

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

11. november 2021(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 168 – Mahaarvamisõigus – Artikkel 199 – Pöördmaksustamise kord – Neutraalse maksustamise põhimõte – Mahaarvamisõiguse materiaalõiguslikud tingimused – Tarnija maksukohustuslase staatus – Tõendamiskoormis – Pettus – Kuritarvitus – Arve, millele on märgitud fiktiivne tarnija

Kohtuasjas C-281/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) 11. veebruari 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 26. juunil 2020, menetluses

Ferimet SL

versus

Administración General del Estado,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan, Euroopa Kohtu president K. Lenaerts viienda koja kohtuniku ülesannetes, neljanda koja president C. Lycourgos, kohtunikud I. Jarukaitis (ettekandja) ja M. Ileši?,

kohtujurist: P. Pikamäe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Ferimet SL, esindajad: *procurador* M. A. Montero Reiter ja *abogado* F. Juanes Ródenas,
- Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskaitis,

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), artikli 168 tõlgendamist vajaduse korral koostöös selle direktiivi muude sätete ja neutraalse maksustamise põhimõttega.

2 Taotlus on esitatud Ferimet SLi ja Administración General del Estado (Hispaania keskvalitsus) vahelises kohtuvaidluses taaskasutusse võetud materjali 2008. aastal tehtud tarnelt tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse üle.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1 näeb ette:

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

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis? ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

4 Selle direktiivi artiklis 168 on ette nähtud:

„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 178 on sõnastatud järgmiselt:

„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;

[...]

f) kui ta peab artiklite 194–197 või artikli 199 kohaldamise korral teenuse saaja või soetajana käibemaksu tasuma, peab ta täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused.“

6 Direktiivi 2006/112 artikli 199 lõikes 1 on ette nähtud:

„Liikmesriigid võivad sätestada, et käibemaksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kellele osutatakse ükskõik millist järgmist teenust või tehakse ükskõik milline järgmine tarne:

[...]

d) kasutatud materjali tärned, sellise kasutatud materjali tärned, mida samal kujul ei ole võimalik taaskasutada, jääkide, tööstuslike ja mittetööstuslike jäätmete, ringlussevõtmiseks sobivate jäätmete, osaliselt töödeldud jäätmete, vanametalli ja teatavate kaupade tärned ning teenuste osutamine vastavalt VI lisas esitatud loetelule;

[...]“.

7 Direktiivi artikli 273 esimeses lõigus on sätestatud:

„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.“

Hispaania õigus

8 28. detsembri 1992. aasta käibemaksuseaduse (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido; BOE nr 312, 29.12.1992, lk 44247) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 84 lõike 1 punkti 2 alapunkt c näeb ette, et käibemaksu on kohustatud tasuma ettevõtjad või kutsealade esindajad, kellele maksustatavaid teenuseid pakutakse, tööstuslike jäätmete, malmi, raua või terase jäätmete ja jääkide, must? ja värvilistest metallidest või nende sulamitest, rübust ja drossist koosnevate jääkide ja muu ringlussevõtmiseks sobiva materjali ning metalle või metallisulameid sisaldava tuha ja tööstuslike jääkide tarne puhul.

9 Käibemaksuseaduse artikli 92 lõike 1 punkti 3 alusel võivad maksukohustuslased riigi territooriumil tehtud maksustatavatelt tehingutelt tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata käibemaksu, mis kuulub tasumisele samal territooriumil ja mis on neile vahetult edasi kantud või mille nad on tasunud selle seaduse artikli 84 lõike 1 punktis 2 nimetatud kaubatarnetelt.

10 Nimetatud seaduse artiklis 97 on sätestatud:

„1. Müüjad ja kutsealade esindajad võivad mahaarvamisõigust kasutada üksnes juhul, kui nende valduses on seda õigust tõendav dokument.

Sel eesmärgil käsitatakse mahaarvamisõigust tõendavate dokumentidena üksnes järgmisi dokumente:

[...]

4) maksukohustuslase väljastatud arve käesoleva seaduse artikli 165 lõikes 1 sätestatud juhtudel. [...]

2. Mahaarvamisõigust ei saa tõendada varasemate dokumentidega, mis ei vasta kõigile seadusega või määrusega kehtestatud tingimustele [...]

[...]“.

11 Käibemaksuseaduse artikli 165 lõikes 1 on sätestatud, et „[k]äesoleva seaduse artikli 84 lõike 1 punktis 2 [...] nimetatud juhtudel lisatakse maksu tasumist näitav arve arvele, mille on vajaduse korral väljastanud isik, kes asjaomased kaubad tarnis või teenused osutas, või tehingu toimumist kinnitavale raamatupidamisdokumendile. See arve vastab määrusega kehtestatud tingimustele“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 12 Ferimet deklareeris, et ta ostis 2008. aastal äriühingult Reciclatges de Terra Alta ringlussevõtmiseks sobivat materjali (rauajäägid), märkides, et tehingu suhtes kohaldatakse käibemaksu pöördmaksustamise korda, ja esitades vastava arve.
- 13 Kontrolli käigus tuvastas Inspección de los Tributos (maksuinspeksioon, Hispaania) muu hulgas, et ettevõtjal, kes oli arvele märgitud kui materjali tarnija, puuduvad tegelikult selliste tarnete tegemiseks vajalikud materiaalsed vahendid ja inimressurss, ning leidis, et Ferimeti väljastatud arved tuleb lugeda fiktiivseteks. Ta leidis, et kuigi materjal on vaieldamatult tarnitud, on tegemist teeseldud tehinguga, kuna materjali tegelikku tarnijat on tahtlikult varjatud. Neil põhjustel otsustas maksuinspeksioon, et selle tehinguga seotud käibemaksu ei saa maha arvata, ja väljastas 2008. aasta kohta maksuotsuse summas 140 441,71 eurot, millele lisandus trahv summas 140 737,68 eurot.
- 14 Kuna Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Kataloonia piirkondlik maksukohus, Hispaania) jättis rahuldamata tema kaebuse selle maksuotsuse ja karistuse peale, esitas Ferimet rahuldamata jätmise otsuse peale apellatsioonkaebuse Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Kataloonia autonoomse piirkonna kõrgeim kohus, Hispaania). Viimati nimetatud kohtus väitis Ferimet, et kõnealuse ringlussevõtmiseks sobiva materjali tegelik ostmine on tõendatud, et fiktiivse tarnija arvele märkimine kuulub lihtsate vorminõuete alla, kui omandamine on sisuliselt toimunud, et käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest ei saa keelduda, kui tehingu tegelik toimumine on tõendatud, ja et käesoleval juhul kohaldatav pöördmaksustamise kord tagab mitte ainult käibemaksu sissenõudmise ja selle üle kontrolli teostamise, vaid ka selle, et maksumaksja ei saa mingit maksusoodustust.
- 15 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Kataloonia autonoomse piirkonna kõrgeim kohus) jättis Ferimeti apellatsioonkaebuse 23. novembri 2017. aasta otsusega rahuldamata põhjendusel, et maksuinspeksioon on piisavalt tõendanud tarnija varjamise, et tarnija äranäitamist ei saa pidada puhtformaalseks märkeks, kuna tegemist on asjaoluga, mis võimaldab kontrollida käibemaksuahela nõuetele vastavust ja mõjutab seega neutraalse maksustamise põhimõtet. See kohus tõi ühtlasi esile, et kuigi on tõsi, et pöördmaksustamise kord ei too põhimõtteliselt kaasa maksutulude saamata jäämist, sõltub käibemaksu mahaarvamise õigus siiski materiaalõiguslike tingimuste täitmisest, mille hulgas on ka asjaolu, et näidatud isik on tegelikult tarnija.
- 16 Ferimet esitas seejärel kassatsioonkaebuse Tribunal Supremole (Hispaania kõrgeim kohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus, väites, et nii riigisisised kui ka Euroopa õigusaktid ning Euroopa Kohtu praktika viivad paratamatult järeldusele, et tal on õigus maha arvata kõnealuse ringlussevõtmiseks sobiva materjali soetamisega seotud käibemaks. Ta väidab selles osas, et ta oli materjali tegelik saaja, et ta tegelikult selle ostis ja vastu võttis ning et maksutulu ei jäänud ega saanud jääda laekumata, kuna pöördmaksustamise korra kohaldamisalas ei olnud tema ega tema tarnija kohustatud käibemaksu tasuma.
- 17 Hispaania valitsus väidab selles kohtus, et fiktiivse tarnija arvele märkimine näitab, et tegemist on teeseldud tehinguga, et tegeliku tarnija isiku varjamist tuleb pidada seotuks pettusega nii käibemaksu kui ka otseste maksude osas ning et Ferimet ei ole tõendanud maksusoodustuse puudumist, millele ta tugineb.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus sedastab, et tema menetluses olev vaidlus puudutab võimalust arvata maha käibemaks, mille Ferimet ise edasi kandis ja tasus, väljastades pöördmaksustamise korra alusel arve, ning et kuigi vaidlusalune tehing tõepoolest toimus, on samas ikkagi varjatud ringlussevõtmiseks sobiva materjali tegelikku tarnijat, märkides arvele

fiktiivse või olematu tarnija.

19 Nimetatud kohus leiab, et selles kohtuvaidluses on esiteks vaja teha kindlaks, kas asjaomase kauba tarnija äranäitamine on käibemaksu mahaarvamise õiguse puhtformaalne tingimus, teiseks see, millised tagajärjed on tarnija isiku kohta valeandmete esitamisel ja sellel, et kauba soetaja teadis, et need andmed on valed, ning kolmandaks, kas Euroopa Kohtu praktika eeldab tingimata, et käibemaksu mahaarvamisest võib keelduda, sealhulgas pahauskuse korral, üksnes juhul, kui esineb liikmesriigi maksutulu kaotamise oht, samas kui pöördmaksustamise korra kohaldamisalas ei ole maksukohustuslasel põhimõtteliselt üldse kohustust riigikassale käibemaksu tasuda.

20 Selle kohtu sõnul ei tähenda Euroopa Kohtu praktika tingimata seda, et käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest ei saa kunagi keelduda juhul, kui kohaldatakse pöördmaksustamise korda ja kui on tõendatud, et asjaomane kaubatarne tegelikult toimus ja et maksumaksja on kauba omandanud. Samuti ei nähtu sellest kohtupraktikast, et tarnija märkimine arvele oleks puhtformaalne märkus, millel ei ole selle õiguse kasutamise seisukohast tähtsust, kui asjaomane tehing on tegelik.

21 Lisaks, mis puudutab maksusoodustust, mille olemasolu on käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumise tingimus, siis toob eelotsusetaotluse esitanud kohus esile, et nimetatud kohtupraktikast ei tulene, et see soodustus puudutab üksnes maksumaksjat, kes mahaarvamist taotleb, mitte aga teatud juhtudel teisi osalejaid tehingus, millega seoses mahaarvamisõigus tekib. Ta leiab, et tarnija käitumist ei tule tingimata jätta tähelepanuta, kui tekib küsimus, kas maksumaksjal oli pöördmaksustamise korra kohaldamise raames õigus nõuda mahaarvamist, eriti kui see võib ohustada otsest maksustamist.

22 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [direktiivi 2006/112] artiklit 168 ja sellega seotud artikleid ning sellest direktiivist tulenevat neutraalse maksustamise põhimõtet ning Euroopa Kohtu praktikat selle direktiivi tõlgendamise kohta tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole lubatud sisendkäibemaksu maha arvata ettevõtjatel, kes pöördmaksustamise korras väljastavad tõendava dokumendi (arve) kauba soetamise tehingu kohta, mille nad teevad, märkides sellele dokumendile fiktiivse tarnija, kuigi on vaieldamatu, et kauba soetas tõepoolest kõnealune ettevõtja, kes kasutas soetatud materjale oma kaubanduskäibes või ?tegevuses?

2. Juhul kui kirjeldatud praktikat, millest asjaomast isikut tuleb teadlikuks pidada, võib pidada kuritarvituseks või pettuseks, et mitte lubada sisendkäibemaksu mahaarvamist, siis kas selle mahaarvamisõiguse andmisest keeldumiseks on vaja tõendada, et esineb käibemaksuregulatsiooni eesmärkidega vastuolus olev maksusoodustus?

3. Lõpuks, kui selline tõendamine on vajalik, siis kas maksusoodustus, mis võimaldaks mahaarvamist keelata ja mis tuleb vajaduse korral konkreetsel juhul kindlaks teha, peab puudutama üksnes maksumaksjat (kaupade soetaja) või võib see esineda teiste tehingus osalejate puhul?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

23 Nende kolme küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tuleb tõlgendada nii, et tuleb keelduda lubamast maksukohustuslasel maha arvata talle tarnitud kauba soetamisega seotud käibemaksu, kui maksukohustuslane on arvele, mille ta

ise on pöördmaksustamise korra kohaldamise raames selle tehingu kohta väljastanud, teadlikult märkinud fiktiivse tarnija.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib kõigepealt, kas tarnija märkimine kaubaarvele, mille alusel käibemaksu mahaarvamise õigust kasutatakse, on puhtformaalne tingimus. Seejärel soovib ta selgitust, milliseid tagajärgi tekitab selle õiguse kasutamisel asjaolu, et maksukohustuslane varjab kauba tegelikku tarnijat, juhul kui ei ole vaidlustatud, et kaup on tegelikult tarnitud ja et maksukohustuslane kasutas seda hiljem oma maksustatavate tehingute tarbeks. Lõpuks küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas pahausksel maksukohustuslasele saab mahaarvamiseõiguse andmisest keelduda üksnes juhul, kui esineb oht, et asjaomane liikmesriik kaotab maksutulu, ja maksusoodustus maksukohustuslasele või teistele vaidlusaluses tehingus osalejatele.

25 Kõigepealt tuleb rõhutada, et esitatud küsimused puudutavad üksnes mahaarvamiseõiguse kasutamist, mitte seda, kas sellistel asjaoludel, nagu on kirjeldanud eelotsusetaotluse esitanud kohus, tuleb maksukohustuslasele määrata rahaline karistus teatavate direktiivis 2006/112 sätestatud nõuete rikkumise eest või kas selline karistus on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega.

26 Seega tuleb esiteks märkida, et käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul peavad olema täidetud nii materiaalsoiguslikud kui ka vormilised tingimused. Mis puudutab materiaalsoiguslike tingimusi, siis tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 168 punktist a, et selle õiguse kasutamiseks peab esiteks asjaomane isik olema „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses. Teiseks on vaja, et kaupu või teenuseid, mille alusel mahaarvamiseõigust taotletakse, tarniks või osutaks eelnevalt teine maksukohustuslane ning et maksukohustuslane kasutaks neid kaupu või teenuseid seejärel oma maksustatavate tehingute tarbeks. Käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korra kohta, mis on seotud vormilise tingimustega, on nimetatud direktiivi artikli 178 punktis a ette nähtud, et maksukohustuslasel peab olema artiklite 220–236 ning artiklite 238–240 kohaselt koostatud arve (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punktid 28 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika; 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan, C-664/16, EU:C:2018:933, punktid 39 ja 40, ning 3. septembri 2020. aasta kohtumäärus Vikingo F?vállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 43).

27 Sellest tuleneb, et tarnija märkimine arvel, mis on esitatud nende kaupade või teenuste kohta, millega seoses käibemaksu mahaarvamise õigust kasutatakse, on selle õiguse teostamise formaalne tingimus. Seevastu on kauba tarnija või teenuse osutaja maksukohustuslaseks olemine, nagu märgivad Hispaania ja Tšehhi valitsus, materiaalsoiguslik tingimus.

28 Mis puudutab konkreetselt direktiivi 2006/112 artikli 199 lõike 1 kohaldamisalasse kuuluva pöördmaksustamise korra raames käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korda, siis tuleb lisada, et maksukohustuslane, kes kauba saajana on kohustatud tasuma selle pealt käibemaksu, ei ole kohustatud omama arvet, mis on koostatud vastavalt direktiivis esitatud vorminõuetele selleks, et ta saaks kasutada oma mahaarvamiseõigust, vaid ta peab täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused üksnes selleks, et kasutada talle sama direktiivi artikli 178 punktiga f antud valikuvõimalust (26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et maksukohustuslane on põhikohtuasjas vaidlusalusele arvele teadlikult märkinud fiktiivse tarnija, mis takistas Inspección de los Tributosil (maksuinspektsioon) tuvastada tegelikku tarnijat ja seega kindalaks teha, kas ta on maksukohustuslane, mis on käibemaksu mahaarvamise õiguse materiaalsoiguslik tingimus.

30 Teiseks tuleb seoses tagajärgedega, mis tulenevad sellest, et maksukohustuslane varjab

tegelikku tarnijat, silmas pidada, et mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (3. septembri 2020. aasta kohtuotsus Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab maksukohustuslase õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mille ta on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud, on direktiivi 2006/112 artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada, kui maksukohustuslane, kes seda õigust soovib kasutada, on järginud nii materiaaloiguslikke kui ka vormilisi nõudeid või tingimusi (3. septembri 2020. aasta kohtuotsus Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Liikmesriigid võivad vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 273 esimesele lõigule kehtestada muid kohustusi, kui selles direktiivis ette nähtud kohustused, kui nad leiavad, et need kohustused on vajalikud selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumist, kuid liikmesriigi võetud meetmed ei tohi siiski minna kaugemale kui nende eesmärkide saavutamiseks vajalik. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu neutraalsust (3. septembri 2020. aasta kohtuotsus Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Nii on Euroopa Kohus leidnud, et käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui materiaaloiguslikud nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõned vorminõuded täitmata (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 38, ja 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 41).

34 Järelikult, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et materiaaloiguslikud nõuded on täidetud, ei või ta kehtestada maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse kasutamise võimatuks (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 42).

35 Need kaalutlused kehtivad eelkõige pöördmaksustamise korra kohaldamisel (vt selle kohta 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Bockemühl, C?90/02, EU:C:2004:206, punktid 50 ja 51; 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade, C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267, punktid 62–64, ning 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, punktid 34 ja 35).

36 See oleks siiski teisiti juhul, kui selliste vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Nii võib see olla juhul, kui tegeliku tarnija isikut ei ole märgitud arvele, mis on esitatud nende kaupade või teenuste eest, mille suhtes mahaarvamisoigust kasutatakse, kui see takistab tarnijat kindlaks tegemast ja seega tõendamast, et ta on maksukohustuslane, kuna – nagu on osutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 27 – see staatus kujutab endast käibemaksu mahaarvamise õiguse ühte materiaaloiguslikku tingimust.

38 Selles kontekstis tuleb toonitada, et esiteks ei saa maksuhaldur piirduda ainult arve enda

analüüsimisega. Ta peab samuti arvestama maksukohustuslase poolt esitatud täiendavat teavet (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 44). Teiseks tuleb maksukohustuslasel, kes soovib käibemaksu maha arvata, tõendada, et ta täidab selle õiguse kasutamiseks kehtestatud tingimused (vt selle kohta 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 43). Maksuhaldur võib seega nõuda maksukohustuslaselt endalt tõendeid, mida ta peab vajalikuks, et hinnata, kas lubada taotletud mahaarvamist või mitte (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Siit tuleneb, et põhimõtteliselt peab käibemaksu mahaarvamise õigust teostav maksukohustuslane tõendama, et nende kaupade tarnija või teenuste osutaja, millega seoses seda õigust kasutatakse, oli maksukohustuslane. Nii on maksukohustuslane kohustatud esitama objektiivsed tõendid selle kohta, et kaubad ja teenused on talle teiste maksukohustuslaste poolt tegelikult tarnitud või osutatud tema enda käibemaksuga maksustatavate tehingute tarbeks ning et ta on tegelikult tasunud neilt käibemaksu. Nendeks tõenditeks võivad olla eelkõige dokumendid, mis on nende tarnijate ja teenuseosutajate valduses, kellelt maksumaksja ostis kaupa või teenuseid, mille eest ta käibemaksu tasus (vt selle kohta 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punktid 44 ja 45).

40 Käibemaksupettuste vastast võitlust puudutavas osas ei saa maksuhaldur siiski üldiselt nõuda, et maksukohustuslane, kes soovib kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust, kontrolliks muu hulgas, kas nende kaupade või teenuste tarnija, mille alusel seda õigust kasutatakse, on maksukohustuslane (vt selle kohta 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 61, ja 3. septembri 2020. aasta kohtumäärus Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punkt 56).

41 Mis puudutab tõendamiskoormist küsimuses, kas tarnija on maksukohustuslane, siis tuleb eristada ühelt poolt käibemaksu mahaarvamise õiguse materiaaõigusliku tingimuse tõendamist ja teiselt poolt käibemaksupettuse kindlakstegemist.

42 Kui käibemaksupettuste vastase võitluse raames ei saa käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada soovivaltl maksukohustuslaselt nõuda, et ta kontrolliks, kas asjaomaste kaupade või teenuste tarnija on maksukohustuslane, on see teisiti juhul, kui see on vajalik kontrollimiseks, kas see mahaarvamisõiguse materiaaõiguslik tingimus on täidetud.

43 Viimasel juhul peab maksukohustuslane objektiivsete tõendite alusel tõendama, et tarnija on maksukohustuslane, välja arvatud juhul, kui maksuhalduril on vajalikud andmed kontrollimaks, kas see käibemaksu mahaarvamise õiguse materiaaõiguslik tingimus on täidetud. Sellega seoses tuleb osutada, et direktiivi 2006/112 artikli 9 lõike 1 sõnastusest tuleneb, et mõiste „maksukohustuslane“ on määratletud laialt ja põhineb faktilistel asjaoludel (6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, punkt 30, ja 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcomp, C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 34), mistõttu tarnija maksukohustuslase staatus võib tuleneda juhtumi asjaoludest.

44 Siit järeldub seoses käibemaksu mahaarvamise õiguse materiaaõiguslike tingimuste täidetuse tõendamisega, et kui arvele, mis on väljastatud nende kaupade või teenuste kohta, mille alusel käibemaksu mahaarvamise õigust kasutatakse, ei ole märgitud tegeliku tarnija isikut, tuleb maksukohustuslasel selle õiguse kasutamine keelata, kui faktilisi asjaolusid arvestades ja maksukohustuslase esitatud tõenditest hoolimata puuduvad andmed, mis on vajalikud selle kontrollimiseks, kas tarnija on maksukohustuslane.

45 Euroopa Kohus on korduvalt kinnitanud, et maksust kõrvalehoidumise või maksustamise

vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk. Sellega seoses on Euroopa Kohus asunud seisukohale, et õigussubjektid ei või liidu õigusnormidele tugineda pettuse või kuritarvituse eesmärgil ja seega on liikmesriigi õigusasutuste ja kohtute pädevuses keelata mahaarvamisoiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt selle kohta 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punktid 54 ja 55, ning 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika, samuti 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 21).

46 Pettuse korral ei tule väljakujunenud kohtupraktika kohaselt mahaarvamisoiguse kasutamist keelata mitte ainult siis, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, vaid ka siis, kui on tõendatud, et maksukohustuslane, kellele tarniti kaupa või osutati teenuseid, mis on mahaarvamise aluseks, teadis või oleks pidanud teadma, et kaupa soetades või teenust saades osales ta käibemaksupettusega seotud tehingus (vt selle kohta 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 59; 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 45, 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C?189/18, EU:C:2019:861, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 22).

47 Sellega seoses on Euroopa Kohus selgitanud, et maksukohustuslast, kes teadis või pidi teadma, et ostu tehes osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, tuleb pidada direktiivi 2006/112 seisukohalt osaliseks selles pettuses ja see ei sõltu sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või ei, kuna maksukohustuslane aitab sellisel juhul pettuse täideviijaid ja muutub kaasosaliseks (14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Euroopa Kohus on samuti korduvalt täpsustanud, et kui mahaarvamisoiguse kasutamise materiaalsoiguslikud tingimused olid täidetud, võib keelduda mahaarvamisoiguse andmisest maksukohustuslasele vaid siis, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et ta teadis või oleks pidanud teadma, et mahaarvamisoiguse aluseks olevate kaupade soetamise või teenuste saamisega osales ta tehingus, mis on seotud sellise pettusega, mille on toime pannud tarnija või mõni teine tarne? või teenuseahelas ees? või tagapool tegutsev ettevõtja (14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Euroopa Kohus on selles osas nimelt järeldanud, et direktiivis 2006/112 ette nähtud mahaarvamisoiguse korraga ei ole kooskõlas, kui sanktsioonina ei lubata mahaarvamisoigust kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega pidanud teadma, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija, või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut, on seotud käibemaksupettusega, kuna süüst sõltumatu süsteemi kehtestamine läheb kaugemale sellest, mis on vajalik riigieelarve täitmise tagamiseks (14. aprilli 2021. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Lisaks tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et kuna mahaarvamisoiguse andmisest keeldumine on erand sellest aluspõhimõttest, mida see õigus endast kujutab, tuleb maksuhalduril õiguslikult piisavalt kindlaks teha objektiivsed asjaolud, mis võimaldavad järeldada, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisoigust taotletakse, on seotud pettusega. Liikmesriikide kohtutel

tuleb kontrollida, kas asjaomane maksuhaldur on tuvastanud, et need objektiivsed tingimused on täidetud (3. septembri 2020. aasta kohtuotsus Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Kuna liidu õigus ei näe ette käibemaksupettuse kohta tõendite esitamise korda, peab maksuhaldur need objektiivsed asjaolud kindlaks tegema liikmesriigi õiguses ette nähtud tõendamiseeskirjade kohaselt. Need õigusnormid ei või siiski kahjustada liidu õiguse tõhusust (3. septembri 2020. aasta kohtuotsus Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punkt 59 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Käesoleva kohtuotsuse punktides 46 ja 51 viidatud kohtupraktikast nähtub, et maksukohustuslasele mahaarvamisoiguse andmisest võib keelduda vaid siis, kui kooskõlas riigisisese õiguse tõendamisreeglitega on antud üldine hinnang kõikidele kohtuasja tõenditele ja faktilistele asjaoludele ning on tõendatud, et ta pani toime käibemaksupettuse või teadis või oleks pidanud teadma, et mahaarvamisoiguse aluseks olev tehing oli seotud pettusega (vt selle kohta 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 30, ja 10. novembri 2016. aasta kohtumäärus Signum Alfa Sped, C?446/15, ei avaldata, EU:C:2016:869, punkt 36). Mahaarvamisoiguse andmisest võib keelduda üksnes juhul, kui need asjaolud on õiguslikult piisavalt tõendatud, teisiti kui oletustega (vt selle kohta 3. septembri 2020. aasta kohtumäärus Crewprint, C?611/19, ei avaldata, EU:C:2020:674, punkt 45).

53 Käesoleval juhul omab igakülgse hindamise raames tähtsust asjaolu, et maksukohustuslane, kes soovib kasutada mahaarvamisoigust ja kes väljastas arve, märkis teadlikult arvele fiktiivse tarnija, mis näitab, et maksukohustuslane oli teadlik, et ta osaleb käibemaksupettusega seotud kaubatarnes. Siiski on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kõiki kohtuasja tõendeid ja faktilisi asjaolusid arvesse võttes hinnata, kas põhikohtuasjas on see nii.

54 Mis puudutab võimalikku kuritarvitust, siis tuleb toonitada, et selle tuvastamine käibemaksu valdkonnas eeldab, et täidetud on kaks tingimust, nimelt esiteks, kuigi direktiivi ja selle üle võtnud riigisiseste õigusnormide asjasse puutuvate sätetega ette nähtud tingimused on täidetud, saadakse tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga, ja teiseks peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et vaidlusaluste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine (vt eelkõige 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punkt 36; 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, punkt 35, ja 18. juuni 2020. aasta kohtuotsus KrakVet Marek Batko, C?276/18, EU:C:2020:485, punkt 85).

55 Järelikult ei kuulu sellise praktika alla see, kui arvele, mis on esitatud nende kaupade või teenuste kohta, millega seoses käibemaksu mahaarvamise õigust kasutatakse, on märgitud fiktiivne tarnija, kuna – nagu on selgitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 27 – tarnija märkimine arvele, mis on esitatud nende kaupade või teenuste kohta, millega seoses käibemaksu mahaarvamise õigust kasutatakse, on selle õiguse teostamise formaalne tingimus ja seega ei ole selle märke tagajärg see, et mahaarvamisoigust käsitlevate sätetega ette nähtud materiaalsoiguslikud tingimused on täidetud.

56 Kolmandaks tuleb küsimuses, kas pahausksel maksukohustuslasele mahaarvamisoiguse andmisest saab keelduda üksnes juhul, kui esineb liikmesriigi jaoks maksutulude saamata jäämise oht ja maksusoodustus maksukohustuslasele või teistele kõnealuses tehingus osalejatele, märkida, et pöördmaksustamise korra kohaldamisel ei tule riigikassale põhimõtteliselt mingit makset teha (vt eelkõige 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Fatorie, C?424/12, EU:C:2014:50, punkt 29, ja 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punkt 41). Lisaks ei mõjuta maksukohustuslase õigust käibemaksu maha arvata küsimus, kas käibemaks, mis kuulub tasumisele asjaomaste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt

müügitehingutelt, on riigikassale üle kantud või mitte (vt selle kohta 3. septembri 2020. aasta kohtumäärus Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika). Kuid nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 44 ja 46–52, tuleb maksukohustuslasele mahaarvamisoiguse andmisest keelduda, kui puuduvad andmed, mis on vajalikud kontrollimaks, kas asjaomaste kaupade tarnija või teenuse osutaja oli maksukohustuslane, või kui on õiguslikult piisavalt tõendatud, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisoigust taotletakse, oli seotud pettusega. Järelikult ei ole keeldumise põhjendamiseks vaja tuvastada maksutulude saamata jäämise ohtu.

57 Samuti ei ole sel eesmärgil oluline, kas kõnealune tehing andis maksukohustuslasele või teistele kaubatarnete või teenuste ahelas osalevatele isikutele maksusoodustuse või mitte. Ühelt poolt ei ole sellise soodustuse olemasolu seotud küsimusega, kas mahaarvamisoiguse materiaalsoiguslikud tingimused, nagu see, et asjaomaste kaupade tarnija või teenuste osutaja on maksukohustuslane, on täidetud. Teiselt poolt, erinevalt sellest, mida Euroopa Kohus on otsustanud kuritarvituste valdkonnas, ei kehti maksukohustuslase käibemaksupettuses osalemise tuvastamisel tingimus, et tehing oleks talle andnud maksusoodustuse, mille andmine on vastuolus direktiivi 2006/112 sätetega taotletava eesmärgiga (14. aprilli 2017. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punkt 35).

58 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus on märkinud, et maksukohustuslane, kes varjab tegeliku tarnija isikut, võib olla pahauskne, siis tuleb lisada, et kuigi liidu õigusega ei ole vastuolus nõuda ettevõtjalt, et ta tegutseks heauskselt, ei ole selleks, et talle mahaarvamisoiguse andmisest keelduda, vaja, et maksukohustuslase pahausksus oleks tõendatud (vt selle kohta 14. aprilli 2017. aasta kohtumäärus Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punktid 30 ja 31).

59 Viimaks, kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab ka asjaolule, et tegeliku tarnija varjamine võib seada ohtu otsese maksustamise, jättes maksuhalduri ilma kontrollivahenditeta, siis tuleb rõhutada, et käesoleva kohtuotsuse punktides 30 ja 31 viidatud kohtupraktikast tuleneb, et sel põhjusel ei saa mahaarvamisoiguse andmisest keelduda. Selline keeldumine oleks vastuolus mahaarvamisoiguse aluspõhimõttega ja seega neutraalse maksustamise põhimõttega.

60 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tõlgendada nii, et tuleb keelduda lubamast maksukohustuslasel maha arvata talle tarnitud kauba soetamisega seotud käibemaksu, kui maksukohustuslane on arvele, mille ta ise on pöördmaksustamise korra kohaldamise raames selle tehingu kohta väljastanud, teadlikult märkinud fiktiivse tarnija, kui maksukohustuslase esitatud faktilisi asjaolusid ja tõendeid arvestades puuduvad andmed, mis on vajalikud kontrollimaks, kas tegelik tarnija oli maksukohustuslane, või kui on õiguslikult piisavalt tõendatud, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisoigust taotletakse, oli seotud pettusega.

Kohtukulud

61 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 (viies koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tõlgendada nii, et tuleb keelduda lubamast maksukohustuslasel maha arvata talle tarnitud kauba soetamisega seotud käibemaksu, kui maksukohustuslane on arvele, mille ta ise on pöördmaksustamise korra kohaldamise raames selle tehingu kohta väljastanud, teadlikult

märkinud fiktiivse tarnija, kui maksukohustuslase esitatud faktilisi asjaolusid ja tõendeid arvestades puuduvad andmed, mis on vajalikud kontrollimaks, kas tegelik tarnija oli maksukohustuslane, või kui on õiguslikult piisavalt tõendatud, et maksukohustuslane pani toime käibemaksupettuse või teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, oli seotud pettusega.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: hispaania.