

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

5. oktoober 2016(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 2 lõike 1 punkt a – Artikli 9 lõige 1 – Artikli 14 lõige 1 – Artiklid 73, 80 ja 273 – Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtted – Maksupettus – Eeskirjade eiramine raamatupidamises – Tarnete ja müügitulu varjamine – Maksustatava väärtuse kindlaksmääramine

Kohtuasjas C?576/15

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus, Bulgaaria) 28. oktoobri 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. novembril 2015, menetluses

??ya ??rinoa ET

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president C. Toader, kohtunikud A. Rosas ja E. Jaraši?nas (ettekandja),

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: A. Manov,
- Bulgaaria valitsus, esindajad: D. Drambozova ja E. Petranova,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja S. Petrova,

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

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“), artikli 2 lõike 1 punkti a, artikli 9 lõike 1, artikli 14 lõike 1 ning artiklite 73, 80 ja 273 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Maya Marinova ET (edaspidi „MM“) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse „vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste“ Veliko Tarnovo osakonna juhataja; edaspidi „direktor“) vahelises kohtuvaidluses seoses maksuotsusega, millega määrati täiendav käibemaks ja viivitusintress.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi põhjendus 59 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriikidel peab olema võimalus teatud piirides ja tingimustel alustada või jätkata käesolevast direktiivist erandeid tegevate erimeetmete kohaldamist, et lihtsustada maksude sissenõudmist ja vältida mõningaid maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise vorme.“

4 Direktiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarne tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustulase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]“.

5 Direktiivi artikli 9 lõige 1 kohaselt:

„Maksukohustulane“ 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 põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

6 Direktiivi artikli 14 lõikes 1 on ette nähtud:

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

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 73 on sõnastatud järgmiselt:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

8 Selle direktiivi artikli 80 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid võivad maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks võtta meetmeid selleks, et juhul, kui kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse kellelegi, kellega on olemas liikmesriigi määratluse kohased perekondlikud või muud tihedad isiklikud sidemed, juhtimisalastest, omandi-, liikmelisus-, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed, oleks maksustatavaks väärtuseks turuväärtus [käesolevas sättes nimetatud juhtudel].“

9 Kõnealuse direktiivi artikkel 242 näeb ette, et „[m]aksukohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist maksuhalduri poolt kontrollida“.

10 Sama direktiivi artikli 244 kohaselt „[tagab i]ga maksukohustuslane [...] 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.“

11 Käibemaksudirektiivi artikli 250 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.“

12 Direktiivi artikli 273 esimene lõik 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.“

Bulgaaria õigus

13 Põhikohtuasjas kohaldatava käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006, edaspidi „ZDDS“) artikli 3 lõige 1 näeb ette, et maksukohustuslane on iga isik, kes teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

14 ZDDS artikli 6 lõige 1 sätestab, et „kaubatarne“ selle seaduse tähenduses on kauba omandiõiguse või mõne muu asjaõiguse üleandmine.

15 ZDDS artikli 25 lõike 1 kohaselt tekib „maksustatav teokoosseis“ selle seaduse tähenduses siis, kui maksukohustuslane selle seaduse tähenduses tarnib kaupu või osutab teenuseid, soetab kaupu ühendusesiseselt või impordib neid ZDDS artikli 16 tähenduses.

16 ZDDS artikli 26 lõike 1 kohaselt on maksustatavaks väärtuseks selle seaduse tähenduses summa, millele kohaldatakse käibemaksu või mitte, sõltuvalt sellest, kas tarne kuulub maksustamisele või on see maksust vabastatud. Selle artikli lõige 2 sätestab, et maksustatav väärtus määratakse kindlaks pärast ZDDSi kohaselt tasumisele kuuluva maksu mahaarvamist Bulgaaria leevides (BGN) või sentides väljendatud mis tahes tasu põhjal, mille soetaja või tarne eest tasuv kolmas isik tarnijale maksis või maksma peab. Tasuna tarne eest ei käsitata intressi või leppetrahvi, millel on hüvitise laad.

17 Vastavalt ZDDS artikli 96 lõikele 1 on maksukohustuslane, kelle maksustatav käive jooksvale kuule eelneval 12 järjestikusel kuul on 50 000 leevi (ligikaudu 25 000 eurot) või rohkem, kohustatud 14 päeva jooksul pärast selle majandusaasta lõppu, mille jooksul nimetatud käive tekkis, esitama selle seaduse kohase registreerimistaotluse.

18 ZDDS artikli 102 lõike 3 punkt 1 kuni 1. jaanuarini 2012 kehtinud redaktsioonis sätestas, et isiku puhul, kes oli kohustatud registreerimistaotluse esitama, kuid ei teinud seda ettenähtud tähtajaks, võetakse maksuvõla kindlaksmääramisel arvesse, et maks kuulub tasumisele maksustatavate kaubatarnete ja ühendusesiseste soetamiste eest, mida ta tegi ajavahemikus

alates registreerimistaotluse esitamiseks ettenähtud tähtaja lõppemisest kuni tegeliku registreerimiseni maksuametis.

19 Maksu- ja sotsiaalkindlustusasjade menetlusseadustiku (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks, edaspidi „DOPK“) artikli 122 lõike 1 alusel võib maksuhaldur kohaldada asjakohases seaduses sätestatud maksumäära maksustatava väärtuse suhtes, mille ta määras kindlaks vastavalt selle artikli lõikele 2, eelkõige siis, kui tõendid kinnitavad varjatud kaupade või tulu olemasolu, kui puudub raamatupidamisseadusele (zakon za schetovodstvo) vastav raamatupidamisarvestus, kui raamatupidamisarvestust ei ole esitatud või kui esitatud raamatupidamisarvestus ei võimalda maksustatavat väärtust kindlaks määrata, ning samuti, kui maksustatava väärtuse kindlaksmääramiseks või maksmisele kuuluvate sotsiaalkindlustusmaksete arvutamiseks vajalikud dokumendid on õigusvastaselt hävitatud.

20 DOPK artikli 122 lõike 2 punktides 1, 4, 6, 8 ja 16 on sätestatud, et makshaldur võtab maksustatava väärtuse kindlaksmääramisel arvesse kõiki järgmisi eraldiseisvaid asjaolusid: tegelikult ellu viidud tegevuse liik ja laad; ametlikud dokumendid ja usaldusväärseid andmeid sisaldavad dokumendid; tegevuse elluviimise koha äriiline tähtsus; brutotulu (käive) ja muud tõendavad andmed, mille alusel saab maksustatavat väärtust kindlaks määrata.

21 DOPK artikli 124 lõige 2 sätestab, et pärast DOPK artikli 122 alusel teostatud revisjoni vastu võetud maksuotsuse peale esitatud vaide menetlemisel lähtutakse eeldusest, et kõnealuses otsuses sisalduvad faktilised tuvastused on täpsed, kuni ei ole tõendatud vastupidist, kui on tuvastatud, et DOPK artikli 122 lõikes 1 sätestatud tingimused on täidetud.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

22 MM on ainuomandis olev ettevõtte, mida peab Bulgaaria kodanik Maya Vasileva Marinova, kes on registreeritud füüsilisest isikust ettevõtjana Bulgaaria õiguse tähenduses. Ettevõtja tegeleb toidukaupade ja mittetoidukaupade jaemüügiga lõpptarbijatele poes, mis asub Troyani maakonnas (Bulgaaria).

23 MMi suhtes viidi läbi maksurevisjon, mille tulemusena tegi riigi maksuameti (Natsionalnata agentsia po prihodite, edaspidi „Bulgaaria maksuhaldur“) piirkondlik osakond 5. juunil 2014 maksuotsuse, millega määrati täiendav käibemaks summas 30 545,73 leevi (ligikaudu 15 618 eurot), millele lisandus viivitusintress summas 16 442,85 leevi (ligikaudu 8407 eurot).

24 Kontrollides revisjoni käigus MMi äripartnereid, kes olid registreerunud käibemaksukohustuslaseks, tuvastas Bulgaaria maksuhaldur, et mitu neist olid esitanud MMile arveid tubaka- ja toidukaupade eest, mis talle oli tarnitud. Need arved olid kajastatud nende väljastajate raamatupidamises, kuid mitte MMi omas, kes ei olnud kõnealustel arvetel märgitud käibemaksu maha arvanud.

25 Bulgaaria maksuhaldur järeldas, et MM oli kõnealuse kauba tegelikult kätte saanud, ja eeldas, võttes arvesse selle kauba puudumist ettevõtja laos ja selle laadi, et MM oli kauba majandusaastatel, mil asjaomased arved olid väljastatud, tuvastamata kolmandatele isikutele maha müünud. Tuvastanud, et MM ei olnud kajastanud raamatupidamises tarnijatepoolseid kaubatarneid ega selle kauba hilisemat müüki, järeldas Bulgaaria maksuhaldur, et ettevõtja oli varjanud nii neid kaubatarneid kui ka asjaomase kauba edasimüügist tekkinud tulu.

26 Lisaks sellele tuvastas Bulgaaria maksuhaldur, et 1. maist 2008 kuni 26. aprillini 2010 ei olnud MM registreeritud käibemaksukohustuslaste registris, kuna tema deklareeritud käive ei ületanud siseriiklike õigusnormidega kehtestatud künnist 50 000 leevi (ligikaudu 25 000 eurot), alates millest on selline registreerimine kohustuslik. Ometi leidis maksuhaldur, tuginedes samuti

selle ettevõtja tarnijate väljastatud arvetele, et 1. maist 2007 kuni 30. aprillini 2008 oli MMi tegelik käive kõnealusest künnisest suurem ja et seetõttu oli ta kohustatud taotlema enda kandmist käibemaksukohustuslaste registrisse alates 1. maist 2008, samas kui ta tegi seda alles 26. aprillil 2010.

27 Seega arvutas Bulgaaria maksuhaldur käibemaksu ümber ja võttis põhikohtuasjas vastu täiendava käibemaksu tasumise otsuse. Ta määras kindlaks MMi äripartnerite väljastatud arvetel märgitud kauba eeldatava jaemüügi maksustatava väärtuse ning samuti MMi müügi maksustatava väärtuse ajavahemikul 1. maist 2008 kuni 26. aprillini 2010. Kõnealuse maksustatava väärtuse kindlaksmääramiseks kohaldas maksuhaldur siseriiklike õigusnormide alusel neil arvetel märgitud kaubatarnetele juurdehindlust vastavalt hinnale, millega MM tavaliselt sellist kaupa müüs.

28 MM esitas selle maksuotsuse peale vaide direktorile. Kuna vaie jäeti 15. augusti 2014. aasta otsusega rahuldamata, esitas ta kaebuse Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus, Bulgaaria).

29 MM väidab, et põhikohtuasjas maksustatava väärtuse kindlaksmääramine „analoogia alusel“, nagu on ette nähtud siseriiklikus õiguses kehtestatud menetluses, on põhjendamatult. Ta väidab selle kohta, et asjaolu, et kaubatarnete arved on kajastatud tarnijate raamatupidamises, ei tähenda, et arvetel märgitud kaup talle ka tegelikult üle anti, ja et ta on neid tarneid varjanud. Nimelt ei ole tõendatud, et MM on kõnealuse kauba kätte saanud ja selle hiljem edasi müünud.

30 Direktori hinnangul saab siseriiklike õigusnormide kohaselt maksukohustuslase nõuetekohase raamatupidamisarvestuse puudumisel eeldada raamatupidamisarvestuses kajastamata jäetud kauba hilisemat tarnimist kolmandatele isikutele ja selle tarnega tulu saamise eesmärki ning samuti määrata kindlaks maksustatava teoskoosseisu tekkimise kuupäeva ja maksustatava väärtuse.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab tõendatuks seda, et MM, tegutsedes maksukohustuslasena käibemaksudirektiivi tähenduses ja iseseisva majandustegevuse raames, sai tarnijate väljastatud arvetele märgitud kauba tegelikult kätte majandusaastatel, mille jooksul arved väljastati, ja et tal olid need arved olemas, kuid ta ei kajastanud neid raamatupidamisarvestuses ega esitanud neid revisjoni käigus Bulgaaria maksuhaldurile.

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab samas, et kauba kättesaamine ja MMi raamatupidamise nõuetele mittevastavus ei tähenda muude objektiivsete tõendite puudumisel tingimata seda, et MM selle kauba hiljem edasi müüs. Märkides, et DOPK sätteid ei nõua varjatud tulu olemasolu tõendamist seoses kõikide hilisemate eeldatavate tarnetega ja et asjaomaste õigusnormide alusel arvutatud maksustatav väärtus ei peegelda tingimata tasu, mida maksukohustuslane tegelikult sai, tõdeb see kohus, et DOPK artikli 122 lõige 2 näeb kaubatarnete maksustatava väärtuse kindlaksmääramiseks ette teistsugused eeskirjad kui need, mis on ette nähtud asjaomase direktiivi artiklites 73–80.

33 Seega kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas põhikohtuasjas käsitletavad siseriiklikud õigusnormid on liikmesriikide menetlusautonoomiat arvestades kooskõlas neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega ning sama direktiivi artikli 9 lõikega 1, artikli 14 lõikega 1 ning artiklitega 73, 80 ja 273.

34 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Veliko Tarnovo (Veliko Tarnovo halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 273, artikli 2 lõike 1 punkti a, artikli 9 lõiget 1 ja artikli 14 lõiget 1 tuleb neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid arvestades tõlgendada

koosmõjus nii, et liikmesriigil on õigus käsitada maksukohustuslasele maksustatavate tarnete alusel üle antud kaupade tegelikku puudumist nende kaupade tasu eest ja maksustatava edasitarnimisena sama isiku poolt ilma nende saajat tuvastamata, kui sellega hoitakse ära käibemaksu maksmisest kõrvalehoidumine?

2. Kas esimeses küsimuses nimetatud sätteid tuleb neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid arvestades tõlgendada nii, et liikmesriigil on õigus käsitada maksukohustuslase poolt saadud tarnete kohta käivate ja maksustamisel oluliste dokumentide kirjendamata jätmist eelnimetatud viisil, kui see teenib sama eesmärki?

3. Kas [käibemaksudirektiivi] artikleid 273, 73 ja 80 tuleb võrdse kohtlemise ja proportsionaalsuse põhimõtteid arvestades tõlgendada koosmõjus nii, et liikmesriikidel on õigus siseriiklike õigusnormide alusel, mis ei ole liidu õigusest üle võetud, määrata maksukohustuslase kaubatarnete maksustatav väärtus kindlaks, kaldudes kõrvale käibemaksudirektiivi artiklis 73 sätestatud üldisest regulatsioonist ning selle direktiivi artiklis 80 selgelt kehtestatud erandsätetest, kui ühelt poolt hoitakse sellega ära käibemaksu maksmisest kõrvalehoidumine ja teiselt poolt määratletakse sellega võimalikult usaldusväärselt asjaomaste tehingute maksustatav väärtus?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

35 Kõigepealt tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikkel 80, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus ühes oma küsimuses viitab, ei ole käesoleval juhul asjakohane, kuna see artikkel käsitleb maksustatava väärtuse kindlaksmääramist seotud poolte vaheliste tehingute puhul, mis on põhikohtuasja tehingutest erinevad.

36 Seetõttu tuleb võtta seisukoht, et oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a, artikli 9 lõiget 1, artikli 14 lõiget 1 ning artikleid 73 ja 273 ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, mille kohaselt juhul, kui maksukohustuslase laos puudub kaup, mis talle on tarnitud, ja kui tema raamatupidamises ei ole kajastatud nende tarnetega seotud ja maksustamise mõttes vajalikke dokumente, võib maksuhaldur eeldada, et maksukohustuslane müüs selle kauba hiljem kolmandatele isikutele, ja määrata kõnealuse kauba müügi maksustatava väärtuse kindlaks talle teada olevate faktiliste asjaolude põhjal, kohaldades selles direktiivis mitte ette nähtud eeskirju.

37 Eelotsusetaotlusest nähtub, et eelotsusetaotluse esitanud kohus peab tõendatuks seda, et MM sai tema tarnijate väljastatud arvetel märgitud kauba tegelikult kätte, et tal olid need arved olemas, kuid ta ei kajastanud neid raamatupidamisarvestuses ega esitanud Bulgaaria maksuhaldurile, et asjaomane kaup ei olnud maksurevisjoni ajal enam selle ettevõtja laos ja et ta ei kajastanud oma raamatupidamisarvestuses ka selle kaubaga tehtud hilisemaid võimalikke tehinguid.

38 Neid asjaolusid arvestades tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikkel 242 paneb käibemaksukohustuslasele kohustuse pidada korralikku raamatupidamisarvestust, et artikkel 244 kohustab teda säilitama kõik arved ja et artikli 250 lõike 1 kohaselt peab maksukohustuslane esitama deklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud käibemaksu arvutamiseks vajalik teave.

39 Sellise raamatupidamisarvestuse puudumine, mis võimaldaks käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist maksuhalduri poolt kontrollida, ning väljastatud ja vastu võetud arvete kajastamata jätmine võib takistada maksu täpset sissenõudmist ja seega kahjustada ühise käibemaksusüsteemi tõrgeteta toimimist. Seega ei takista liidu õigus liikmesriikidel pidada selliseid

rikkumisi maksudest kõrvalehoidumiseks (vt selle kohta kohtuotsused, 7.12.2010, R, C?285/09, EU:C:2010:742, punktid 48 ja 49, ning 28.7.2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 56).

40 Käibemaksudirektiivi artikli 273 esimene lõik lubab liikmesriikidel 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.

41 Euroopa Kohus on täpsustanud, et sellest sättest ning direktiivi artiklist 2 ja artikli 250 lõikest 1 ning samuti ELL artikli 4 lõikest 3 tuleneb, et iga liikmesriik on kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu (kohtuotsus, 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Sellega seoses tuleb rõhutada, et maksukohustuslase petturlik käitumine, nagu näiteks tarnete ja müügitulu varjamine, ei saa takistada käibemaksu kogumist. Nimelt, nii direktiivi artiklit 273 kui ka käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis viidatud kohtupraktikat arvestades tuleb liikmesriigi pädevatel institutsioonidel taastada olukord sellisena, mis oleks esinenud siis, kui maksudest kõrvalehoidumist ei oleks aset leidnud.

43 Lisaks sellele on Euroopa Kohus otsustanud, et väljaspool käibemaksudirektiivi artiklis 273 sätestatud piire ei ole selles sättes täpsustatud tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha, ja et seega annab see säte neile kaalutlusruumi meetmete osas, millega soovitakse käesoleva kohtuotsuse punktis 41 meenutatud eesmärgi saavutada (vt selle kohta kohtuotsused, 26.1.2012, Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, punkt 23, ja 26.3.2015, Macikowski, C?499/13, EU:C:2015:201, punkt 36).

44 Meetmed, mida liikmesriigid maksu täpse kogumise ja maksudest kõrvalehoidumise vältimise tagamiseks võivad kõnealuse artikli 273 kohaselt võtta, ei tohi aga minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt kohtuotsus, 26.3.2015, Macikowski, C?499/13, EU:C:2015:201, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Käesoleval juhul tuleneb direktori ja Bulgaaria valitsuse seisukohtadest, mida peab eelotsusetaotluse esitanud kohus veel kontrollima, et DOPK artikkel 122 kujutab endast maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemise meedet, mille eesmärk on tarnete või müügitulu varjamise ja maksuhaldurile siseriiklike õigusnormidega kooskõlas oleva raamatupidamisarvestuse esitamata jätmise korral tuvastada maksuvõlad ja määrata kindlaks maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasule kõige lähemal asuv maksustatav väärtus maksuhalduri valduses oleva teabe alusel, nagu näiteks tegelikult ellu viidud tegevuse liik ja laad, usaldusväärseid andmeid sisaldavad dokumendid, tegevuse elluviimise koha äriline tähtsus, asjaomased tooted ja bruto müügitulu ning muud sel eesmärgil olulised tõendid.

46 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on hinnata põhikohtuasjas kõne all olevate siseriiklike meetmete kooskõla käesoleva kohtuotsuse punktis 44 märgitud nõuetega, võttes arvesse kõiki põhikohtuasja asjaolusid. Samas võib Euroopa Kohus anda talle tarvilikke juhiseid, et arutamisel olev kohtuvaidlus lahendada (vt selle kohta kohtuotsus, 28.7.2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Esmalt, mis puudutab esimest neist nõuetest, mis tuleneb proportsionaalsuse põhimõttest, siis tuleb märkida, et Euroopa Kohtule esitatud toimikust ei nähtu, et põhikohtuasjas käsitletavat meetmed läheksid kaugemale sellest, mis on seatud eesmärkide saavutamiseks vajalik.

48 Nimelt ilmneb, et põhikohtuasjas käsitletavate siseriiklike õigusnormide eesmärk on määrata kindlaks maksustatav väärtus, mis on kõige lähemal maksukohustuslase poolt tegelikult saadud tasule olukorras, kus ei ole võimalik koguda objektiivseid andmeid maksustatavate tehingute kuupäevade, nende adressaatide ja maksukohustuslase maksustatava müügitulu kohta, kuna viimati mainitu on tegutsenud petturlikult ja eelkõige, kuna ta on rikkunud kohustust pidada korralikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldaks pädevatel siseriiklikel institutsioonidel taastada olukord nende valduses olevate andmete põhjal, võttes arvesse kõiki üksikuid asjaolusid.

49 Teiseks, mis puudutab neutraalsuse põhimõtet, mis on liidu seadusandja arusaam võrdse kohtlemise üldpõhimõttest käibemaksu valdkonnas (vt kohtuotsused, 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C?174/08, EU:C:2009:669, punkt 41, ja 5.3.2015, komisjon vs. Luksemburg, C?502/13, EU:C:2015:143, punkt 50), siis tuleb tõdeda, et maksukohustuslane, kes on hoidunud maksude tasumisest kõrvale, varjates eelkõige maksustatavaid tehinguid ja nendega seotud tulusid, ei ole sarnases olukorras maksukohustuslasega, kes täidab oma kohustusi, mis puudutavad raamatupidamisarvestuse pidamist, deklareerimist ja käibemaksu tasumist. Seega ei saa sellele põhimõttele tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult sellises pettuses osalenud ja seadnud ohtu ühise käibemaksusüsteemi toimimise (vt selle kohta kohtuotsused, 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, punkt 48, ja 28.7.2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 58).

50 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti a, artikli 9 lõiget 1, artikli 14 lõiget 1 ning artikleid 73 ja 273 ning neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, mille kohaselt juhul, kui maksukohustuslase laos puudub kaup, mis talle on tarnitud, ja kui tema raamatupidamisarvestuses ei ole kajastatud nende tarnetega seotud ja maksustamise mõttes vajalikke dokumente, võib maksuhaldur eeldada, et maksukohustuslane müüs selle kauba hiljem kolmandatele isikutele, ja määrata kõnealuse kauba müügi maksustatava väärtuse kindlaks talle teada olevate faktiliste asjaolude põhjal, kohaldades selles direktiivis mitte ette nähtud eeskirju. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab siiski kontrollima, ega asjaomaste siseriiklike õigusnormide sätted ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksu nõuetekohase kogumise ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmise tagamiseks.

Kohtukulud

51 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 kulud, 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 2 lõike 1 punkti a, artikli 9 lõiget 1, artikli 14 lõiget 1 ning artikleid 73 ja 273 ning neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, mille kohaselt juhul, kui maksukohustuslase laos puudub kaup, mis talle on tarnitud, ja kui tema raamatupidamisarvestuses ei ole kajastatud nende tarnetega seotud ja maksustamise mõttes vajalikke dokumente, võib maksuhaldur eeldada, et maksukohustuslane müüs selle kauba hiljem kolmandatele isikutele, ja määrata kõnealuse kauba müügi maksustatava väärtuse kindlaks talle teada olevate faktiliste asjaolude põhjal,

kohaldades selles direktiivis mitte ette nähtud eeskirju. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab siiski kontrollima, ega asjaomaste siseriiklike õigusnormide sätted ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksu nõuetekohase kogumise ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmise tagamiseks.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.