslane selle direktiivi tähenduses ja teiseks peab maksukohustuslane kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning neid kaupu või teenuseid peab talle olema tarninud või osutanud teine maksukohustuslane (vt eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika). Kui need tingimused on täidetud, ei või mahaarvamise lubamisest põhimõtteliselt keelduda.

26 Selles küsimuses tuleb meenutada, et maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk. Selles osas on Euroopa Kohus juba sedastanud, et õigussubjektid ei tohi liidu õigusnormidele tugineda pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Seega on siseriikliku kohtu pädevuses keelduda mahaarvamise lubamisest, kui objektiivsete tegurite põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punktid 35–37 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Kui niisuguse olukorraga on tegemist juhul, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, on sellega tegemist ka siis, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ostutehingut tehes osaleb ta käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumisega seotud tehingus. Direktiivi 2006/112 tähenduses tuleb teda seega pidada maksudest kõrvalehoidumises osalenuks, sõltumata sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või mitte (vt eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punktid 38 ja 39 ning seal viidatud kohtupraktika).

28 Maksukohustuslast võib mahaarvamisõigust kasutamast keelata üksnes tingimusel, et objektiivsete tõendite alusel on tuvastatud, et maksukohustuslane, kellele tarniti kaupu või osutati teenuseid, mille põhjal mahaarvamisõigust taotletakse, teadis või oleks pidanud teadma, et nende kaupade või teenuste soetamisega osaleb ta tehingus, mis on seotud käibemaksu tasumisest kõrvalehoidumisega, mille pani toime tarnija või teine tarne- või teenusteahelas hiljem osalenud ettevõtja (vt eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Kuna mahaarvamisõiguse lubamisest keeldumine on erand sellest aluspõhimõttest, mida nimetatud õigus endast kujutab, siis tuleb maksuhalduril esitada õiguslikult piisavad tõendid, mis lubavad järeldada, et eelmises punktis viidatud objektiivsed tingimused on täidetud. Liikmesriikide kohtutel tuleb kontrollida, kas asjaomane maksuhaldur on tuvastanud, et need objektiivsed tingimused on täidetud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punktid 43 ja 44).

30 Ent olgu meenutatud, et ELTL artikli 267 alusel algatatud menetluses ei ole Euroopa Kohus pädev kontrollima ega hindama põhikohtuasja asjaolusid. Seega on põhikohtuasjas siseriikliku

kohtu ülesanne anda kooskõlas siseriikliku õiguse tõendamisreeglitega üldine hinnang kõikidele selle kohtuasja faktilistele asjaoludele, et kõiki maksuhalduri tuvastatud objektiivseid asjaolusid arvesse võttes kindlaks teha, kas Maks Pen teadis või oleks pidanud teadma, et mahaarvamisõiguse aluseks olnud tehinguga hoidusid tarnijad kõrvale maksu tasumisest.

31 Selles osas ei välista maksu mahaarvamise õigust, mida Maks Pen nõuab, pelk asjaolu, et põhikohtuasjas ei osutanud Maks Pen'ile tegelikult teenust arvetele märgitud teenuseosutaja ega tema alltöövõtja, eeskätt seetõttu, et viimastel ei ole vajalikke töötajaid, materjale ega vara, et nende teenustega seotud kulud ei ole nende raamatupidamisarvestuses dokumenteeritud ja et teatavaid dokumente tarnijana allkirjastanud isikute isikusamasus on ebaselge.

32 Neil asjaoludel tuleb esimesele ja kolmandale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et direktiiviga on vastuolus see, kui maksukohustuslane arvab maha tarnija esitatud arvetele märgitud käibemaksu, juhul kui – kuigi teenused on osutatud – ilmneb, et teenust ei osutanud tegelikult see tarnija ega selle tarnija alltöövõtja, eeskätt seetõttu, et viimastel ei ole vajalikke töötajaid, materjale ega vara, et nende teenustega seotud kulud ei ole nende raamatupidamisarvestuses dokumenteeritud ja et teatavaid dokumente tarnijana allkirjastanud isikute isikusamasus on ebaselge, juhul kui täidetud on kaks tingimust, nimelt, et nende asjaolude näol on tegemist maksudest kõrvalehoidumisega ja et kõiki maksuhalduri kindlaks tehtud objektiivseid asjaolusid arvesse võttes on tuvastatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et mahaarvamisõiguse aluseks olnud tehinguga seoses hoiduti maksu tasumisest, mis tuleb kindlaks teha eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Teine küsimus

33 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas liidu õigus nõuab, et ta niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas kontrolliks omal algatusel, kas on tegemist maksudest kõrvalehoidumisega, lähtudes maksuhalduri poolt selle kohtu menetluses esimest korda esitatud uutest asjaoludest ja kõigist tõenditest, isegi kui ta seda kontrolli tehes rikub kohustusi, mis tema jaoks tulenevad kohaldamisele kuuluvatest siseriiklikest õigusnormidest.

34 Nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 26, nõuab liidu õigus, et liikmesriigi ametiasutused ja kohtud keelduksid mahaarvamise lubamisest, kui objektiivsete tegurite põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega. Lisaks, isegi kui pooled ei ole esitanud liidu õiguse küsimust, tuleb liikmesriigi kohtul omal algatusel esitada ühenduse siduval õigusnormil põhinevad väited, kui siseriiklike õigusnormide kohaselt on tal kohustus või õigus seda teha siseriikliku siduva õigusnormi puhul (vt selle kohta 12. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-2/06: Kempter, EKL 2008, lk I-411, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Seega, kuigi – nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus ise täpsustab eelotsusetaotluse punktis 72 – maksu- ja sotsiaalkindlustuse menetluse seadustiku artikli 160 lõikest 2 tuleneb, et ta on kohustatud tuvastama, kas tegemist on maksudest kõrvalehoidumisega, kui ta kontrollib omal algatusel, kas maksu ümberarvutamise teade, mis seab kahtluse alla maksukohustuslase tehtud käibemaksu mahaarvamise, on kooskõlas siseriiklike õigusnormidega, tuleb tal omal algatusel ka tõstatada küsimus liidu õiguse selle nõude kohta, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis, lähtudes direktiivi 2006/112 eesmärgist hoida ära maksust kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist ning muid kuritarvitusi.

36 Sellega seoses olgu meenutatud, et siseriiklikel kohtutel tuleb siseriikliku õiguse kohaldamisel tõlgendada siseriiklikku õigust võimalikult suures ulatuses asjakohase direktiivi sõnastust ja eesmärki arvestades, et saavutada direktiivis ette nähtud tulemus, mis nõuab, et siseriiklik kohus teeks kõik, mis on tema pädevuses, võttes arvesse siseriiklikku õigust tervikuna ning kasutades siseriiklikus õiguses tunnustatud tõlgendusmeetodeid (vt selle kohta 4. juuli 2006.

aasta otsus kohtuasjas C-212/04: Adeneler jt, EKL 2006, lk I-6057, punkt 111). Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kindlaks teha, kas siseriiklikke õigusnorme, millele ta tugineb ja mis tema arvates võivad olla vastuolus liidu õiguses kehtestatud nõuetega, saab tõlgendada kooskõlas maksupettuse vastase võitluse eesmärgiga, millel need nõuded põhinevad.

37 Liidu õigus ei saa kohustada siseriiklikku kohut kohaldama omal algatusel liidu õigusnormi, kui selle tulemusena eiratakse riigi menetlusõiguses tunnustatud põhimõtet, mille kohaselt on *reformatio in peius* keelatud (25. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-455/06: Heemskerk ja Schaap, EKL 2008, lk I-8763, punkt 46). Siiski ei nähtu millestki, et sellises kohtuasjas nagu põhikohtuasi, kus on algusest peale olnud arutusel õigus arvata maha konkreetsetele arvetele märgitud käibemaks, võib seda keeldu kohaldada siis, kui maksuhaldur esitab kohtumenetluses uusi tõendeid, mida nende arvete osas ei saa pidada selle maksukohustuslase olukorda halvendavaks, kes mahaarvamisoigusele tugineb.

38 Lisaks, kuigi siseriikliku õigusnormi kohaselt kvalifitseeritakse maksudest kõrvalehoidumist kuriteona ja seda saab nii kvalifitseerida ainult kriminaalkohus, ei näi nimetatud normiga olevat vastuolus see, kui kohus, kellel tuleb hinnata, kas maksu ümberarvutamise teade, mis seab kahtluse alla maksukohustuslase tehtud käibemaksu mahaarvamise, on õiguspärane, tugineb objektiivsetele tõenditele, mille on esitanud maksuhaldur selleks, et tõendada, et antud asjas on tegemist maksudest kõrvalehoidumisega, kuigi vastavalt teisele siseriiklikule õigusnormile – nagu käibemaksuseaduse artikli 70 lõige 5 – ei või „aluselt arvele kantud” käibemaksu maha arvata.

39 Neil asjaoludel tuleb teisele küsimusele vastata, et juhul, kui liikmesriigi kohtul on siseriiklike õigusnormide kohaselt kohustus või õigus esitada omal algatusel siseriiklikul siduval õigusnormil põhinev väide, siis tuleb tal seda teha ka sellise liidu siduva õigusnormi puhul nagu see, mis nõuab, et liikmesriigi ametiasutused ja kohtud keelduksid mahaarvamise lubamisest, kui objektiivsete tegurite põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega. Neil kohtutel tuleb selle hindamisel, kas mahaarvamisoigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega, tõlgendada siseriiklikku õigust võimalikult suures ulatuses direktiivi 2006/112 sõnastust ja eesmärki arvestades, et saavutada selles ette nähtud tulemus, mis nõuab, et siseriiklik kohus teeks kõik, mis on tema pädevuses, võttes arvesse siseriiklikku õigust tervikuna ning kasutades siseriiklikus õiguses tunnustatud tõlgendusmeetodeid.

Neljas ja viies küsimus

40 Neljanda ja viienda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112, mis nõuab, eelkõige artiklis 242, et maksukohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduril selle kohaldamist kontrollida, tuleb tõlgendada nii, et direktiiviga ei ole vastuolus see, kui asjaomane liikmesriik nõuab igalt maksukohustuslaselt, et ta järgiks selles osas kõiki rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega kooskõlas olevaid siseriiklikke raamatupidamiseeskirju, seal hulgas siseriiklikku õigusnormi, mille kohaselt loetakse teenus osutatuks ajal, mil täitusid sellest saadava tulu kajastamise tingimused.

41 Olgu meenutatud, et ühise käibemaksusüsteemi raames on liikmesriigid kohustatud tagama maksukohustuslaste poolt nendele pandud kohustuste täitmise ja liikmesriikidel on selleks teatud kaalutlusruum, eriti selle üle otsustamisel, kuidas kasutada nende käsutuses olevaid vahendeid. Ühena neist kohustustest näeb direktiivi 2006/112 artikkel 242 eelkõige ette maksukohustuslase kohustuse pidada piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduril seda kontrollida (vt selle kohta 29. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-188/09: Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, EKL 2010, lk I-7639, punktid 22 ja 23).

42 Lisaks võivad liikmesriigid direktiivi 2006/112 artikli 273 esimese lõigu kohaselt kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi. Seda võimalust, mida võib kasutada üksnes tingimusel, et see ei mõjuta liikmesriikidevahelist kaubandust, ei või kasutada selleks, et – nagu on sätestatud nimetatud artikli teises lõigus – kehtestada kõnealuses direktiivis kehtestatud kohustusi täiendavaid kohustusi.

43 Niisugune võimalus ei anna liikmesriikidele ka õigust võtta meetmeid, mis lähevad kaugemale sellest, mida on vaja maksu nõuetekohase kogumise ning maksudest kõrvalehoidumise vältimise eesmärgi saavutamiseks (eespool viidatud kohtuotsus Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, punkt 26).

44 Liidu õigusega ei ole vastuolus täiendavad siseriiklikud raamatupidamiseeskirjad, mis kehtestatakse liidus kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu 19. juuli 2002 määruse (EÜ) nr 1606/2002 rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaldamise kohta (EÜT L 243, lk 1; ELT eriväljaanne 13/29, lk 609) kohaselt kohaldamisele kuuluvate rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega, tingimusel et need siseriiklikud eeskirjad ei ületa eespool nimetatud piire.

45 Mis puutub küsimusse, kas need siseriiklikud raamatupidamiseeskirjad võivad ette näha, et teenus loetakse osutatuks ajal, mil täitusid sellest saadava tulu kajastamise tingimused, siis tuleb märkida, et selle normi mõju on niisugune, et käibemaksu on võimalik niisuguse teenusega seoses sisse nõuda alles hetkest, kui tarnija või tema alltöövõtja kulud kantakse nende ettevõtjate raamatupidamisarvestusse.

46 Siinkohal olgu meenutatud, et direktiivi 2006/112 artikli 167 kohaselt tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal ja et selle direktiivi artikli 63 järgi muutub käibemaks sissenõutavaks alates teenuste osutamise hetkest. Seetõttu, võtmata arvesse nimetatud direktiivi artiklites 64 ja 65 loetletud konkreetseid olukordi, mis põhikohtuasjas kõne all ei ole, ei saa maksu sissenõutavaks ja seega maksukohustuslase jaoks mahaarvatavaks muutumise aega üldiselt kindlaks määrata, lähtudes niisuguste formaalsuste täitmisest nagu tarnija poolt teenuste osutamisega seotud kulude tema raamatupidamisarvestusse kandmine.

47 Lisaks ei mõjuta teenuseosutaja poolt teatavate raamatupidamisalaste vorminõuete võimalik täitmata jätmine teenuste saaja õigust arvata maha käibemaks, mille ta teenustega seoses tasus, kui nende teenuste kohta esitatud arvetele on märgitud kõik direktiivi 2006/112 artiklis 226 nõutud andmed (vt selle kohta 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-324/11: Tóth, punkt 32).

48 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb neljandale ja viiendale küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112, mis nõuab, eelkõige artiklis 242, et maksukohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduril selle kohaldamist kontrollida, tuleb tõlgendada nii, et direktiiviga ei ole vastuolus see, kui asjaomane liikmesriik nõuab nimetatud direktiivi artiklis 273 kehtestatud piires igalt maksukohustuslaselt, et ta järgiks selles osas kõiki rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega kooskõlas olevaid siseriiklikke raamatupidamiseeskirju, tingimusel et niisugused meetmed ei lähe kaugemale sellest, mida on vaja maksu nõuetekohase kogumise ning maksudest kõrvalehoidumise vältimise eesmärgi saavutamiseks. Selles osas ei ole direktiiviga 2006/112 vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt loetakse teenus osutatuks ajal, mil täitusid sellest saadava tulu kajastamise tingimused.

Kohtukulud

49 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (seitsmes koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et direktiiviga on vastuolus see, kui maksukohustuslane arvab maha tarnija esitatud arvetele märgitud käibemaksu, juhul kui – kuigi teenused on osutatud – ilmneb, et teenust ei osutanud tegelikult see tarnija ega selle tarnija alltöövõtja, eeskätt seetõttu, et viimastel ei ole vajalikke töötajaid, materjale ega vara, et nende teenustega seotud kulud ei ole nende raamatupidamisarvestuses dokumenteeritud ja et teatavaid dokumente tarnijana allkirjastanud isikute isikusamasus on ebaselge, juhul kui täidetud on kaks tingimust, nimelt, et nende asjaolude näol on tegemist maksudest kõrvalehoidumisega ja et kõiki maksuhalduri kindlaks tehtud objektiivseid asjaolusid arvesse võttes on tuvastatud, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et mahaarvamisoiguse aluseks olnud tehinguga seoses hoiduti maksu tasumisest, mis tuleb kindlaks teha eelotsusetaotluse esitanud kohtul.
2. Juhul kui liikmesriigi kohtul on siseriiklike õigusnormide kohaselt kohustus või õigus esitada omal algatusel siseriiklikul siduval õigusnormil põhinev väide, siis tuleb tal seda teha ka sellise liidu siduva õigusnormi puhul nagu see, mis nõuab, et liikmesriigi ametiasutused ja kohtud keelduksid mahaarvamise lubamisest, kui objektiivsete tegurite põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega. Neil kohtutel tuleb selle hindamisel, kas mahaarvamisoigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega, tõlgendada siseriiklikku õigust võimalikult suures ulatuses direktiivi 2006/112 sõnastust ja eesmärki arvestades, et saavutada selles ette nähtud tulemus, mis nõuab, et siseriiklik kohus teeks kõik, mis on tema pädevuses, võttes arvesse siseriiklikku õigust tervikuna ning kasutades siseriiklikus õiguses tunnustatud tõlgendusmeetodeid.
3. Direktiivi 2006/112, mis nõuab, eelkõige artiklis 242, et maksukohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduril selle kohaldamist kontrollida, tuleb tõlgendada nii, et direktiiviga ei ole vastuolus see, kui asjaomane liikmesriik nõuab nimetatud direktiivi artiklis 273 kehtestatud piires igalt maksukohustuslaselt, et ta järgiks selles osas kõiki rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega kooskõlas olevaid siseriiklikke raamatupidamiseeskirju, tingimusel et niisugused meetmed ei lähe kaugemale sellest, mida on vaja maksu nõuetekohase kogumise ning maksudest kõrvalehoidumise vältimise eesmärgi saavutamiseks. Selles osas ei ole direktiiviga 2006/112 vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt loetakse teenus osutatuks ajal, mil täitusid sellest saadava tulu kajastamise tingimused.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.