

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

4. oktoober 2012(*)

Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Mahaarvamisõigus – Korrigeerimine – Kaupade vargus

Kohtuasjas C-550/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad – Varna (Bulgaaria) 24. oktoobri 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. novembril 2011, menetluses

PIGI – Pavleta Dimova ET

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja esimees J. Malenovský, kohtunikud R. Silva de Lapuerta (ettekandja) ja E. Juhász,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: S. Zlateva,
- Bulgaaria valitsus, esindajad: T. Ivanov ja Y. Atanasov,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios 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; edaspidi „direktiiv”), artiklit 185.

2 Taotlus on esitatud ET PIGI – Pavleta Dimova ET (edaspidi „PIGI”) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata

agentsia za prihodite (riigi maksuameti „Vaiete ja täitmise korraldamise” Varna osakonna juhataja, edaspidi „maksuhaldur”) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi artikli 1 lõike 2 teises lõigus on sätestatud:

„Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.”

4 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;

[...]”

5 Direktiivi artikkel 184 näeb ette, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.

6 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.”

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

Bulgaaria õigus

8 Bulgaaria Vabariik võttis direktiivi üle käibemaksuseadusega (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006, edaspidi „ZDDS”), mis jõustus 1. jaanuaril 2007.

9 Käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korrigeerimist reguleerib eelkõige ZDDS artikkel 79, mis sätestab:

„[...]”

3. Iga maksukohustuslane, kes arvab täielikult või osaliselt maha käibemaksu tema poolt toodetud, ostetud, omandatud või imporditud kaupade eest, arvutab ja tasub maksusumma, mis vastab mahaarvatud käibemaksu summale, kui kaup hävitati, tuvastati puudujääk või kaup kõrvaldati praagina või muudeti selle kasutuseesmärgi ja uus eesmärk ei võimalda enam käibemaksu maha arvata.

4. Korrigeerimine [...] ja sellekohane protokoll tuleb teha maksustamisperioodil, mil ilmnesid korrigeerimist tingivad asjaolud [...].

[...]

6. [...] maksukohustuslane on kohustatud tasuma maksu kaupadelt või teenustelt, mis on kapitalikaubad ettevõtte tulumaksu seaduse mõttes [...]”

10 Korrigeerimise piirangud on sätestatud ZDDS artiklis 80 järgmiselt:

„[...]

2. Artikli 79 lõike 3 kohast korrigeerimist ei kohaldata järgmistel juhtudel:

1. hävimise, puudujäägi või praagi korral, mille on põhjustanud vääramatute jõud, ja ka aktsiisi ja maksulao seaduse kohaselt haldusjärelevalve all olevate aktsiisiga maksustatavate kaupade hävimise korral;

2. hävimise, puudujäägi või praagi korral, mille on põhjustanud avariid või õnnetused, mille kohta isik saab tõendada, et need ei tekkinud tema süül;

[...]

4. tehnoloogiline praak lubatud normides, mis on kindlaks määratud vastava toodangu või tegevuse tehnilise dokumentatsiooniga;

5. praak aegumistähtaja lõppemise tõttu, mis määratakse õigusakti nõuetega;

6. kapitalikaupade mahakandmine raamatupidamise seaduse tähenduses, kui nende bilansiline väärtus ei ületa 10% soetamiskuludest.

[...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 PIGI – mis on Bulgaaria õiguse alusel asutatud ühe osanikuga äriühing ja mida esindab Pavleta Dimova – põhitegevus on põllumajandussaaduste tootmine, ostmine ja müümine, alkohoolsete ja mittealkohoolsete jookide tootmine ja turustamine ning toiduainete kaubandus.

12 Pärast seda, kui riigi maksuameti Varna linna maksukeskuse tulude talitus kontrollis ajavahemikku 1. august 2005–30. september 2010, tegi ta 2010. aasta oktoobris korralduse parandada 2007. aasta jaanuari eest tasumisele kuuluvat käibemaksusummat. Selle kinnitamiseks väljastas maksuhaldur 14. jaanuaril 2011 maksu ümberarvutamise teate, mille kohaselt tuli PIGI-l tasuda mainitud kuu eest 1283,43 Bulgaaria leevi tasumisele kuuluvat käibemaksu ja 656,04 leevi viivitusintressi.

13 Põhikohtuasja kaebaja teatas sellega seoses nimetatud talitusele, et selle kauba (pakendatud tooted ja sigaretid) puudujäägi, mille kohta kõnealune ümberarvutus tehti, on

põhjustanud 3. jaanuaril 2007 äriühingu ruumides toime pandud vargus. PIGI raamatupidamisdokumentide järgi oli varastatud kauba väärtus 6417,16 leevi.

14 Varguse asjaolude väljaselgitamiseks algatati Dobrichi linna politseis tuvastamata isikute suhtes kohtueelne menetlus. Dobrichi linna prokuröri 26. märtsi 2007. aasta korraldusega uurimine peatati, kuna rikkumise toimepanija isikut ei olnud võimalik tuvastada. Menetlusedokumentid kõnealuse teo kohta edastati uurimist juhtivale politseinikule teo toimepanija otsingute jätkamiseks.

15 Riigi maksuameti Varna linna maksukeskuse tulude talitus leidis siiski, et ZDDS artikli 79 lõike 3 kohaselt tuli PIGI-I perioodil, mil kaup varastati, käibemaksu tasuda sellises summas, mille ta oli sisendkäibemaksuna maha arvanud. Ta tõi välja ZDDS artiklis 80 esitatud tingimused, mille kohaselt ei ole maksukohustuslane kohustatud korrigeerima maksu summat, mille ta on puuduolevalt kaubalt sisendkäibemaksuna maha arvanud. Nende tingimuste hulgas on ka vääramatute jõud. Maksuhaldur leidis seejärel, et antud juhul oli korrigeerimiseks siiski põhjust, kuna põhikohtuasja kaebaja oleks pidanud käibemaksu tasuma maha arvatud sisendkäibemaksule vastavas summas puuduoleva kauba omandamise ajal.

16 PIGI esitas seepeale maksuhaldurile vaide, väites, et kuna kaupade puudujääk tulenes vargusest, tuleb lähtuda sellest, et puudujäägi põhjustas vääramatute jõud, mida ettevõtja ei saanud ette näha. Seetõttu ei ole mahaarvamist vaja korrigeerida.

17 Maksuhaldur jättis 22. märtsi 2011. aasta otsusega nimetatud vaide rahuldamata, leides, et sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine ei ole kauba varguse korral välistatud.

18 PIGI kaebas rahuldamata jätmise otsuse edasi eelotsusetaotluse esitanud kohtusse. Põhikohtuasja kaebaja leiab eelkõige, et kuna kauba puudujääk tekkis varguse tõttu, ei oleks maksuhaldur pidanud kohaldama mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimist käsitlevaid sätteid. PIGI rõhutas, et tegemist oli vääramatute jõuga, mida ei saanud ei ette näha ega vältida.

19 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Varna menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Millistel juhtudel tuleb lähtuda sellest, et tegemist on vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud vargusega [direktiivi] artikli 185 lõike 2 tähenduses, ja kas seejuures on nõutav, et [varguse] toime pannud isik on tuvastatud ja tema suhtes on juba tehtud jõustunud kohtuotsus?

2. Olenevalt esimesele küsimusele antavast vastusest: kas [direktiivi] artikli 185 lõikes 2 sisalduv mõiste „vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud vargus” hõlmab sellist juhtumit nagu põhikohtuasjas, milles on algatatud seoses vargusega kohtueelne menetlus tuvastamata isikute suhtes, kusjuures pädev maksuasutus ei eita seda asjaolu ning on sellele tuginedes leidnud, et tegemist on [varastatud kauba] puudujäägiga?

3. Kas [direktiivi] artikli 185 lõikega 2 on kooskõlas sellised siseriiklikud õigusnormid nagu Bulgaaria käibemaksuseaduse artikli 79 lõige 3 ja artikli 80 lõige 2, arvestades põhikohtuasjas kõnealust maksustamistava, mille kohaselt tuleb sellise kauba, mis hiljem varastati, soetamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatavat summat tingimata korrigeerida, kui lähtuda sellest, et riik on jätnud kasutamata talle antud võimaluse näha sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine varguse korral sõnaselgelt ette?”

Eelotsuse küsimused

20 Nende küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas direktiivi artikli 185 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised

siseriiklikud maksuõiguse normid, mis on sätestatud ZDDS artiklites 79 ja 80, mille kohaselt on käibemaksuga maksustatava kauba puudumise tuvastamisel nõutav sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine sellise kauba ostmise hetkel, juhul kui maksukohustuslase kaup varastati ja teo toimepanijat ei ole tuvastatud.

21 Nimetatud küsimustele vastamiseks tuleb kõigepealt meenutada, et direktiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt 22. märtsi 2012. aasta otsus kohtuasjas C-153/11: Klub, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Lisaks sellele tuleneb direktiivi artiklist 168, et kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb asja omandamise hetkel, kasutab seda asja oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata asja eest tasumisele kuuluv või juba tasutud käibemaks. Selline mahaarvamisoigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal, milleks on kaubatarne teostamise hetk (vt eespool viidatud kohtuotsus Klub, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Sellest tuleneb, et sisendkäibemaksu mahaarvamise määrav kriteerium on see, kuidas kaupa ja teenuseid kasutatakse või kavatsetakse kasutada. Kaupade või teenuste tegelik või kavatsetav kasutamine määrab kindlaks esialgse mahaarvamise ulatuse, millele käibemaksukohustuslasel on õigus ning võimaliku korrigeerimise ulatuse, mis peavad toimuma direktiivi artiklites 185–187 sätestatud tingimustel (vt 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-63/04: Centralan Property, EKL 2005, lk I-11087, punkt 54 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Direktiivi nimetatud artiklites ette nähtud korrigeerimise mehhanism on nimelt selle direktiiviga kehtestatud käibemaksu mahaarvamise korra oluline osa.

25 Siinkohal tuleb märkida, et direktiiviga korrigeerimise valdkonnas ette nähtud reeglite eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem teostatud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamise õiguse ainult selles osas, milles nad on seotud maksustatavate tehingutega. Nimetatud reeglitega on selle direktiivi eesmärk ka tiheda ja otsese sideme loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning maksustatavate tehingutega seotud asjaomaste kaupade ja teenuste kasutamise vahel (vt eespool viidatud kohtuotsus Centralan Property, punkt 57).

26 Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohustuse kohta on direktiivi artikli 185 lõige 1 kehtestanud põhimõtte, mille kohaselt mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid.

27 Tuleb märkida, et kui maksukohustuslane ei saa varastatud kaupa enam oma maksustatavate tehingutega seoses kasutada, tähendab vargus sellist muutust ja toob põhimõtteliselt kaasa sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise.

28 Erandina direktiivi artikli 185 lõikes 1 väljendatud põhimõttest näeb selle artikli lõige 2 esimeses lõigus ette, et korrigeerimist ei tehta muu hulgas „nõuetekohaselt tõendatud varguse” korral. Viimati nimetatud sätte teise lõigu kohaselt on see erand valikuline.

29 Sellest tuleneb, et liikmesriikidel on sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise sätestamine põhjendatud kõikidel juhtudel, mil varastatud on käibemaksu mahaarvamise õigust andev kaup ja seda sõltumata asjaolust, kas varguse üksikasjad on täielikult välja selgitatud või

mitte.

30 Kuna Bulgaaria Vabariik kasutas direktiivi artikli 185 lõike 2 teises lõigus antud võimalust, ei olnud põhikohtuasjas pädev maksuhaldur kohustatud kindlaks tegema, kas kõnealune vargus, mille toimepanijat ei ole tuvastatud ega süüdi mõistetud, oli „nõuetekohaselt tõendatud”. Eelnevalt vaadeldud sätte kohaselt näevad siseriiklikud maksuõigusnormid varguse korral ette sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise, sõltumata sellest, millised on sellele teole omased konkreetsed tunnused.

31 Euroopa Kohtule saadetud kirjalikes märkustes juhiti tähelepanu asjaolule, et põhikohtuasjas kõnealuste siseriiklike maksuõigusnormide sõnastus ei viita sõnaselgelt mõistele „vargus”, neis on sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise alusena välja toodud „puudujäägi tuvastamine”.

32 Sellega seoses tuleb märkida, et kui liikmesriigid kasutavad direktiivi artikli 185 lõike 2 teises lõigus sätestatud valikuõigust, on neil lubatud tarvitada oma siseriiklikes maksuõigusnormides mõisteid, mis ei ole identsed mõistetega, mida on kasutatud direktiivi volitusnormis, niivõrd kui need peegeldavad viimasega taotletavat eesmärki.

33 Euroopa Kohus on selle kohta täpsustanud, et liikmesriikidel on selle direktiiviga antud valikuõiguse teostamisel võimalus valida normitehnika, mis tundub neile kõige sobivam. Nad võivad muu hulgas piirduda siseriiklikus õigusaktis direktiivi sõnastuse kordamise või sama tähendusega väljendi kasutamisega (vt selle kohta 4. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-102/08: SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, EKL 2009, lk I-4629, punkt 56).

34 Kuna mõiste „vargus” kuulub üldjuhul karistusõiguse valdkonda, on liikmesriikidel lubatud kasutada sõnastust, mis tundub neile sobivam maksualastes normatiivaktides, mille eesmärk on kohaldada käibemaksu korrigeerimise valdkonnas liidu õiguse sätet.

35 Seega, kuna vargus toob kaasa asjaomase kauba „puudujäägi”, mistõttu ei saa seda enam kasutada oma maksustatavate tehingute tarbeks, tuleb siseriiklike maksuõigusnorme ja nende kohaldamist pädeva asutuse poolt vaadelda kui direktiivi artikli 185 lõike 2 teise lõigu sobivat rakendamist.

36 Euroopa Kohtule esitatud kirjalikest märkustest nähtub, et sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimist ei tehta ka muude põhikohtuasjas kõnealuste maksuõiguse sätete kohaselt, eriti „vääramatust jõust” tingitud kauba „puudujäägi” korral. Niisiis piisab sellest, kui märkida, et võttes arvesse põhikohtuasjas eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastatud faktilisi asjaolusid, ei ole antud juhul tegemist sellise olukorraga.

37 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi artikli 185 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud maksuõigusnormid, mis on sätestatud ZDDS artiklites 79 ja 80 ja mille kohaselt on nõutav käibemaksuga maksustatavate kaupade puudujäägi korral nende kaupade ostmisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine juhul, kui need kaubad on maksukohustuslaselt varastatud ja teo toimepanijat ei ole tuvastatud.

Kohtukulud

38 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 (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 185 lõiget 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud maksuõigusnormid, mis on sätestatud käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) artiklites 79 ja 80 ja mille kohaselt on nõutav käibemaksuga maksustatavate kaupade puudujäägi korral nende kaupade ostmisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine juhul, kui need kaubad on maksukohustuslaselt varastatud ja teo toimepanijat ei ole tuvastatud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.