

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

21. november 2018(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 167, 168, 178 ja 273 – Mahaarvamisõiguse ulatus – Arvete puudumine – Kohtuekspertiisi määramine – Mahaarvamisõiguse tõendamise kohustus – Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtted

Kohtuasjas C-664/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus, Rumeenia) 10. novembri 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. detsembril 2016, menetluses

Lucrețiu Hadrian Vădan

versus

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: seitsmenda koja president T. von Danwitz neljanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (ettekandja) ja C. Vajda,

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: ametnik I. Illéssy,

arvestades kirjalikku menetlust ja 31. jaanuari 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– L. H. Vădan, esindajad: advokaadid M. Bejenaru-Dragoș, C. D. Cubleşan, C. A. Păun, T. V. Căpușan, D. Feldrihan ja D. F. Pascu,

– Rumeenia valitsus, esindajad: C. R. Canăr, O. C. Ichim, E. Gane ja C. M. Florescu,

– Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal, G. D. Balan ja L. Lozano Palacios,

olles 30. mai 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), eelkõige selle artiklite 167, 168, 178 ja 273, samuti käibemaksu neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtete tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Lucrețiu Hadrian Vădani ning Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (riigi maksuamet – vaiete lahendamise peadirektoraat, Rumeenia) ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Alba (Brașovi piirkondlik avaliku sektori rahanduse peadirektoraat, Alba maakonna rahandusosakond, Rumeenia) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab põhikohtuasja kaebaja enda tehinguteks kasutatavatelt kaupadelt ja teenustelt käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keeldumist olukorras, kus isik ei saa nende kaupade ja teenuste kohta arveid esitada.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi X jaotise „Mahaarvamine“ 1. peatükk „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ sisaldab artikleid 167–172. Artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

4 Direktiivi artikkel 168 on sõnastatud järgmiselt:

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

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

[...]“.

5 Käibemaksudirektiivi X jaotise 4. peatükk „Mahaarvamisõiguse kasutamise kord“ koosneb artiklitest 178–183. Artiklis 178 on sätestatud:

„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;

[...]“.

6 Direktiivi artiklis 179 on sätestatud:

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

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

7 Direktiivi XI jaotise „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“ 2. peatükk „Registreerimine“ koosneb artiklitest 213–216. Artikli 213 lõikes 1 on sätestatud:

„Iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb.

[...]“.

8 Käibemaksudirektiivi XI jaotise 3. peatükk käsitleb arveid ja koosneb artiklitest 217–240. Artiklis 220 on sätestatud:

„Iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, kauba 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;

[...]“.

9 Direktiivi artikkel 226 on sõnastatud järgmiselt:

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

1) arve väljastamise kuupäev;

2) järjekorranumber, mis põhineb ühel või mitmel sarjal ja annab arvele kordumatu tunnuse,

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

4) kaupade soetaja või teenuse saaja artiklis 214 nimetatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel talle kaupu tarniti või teenuseid osutati, juhul kui ta on kohustatud tasuma käibemaksu talle tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest või kui talle on tarnitud kaupu artikli 138 kohaselt;

5) maksukohustuslase ja kaupade soetaja või teenuse saaja täielik nimi ja aadress;

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

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

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

9) kohaldatav käibemaksumäär;

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

[...]“.

10 XI jaotise 4. peatükk „Arvepidamine“ koosneb artiklitest 241–249. Artiklis 242 on sätestatud:

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

11 Käibemaksudirektiivi artikkel 244 on sõnastatud järgmiselt:

„Iga maksukohustuslane tagab tema enda, kaupade soetaja või teenuse saaja või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku väljastatud arvete koopiade säilitamise ja kõikide nende arvete säilitamise, mis ta on saanud.“

12 Direktiivi artikkel 250 paikneb XI jaotise 5. peatükis, mis käsitleb deklaratsioone, ja selle lõige 1 näeb ette:

„Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.“

13 Direktiivi XI jaotise 7. peatükis paiknev 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.“

Rumeenia õigus

14 Seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003, edaspidi „maksuseadustik“), artikkel 127 näeb ette:

„(1) Maksukohustuslane on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust lõike 2 tähenduses, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

(2) Käesoleva jaotise tähenduses on majandustegevus tootja, ettevõtja või teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusala tegevus ning vabakutseline või sellega võrdsustatud tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

[...]“.

15 Seadustiku artiklis 145 on sätestatud:

„(1) Mahaarvamisõigus tekib maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

(2) Igal maksukohustuslasel on õigus arvata maha ostudega seotud maks, kui kaupa kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) maksustatavad tehingud;

[...]“.

16 Maksuseadustiku artiklis 146 on sätestatud:

„(1) Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) maksu kohta, mis kuulub tasumisele või on tasutud talle tarnitud või tarnitavatelt kaupadelt või talle osutatud või osutatavatelt teenustelt, peab tal olema arve, mis on väljastatud vastavalt artiklile 155;

[...]“.

17 Valitsuse otsuse nr 44/2004, millega kiideti heaks seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik, rakendussätted (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 112, 6.2.2004), VI jaotise punktis 46 oli 1. jaanuari 2007. aasta seisuga ette nähtud:

„Maksu mahaarvamise õigust saab tõendada ainult maksuseadustiku artikli 146 lõikes 1 ette nähtud dokumentide originaaleksemplariga või muude dokumentidega, kus on ära toodud vähemalt maksuseadustiku artikli 155 lõikes 5 ette nähtud andmed, välja arvatud punktis 78 nimetatud lihtsustatud arvete korral. Mahaarvamisõigust tõendava dokumendi originaaleksemplari kadumise, kõrvaldamise või hävimise korral palub mahaarvamisõiguse saaja tarnijalt või teenuseosutajalt arve duplikaati, millele on märgitud, et see asendab originaalarvet.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

18 Rumeenia kodanik L. H. V?dan püstitas ehitusprojekti kohaselt ühepere? ja korterelamutest koosneva elamukompleksi, milles oli 16 hoonet ja 90 korterit, mis valmisid ajavahemikul 6. juunist 2006 kuni 8. septembrini 2008. Samal ajavahemikul kuulus talle veel mitu maatükki, mille kohta tehtud haldusaktidega oli heaks kiidetud ühepereelamute ehitamine.

19 L. H. V?dan tegi 2006. aastal 29 kinnisvaratehingut ja aastatel 2007–2009 70 kinnisvaratehingut. Ajavahemikul 2008–2009 müüs ta ka ehitusmaad. Tehingute koguväärtus oli 19 234 596 Rumeenia leud (ligikaudu 4 104 163 eurot).

20 Kuna 2006. aasta juunis ületas põhikohtuasja kaebaja käive käibemaksust vabastatud käibe ülempiiri, asus maksuhaldur seisukohale, et ta on käibemaksukohustuslane ja on sellest tulenevalt kohustatud end käibemaksukohustuslasena registreerima alates 1. augustist 2006.

21 Kuna käibemaksukohustuslasena registreerimist ei toimunud ja käibedeklaratsiooni maksuametile ei esitatud, tegi Direcția Generală a Finanțelor Publice Alba (maksuameti Alba büroo, Rumeenia) maksuotsuse nr 59/28.01.2011, millega nõudis L. H. Vîdanilt ajavahemiku 1. augustist 2006 kuni 31. detsembrini 2009 eest käibemaksu tasumist summas 3 071 069 leud (ligikaudu 655 286 eurot), samuti viivist 2 476 864 leud (ligikaudu 528 498 eurot) ja rahatrahvi 460 660 leud (98 292 eurot). Sissenõude kogusumma oli 6 008 593 leud (ligikaudu 1 282 077 eurot).

22 L. H. Vîdan vaidlustas määratud summa suuruse vaidega, mida lahendanud haldusasutus rahuldab 19. augusti 2011. aasta otsusega tema nõuded osaliselt, määrates nõude kogusummaks 5 735 741 leud (1 223 858 eurot), millest 2 909 546 leud (620 821 eurot) oli käibemaks, 2 389 763 leud (509 913 eurot) viivis ja 436 432 leud (93 123 eurot) rahatrahv.

23 L. H. Vîdan esitas Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus, Rumeenia) kaebuse maksuotsuse ja 19. augusti 2011. aasta otsuse tühistamise nõudes.

24 Ta väitis, et ta ei olnud kohustatud end käibemaksukohustuslasena registreerima ega pidama mingit arvestust, kuna ta on oma ostudelt käibemaksu tasunud ega ole oma ostjatelt kunagi käibemaksu arvestanud.

25 Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus) jättis kohtuotsusega nr 42/2013 kõik põhikohtuasja kaebaja nõuded rahuldamata.

26 Înalta Curte de Casa și Justiție (Rumeenia kassatsioonikohus) tühistas selle kohtuotsuse 3. detsembri 2014. aasta kohtuotsusega põhjendusel, et Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus) oli ekslikult jätnud maksukohustuslase ilma õigusest käibemaks maha arvata, ja saatis kohtuasja talle tagasi uueks arutamiseks.

27 Înalta Curte de Casa și Justiție (kassatsioonikohus) märkis selles osas, et kuigi apellatsioonikohus tõi esile, et L. H. Vîdanil on mahaarvamisoigus, kuna ta on end oma algatusel käibemaksukohustuslasena registreerinud, leidis ta samas ekslikult, et L. H. Vîdan ei saa tugineda teatavatele dokumentidele, käesoleval juhul kahe ekspertiisi aruannetele, kuna ta ei ole esitanud seoses müüdud ehitistega ostetud kaupu ja teenuseid puudutavate dokumentide originaaleksemplare, ehkki L. H. Vîdan oli juba sellele kohtule esitatud kaebuses täpsustanud, et ta ei saa neid dokumente esitada.

28 Ühtlasi taunis ta seda, et apellatsioonikohus ei andnud hinnangut, kas mahaarvatava käibemaksusumma suurust võis kindlaks määrata muude dokumentide abil peale arve originaaleksemplaride, et „rakendada majandustehingu tegeliku toimumise põhimõtet ja vältida liigseid formaalsusi“. Ta rõhutas, et dokumendid, mis puudutavad osutatud teenuseid ja hooneid püstitanud ehitajate tehtud töid on samuti asjakohased.

29 Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus) tõi esile, et pärast apellatsioonkaebuse kohta kohtuotsuse tegemist esitas L. H. Vîdan kohtule 15. veebruari 2008. aasta kirja, mille oli saanud Camera Notarilor Publici București (Bukaresti notarite koda, Rumeenia) ja milles riigi maksuamet oli tõlgendanud maksuseadustiku sätteid nii, et need on kohaldatavad füüsilisele isikule, kes ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, kuid on alates 1. jaanuarist 2008 võõrandanud uusehitisi, nende osi või ehitusmaad. Sellega seoses väidab L. H. Vîdan, et aastatel 2006–2008 ei saanud ükski füüsiline isik end käibemaksukohustuslasena registreerida ning isegi arvete väljastamine ei olnud kohustuslik ja arvete asemel koostati kviitungeid, mis kasutatud tindi halva kvaliteedi tõttu on tänaseks muutunud loetamatuks.

30 Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus) märgib eelotsusetaotluses, et tal tuleb lahendada küsimus, kas kinnisvaraarendajal, kes pädevas maksuasutuses eelnevaid toiminguid tegemata jättis end käibemaksukohustuslasena registreerimata, kuigi ta oli selleks kohustatud, ja kes ei pidanud raamatupidamisarvestust, on õigus arvata maha käibemaksu seoses müüdud ehitiste püstitamiseks investeeritud rahaga, olukorras, kus ta ei saa esitada arveid ja muud dokumendid, mis on esitatud, on loetamatud ning mahaarvamisoiguse olemasolu ja ulatuse kindlaksmääramiseks seega ebapiisavad.

31 Ta viitab Euroopa Kohtu 9. juuli 2015. aasta otsusele Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), küsides, kas käibemaksu neutraalsuse põhimõtet rakendades saab lubada teostada mahaarvamisoigust, kui sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus nimelt arvete väljastamine füüsilistele isikutele ei olnud omal ajal kohustuslik, ei saa maksukohustuslane esitada arveid, ja kas meede, mille tagajärjel käibemaksu mahaarvamise õigust sellistel asjaoludel piiratakse, on proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus.

32 Kui neid põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et need lubavad maksukohustuslasel kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust, kuigi maksukohustuslane ei saa esitada vastavaid arveid, küsib Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus), kas on võimalik anda see õigus kaudse hinnangu alusel, käesolevas asjas kohtuekspertiisi teel, mille ta määraks, tehes eksperdile ülesandeks hinnata mahaarvatava käibemaksusumma suurust tehtud tööde mahu või maksukohustuslase palgatud tööjõu põhjal, mis olid vajalikud tema poolt müüdud hoonete ehitamiseks.

33 Kõiki neid asjaolusid arvestades otsustas Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] üldiselt ning konkreetsemalt artikleid 167, 168, 178, 179 ja 273, samuti proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et need lubavad anda maksukohustuslasele, kes vastab käibemaksu mahaarvamiseks nõutavatele sisulistele tingimustele, mahaarvamisoiguse, kui ta ei suuda sellises konkreetses olukorras, nagu on kõne all pooleliolevas kohtuasjas, arvetega tõendada sisendkäibemaksu, mille ta on maksnud kaupu soetades ja teenuseid saades?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas [käibemaksudirektiivi] ning proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et mahaarvamisoiguse ulatuse kindlaksmääramiseks võib olla lubatav ja sobiv meede selline kaudne hindamine (kohtuekspertiisi teel), mida teeb sõltumatu ekspert ehitustööde mahu/tööjõu hulga alusel, mis leitakse ekspertiisi käigus, juhul kui kauba (ehitusmaterjali) on tarninud ja teenuseid osutanud (ehitiste püstitamisega seotud töid teinud) käibemaksukohustuslased?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

34 Tuleb osundada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on Euroopa Kohus pädev tõlgendama liidu õigust seoses selle kohaldamisega uues liikmesriigis alates viimase liiduga ühinemise kuupäevast (11. mai 2017. aasta kohtumäärus Exmitiani, C-286/16, ei avaldata, EU:C:2017:368, punkt 12).

35 Seega on Euroopa Kohus põhikohtuasjas pädev eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele vastama vaid selles osas, milles need puudutavad käibemaksuga maksustatavaid tehinguid alates 1. jaanuarist 2007, mis on Rumeenia Euroopa Liiduga ühinemise kuupäev.

36 Kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi, eelkõige selle artikleid 167 ja 168, artikli 178 punkti a ja artiklit 179, samuti käibemaksu neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas võib maksukohustuslane, kes ei saa tema poolt tasutud sisendkäibemaksu summa suurust tõendada arvete või muude dokumentide esitamisega, teostada käibemaksu mahaarvamise õigust ainuüksi liikmesriigi kohtu määratud ekspertiisi käigus antud hinnangu alusel.

37 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on käibemaksu mahaarvamise õigus ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte, mida põhimõtteliselt ei tohi kitsendada ja mida rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (9. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Salomie ja Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Selle süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühtne käibemaksusüsteem kindlustab seega, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus ise on käibemaksuga maksustatav (9. juuli 2015. aasta kohtuotsus *Salomie ja Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib mahaarvamiseõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Õiguse tekkimiseks nõutavad sisulised tingimused on loetletud direktiivi artikli 168 punktis a. Seega on selle õiguse kasutamiseks vaja esiteks, et asjaomane isik oleks maksukohustuslane kõnealuse direktiivi tähenduses, ja teiseks, et kaupu või teenuseid, millele selle õiguse põhjendamiseks tuginetakse, kasutataks edaspidi oma maksustatavate tehingute tarbeks ning et eelnevalt oleks neid kaupu tarninud või teenuseid osutanud mõni teine maksukohustuslane (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Mis puudutab mahaarvamiseõiguse kasutamise vorminõudeid, siis sätestab käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a, et selleks peab maksukohustuslane omama direktiivi artikli 226 kohaselt koostatud arvet (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Euroopa Kohus on leidnud, et käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõned vorminõuded täitmata. Seega ei tohi maksuhaldur käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keelduda üksnes põhjendusel, et arve ei vasta käibemaksudirektiivi artikli 226 punktides 6 ja 7 kehtestatud nõuetele, kui tal on olemas kõik vajalikud andmed, et kontrollida, kas seda õigust puudutavad sisulised tingimused on täidetud (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, punktid 42 ja 43).

42 Arvete esitamise vorminõude range kohaldamine läheks vastuollu neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtetega, kuna selle tagajärjel oleks maksukohustuslase tehingute neutraalne maksustamine ebaproportsionaalselt takistatud.

43 Maksukohustuslasel, kes soovib käibemaksu maha arvata, tuleb aga siiski tõendada, et ta täidab selle õiguse kasutamiseks kehtestatud tingimused (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Nii on maksukohustuslane kohustatud esitama objektiivsed tõendid selle kohta, et kaubad ja

teenused on talle teiste maksukohustuslaste poolt tegelikult tarnitud ja osutatud tema enda käibemaksuga maksustatavate tehingute tarbeks ning et ta on tegelikult tasunud neilt käibemaksu.

45 Nendeks tõenditeks võivad olla eelkõige dokumendid, mis on nende tarnijate ja teenuseosutajate valduses, kellelt maksumaksja ostis kaupa või teenuseid, mille eest ta käibemaksu tasus. Liikmesriigi kohtu määratud ekspertiisi tulemusena antud hinnang võib olenevalt olukorrast neid tõendeid täiendada või suurendada nende usaldusväärsust, kuid ei saa neid asendada.

46 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotluses sisalduvatest andmetest, et kuna L. H. V?dan ei saanud esitada arveid, esitas ta muid dokumente, mis on aga loetamatud ja on eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul mahaarvamisoiguse olemasolu ja ulatuse kindlaksmääramiseks ebapiisavad.

47 Seoses kohtuekspertiisi teel tõendamisega, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on see kohus täpsustanud, et eksperdi ülesanne on hinnata mahaarvatava käibemaksusumma suurust tehtud tööde mahu või maksukohustuslase palgatud tööjõu põhjal, mis olid vajalikud tema poolt müüdud hoonete ehitamiseks. Sellega seoses on igal juhul oluline nentida, et ekspertiisiga ei saa teha kindlaks, et L. H. V?dan on maksu hoonete ehitamise eesmärgil eelnevalt tehtud tehingutelt tegelikult tasunud.

48 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi, eelkõige selle artikleid 167 ja 168, artikli 178 punkti a ja artiklit 179, samuti käibemaksu neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei või maksukohustuslane, kes ei saa tema poolt tasutud sisendkäibemaksu summa suurust tõendada arvete või muude dokumentide esitamisega, teostada käibemaksu mahaarvamise õigust ainuüksi liikmesriigi kohtu määratud ekspertiisi käigus antud hinnangu alusel.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, eelkõige selle artikleid 167 ja 168, artikli 178 punkti a ja artiklit 179, samuti käibemaksu neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei või maksukohustuslane, kes ei saa tema poolt tasutud sisendkäibemaksu summa suurust tõendada arvete või muude dokumentide esitamisega, teostada käibemaksu mahaarvamise õigust ainuüksi liikmesriigi kohtu määratud ekspertiisi käigus antud hinnangu alusel.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.