

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

EVGENI TANCHEV

esitatud 30. mail 2018(1)

Kohtuasi C-664/16

Lucretiu 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

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus, Rumeenia))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 167, 168, 178, 179 ja 273 – Käibemaksu neutraalsuse põhimõte – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Sisulised nõuded – Vorminõuded – Arvete puudumine

I. Sissejuhatus

1. Arve on oluline aspekt seoses maksukohustuslasele nõukogu direktiivist 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“),⁽²⁾ tuleneva õigusega arvata maha sisendkäibemaks. Korrektselt koostatud arvet on nimetatud mahaarvamisõiguse „piletik“,⁽³⁾ kuna sellel on riigi maksuhalduri jaoks „kindlustusfunktsioon“ sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse sidumisel käibemaksu tasumisega.⁽⁴⁾

2. Kas riigi maksuhaldur võib põhikohtuasja asjaoludel jätta andmata käibemaksudirektiivis ette nähtud õiguse arvata maha sisendkäibemaks, kui maksukohustuslane talle arveid ei esita?

3. See on sisuliselt põhiküsimus, mida Euroopa Kohtul tuleb kaaluda käesoleva, Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus, Rumeenia) esitatud eelotsusetaotluse menetlemisel. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et sellega kaasneb käibemaksudirektiivi artiklites 167, 168, 178, 179 ja 273 ette nähtud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tõlgendamine ning proportsionaalsuse põhimõtte ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtte arvessevõtmine. Samuti küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas liidu käibemaksuõiguse kohaselt on arvete

puudumise korral lubatav kaudse hindamise meetod, milles kasutatakse mahaarvamisõiguse kindlakstegemiseks kohtu palgatud eksperdi arvamust.

4. Euroopa Kohtus välja kujunenud praktika kohaselt peab liikmesriigi maksuhaldur andma maksukohustuslasele õiguse sisendkäibemaks maha arvata, nagu käibemaksudirektiivis on ette nähtud, kui on täidetud sisulised nõuded nagu need, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi X jaotise 1. peatükis („Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“), isegi kui maksukohustuslane ei ole täitnud mõningaid selle õiguse kasutamisega seotud vorminõudeid, mille hulka kuulub arvete esitamine.(5)

5. Seni on nimetatud kohtupraktika üldiselt puudutanud olukordi, kus esineb puudusi seoses muidu nõuetekohaselt koostatud arvega,(6) või muid küsimusi, mis puutuvad asjasse seoses sellega, kas niisuguseid arveid võib sisendkäibemaksu mahaarvamise eesmärgil maksuhaldurile esitada, nagu näiteks aegumistähtajad.(7) Käesolevas asjas on Euroopa Kohtul võimalus otsustada, kas seda lähenemisviisi tuleb rakendada ka olukordades, kus maksukohustuslane ei ole üldse arveid esitanud, ja on tehtud ettepanek täita tõenduslünk ekspertiisiga.

II. Õigusraamistik

A. Liidu õigus

6. Käibemaksudirektiivi artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

7. Käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a on sätestatud:

„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;“

8. Käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a on ette nähtud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a osutatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve;“

9. Käibemaksudirektiivi artikli 179 esimeses lõigus 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.“

10. Käibemaksudirektiivi artiklis 273 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.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

B. Rumeenia õigus

11. Alates 1. jaanuarist 2007 kohaldatava maksuseadustiku kehtestamise seaduse nr 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; edaspidi „seadus nr 571/2003“)(8) artikli 145 lõike 1 ja lõike 2 punkti a ning artikli 146 lõike 1 punkti a kohaselt on kõikidel maksukohustuslastel õigus arvata maha käibemaks, mis on seotud maksustatavate tehingute jaoks mõeldud kulutustega, ning see õigus tekib maksu sissenõutavaks muutumisel. Tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks peab maksukohustuslasel olema õigusnormide kohaselt väljastatud arve.

12. Alates 1. jaanuarist 2007 kohaldatava valitsuse otsuse nr 44/2004, millega kinnitatakse maksuseadustiku kehtestamise seaduse nr 571/2003 metodoloogilised rakendusjuhised (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003)(9) artikli 46 lõikes 1 on sätestatud:

„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 võõrandajalt/teenuseosutajalt arve duplikaati, millele on märgitud, et see asendab originaalarvet.“

III. Põhikohtuasja faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimused

13. Eelotsusetaotluses on märgitud, et L. H. V?dan (edaspidi „kaebaja“) on Rumeenia kodanik ja kinnisvaraarendaja.

14. Kaebaja ehitas füüsilise isikuna elamukompleksi, mis koosneb 90 korterist, mis valmisid ajavahemikul 6. juunist 2006 kuni 8. septembrini 2008. Talle kuulus ka teisi maatükke, mille kohta olid juba tehtud detailplaneeringud, milles oli ette nähtud ühepereelamute ehitamine.

15. Aastal 2006 tegi kaebaja 29 maatükkide ja ehitiste ostu-müügitehingut, nendest 17 enne 1. augustit 2006.

16. Ajavahemikus 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsembrini 2009 tegi kaebaja 70 kinnisvaratehingut, mis seisnesid uusehitiste müügis, ning ajavahemikul 2008–2009 müüs apellant ehitusmaad. Tehingute koguväärtus oli 19 234 596 Rumeenia leud.

17. Kuna juunis 2006 ületas kaebaja käive 200 000 Rumeenia leud, mis oli käibemaksust vabastatud käibe ülempiir, asus Direc?ia General? a Finan?elor Publice Alba (edaspidi „maksuameti Alba büroo“) seisukohale, et kaebaja peab registreeruma käibemaksukohustuslaseks.

18. Maksuamet registreeris kaebaja käibemaksukohustuslasena 26. jaanuaril 2011. Ta muutus käibemaksukohustuslaseks alates 1. augustist 2006.

19. Maksuameti Alba büroo andis 28. jaanuaril 2011 kaebaja suhtes välja maksuotsuse, mis käsitles ajavahemikku 1. augustist 2006 kuni 31. detsembrini 2009 (edaspidi „maksuotsus“). Maksuotsuses oli määratud maksmisele kuuluv käibemaks summas 3 071 069 Rumeenia leud, millele lisandub intress 2 476 864 Rumeenia leud ja viivis 460 660 Rumeenia leud, kokku seega 6 008 593 Rumeenia leud.
20. Kaebaja esitas maksuotsuse peale vaide. Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (vaidluste lahendamise büroo) 19. augusti 2011. aasta vaideotsusega tühistati maksuotsus osaliselt ja tehti maksuhaldurile korraldus arvutada teatavate tehingute väärtus ümber, millest tulenevalt hinnati maksu kogusumma, mis kaebajal tuleb maksta, 5 735 741 Rumeenia leu suuruseks.
21. Kaebaja pöördus eelotsusetaotluse esitanud kohtusse maksuotsuse ja vaideotsuse tühistamise kaebusega, mis jäeti 2013. aasta kohtuotsusega rahuldamata.
22. Kaebaja kaebas eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsuse edasi Înalta Curte de Casa și Justiției (edaspidi „kassatsioonikohus“, Rumeenia). Kassatsioonikohus rahuldaski 3. detsembri 2014. aasta kohtuotsusega tema edasikaebuse ja saatis asja uueks arutamiseks eelotsusetaotluse esitanud kohtule.
23. Eelotsusetaotluse sõnul leidis kassatsioonikohus, et kaebaja sai maksukohustuslase staatuse 1. augustil 2006 ning et tema müügitehingud, sealhulgas maatükkide müük ja mitmesuguste korterelamute ehitamine, millele järgnes nende müük, kujutasid endast majandustegevust.
24. Mahaarvamisõiguse kohta leidis kassatsioonikohus, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on teinud õigusvastase otsuse, sest kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus oli oma otsuses sõnaselgelt maininud, et kaebajal kui maksuameti poolt käibemaksukohustuslasena registreeritud isikul on vaieldamatult selline õigus, otsustas viimati nimetatud kohus, et ta ei saa kasutada kahe ekspertiisi tulemusi lihtsalt seetõttu, et kaebaja ei ole esitanud seoses müüdud ehitistega ostetud kaupu ja teenuseid puudutavate dokumentide originaaleksemplare, ehkki eelotsusetaotluse esitanud kohus teadis originaaldokumentide puudumisest juba sestpeale, kui vaidlus talle esitati.
25. Kassatsioonikohus leidis, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on põhjendusteta jätnud arvesse võtmata kaebaja väited selle kohta, et kuna ta ei olnud ehitiste püstitamise ajal käibemaksukohustuslasena registreeritud, ei olnud ta kohustatud säilitama tõendeid teenuseosutajatele ning ehitustööde tegijatele makstud käibemaksu kohta, et nende alusel edaspidi vajaduse korral selle maksu mahaarvamise õigust kasutada, samuti tema väite, et käibemaksu kogusumma, mille ta maksis nendele teenuseosutajatele ja kauba võõrandajatele, oli suurem kui see, mille maksuhaldur tema kinnisvaratehingutelt tasumisele kuuluvaks käibemaksuks määras.
26. Samuti märkis kassatsioonikohus, et uurimispõhimõttest tulenevalt oli eelotsusetaotluse esitanud kohtul võimalik küsida kaebajalt dokumentaalseid lisatõendeid, et hinnata õigesti, kas kaebajal on kohustus esitada käibemaksu mahaarvamise õiguse tõendamiseks üksnes originaaldokumente või võib esitada ka muid dokumente, rakendades seega põhimõtet, et loeb majandustehingu tegelik toimumine, ning vältides liigset formaalsust. Kassatsioonikohus asus seisukohale, et kohtuasja lahendamiseks oleks vaja, et eelotsusetaotluse esitanud kohus hindaks vajadust uute ekspertiiside järele, lähtudes esitatud dokumentidest.
27. Sellegipoolest on eelotsusetaotluse esitanud kohus väljendanud eelotsusetaotluses reservatsioone selle kohta, kas kaebaja taolisel kinnisvaraarendajal, kes ei ole algul püüdnud

tagada, et kõnealuseid tehinguid käibemaksuga ei maksustata, ja kes ei registreerunud käibemaksukohustuslaseks, kuigi oli tollal kehtinud õigusaktide kohaselt kohustatud seda tegema, alates 1. augustist 2006, ning kes ei pidanud raamatupidamisarvestust, mida maksukohustuslastelt nõutakse, on õigus arvata maha käibemaks seoses ehitiste püstitamiseks investeeritud rahaga, kui need ehitised on küll olemas ja ostjatele võõrandatud, kuid kaebaja valduses olevad dokumentaalsed tõendid (nimelt kviitungid, kuna toona ei olnud kohustust füüsilistele isikutele arveid väljastada) on loetamatud ja nendest ei piisa mahaarvamisõiguse ulatuse kindlaksmääramiseks.

28. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas kaebaja võib Euroopa Kohtu praktika kohaselt kasutada mahaarvamisõigust, kui ta ei saa tõendada, et käibemaksudirektiivi artiklis 178 sätestatud tingimused, mis on võetud Rumeenia õigusesse üle seaduse nr 571/2003 artikli 146 lõike 1 punktiga a, on täidetud, kuna tal ei ole kõnealuseid arveid. Kui on lubatud mahaarvamisõigust kasutada, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus samuti teada, kas liidu õigusega on vastuolus kasutada mahaarvamisõiguse ulatuse kindlaksmääramiseks kaudset hinnangut (kohtuekspertiisi), mille annab sõltumatu ekspert ehitustööde mahu põhjal, kui kauba (ehitusmaterjali) on võõrandanud ja teenuseid on osutanud (ehitiste püstitamisega seotud töid teinud) käibemaksukohustuslased.

29. Nendel asjaoludel otsustas Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus, Rumeenia) põhikohtuasjas menetluse peatada ja taotleda Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:

„1. Kas direktiivi 2006/112 üldiselt, ning konkreetsemalt artikleid 167, 168, 178, 179 ja 273, samuti proportsionaalsuse põhimõtet ja neutraalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et need lubavad anda maksukohustuslasele, kes vastab käibemaksu mahaarvamiseks nõutavatele sisulistele tingimustele, mahaarvamisõiguse, kui ta ei suuda sellises konkreetses olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, arvetega tõendada sisendkäibemaksu, mille ta on maksnud kaupu soetades ja teenuseid saades?

2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, tuleb direktiivi 2006/112 ning proportsionaalsuse põhimõtet ja neutraalsuse põhimõtet tõlgendada nii, et mahaarvamisõiguse ulatuse kindlaksmääramiseks võib olla lubatav ja sobiv meede selline kaudne hinnang, mille annab (kohtuekspertiisi teel) sõltumatu ekspert ehitustööde mahu alusel, mis leitakse ekspertiisi käigus, kui kauba (ehitusmaterjali) on võõrandanud ja teenuseid osutanud (ehitiste püstitamisega seotud töid teinud) käibemaksukohustuslased?“

30. Euroopa Kohtule esitasid oma kirjalikud seisukohad kaebaja, Rumeenia valitsus ja komisjon. Kõik nad osalesid ka 31. jaanuaril 2018 peetud kohtuistungil.

IV. Hinnang

31. Olen jõudnud järeldusele, et põhikohtuasja asjaoludel tuleb käibemaksudirektiivi artikleid 167, 168, 178 ja 226, võttes asjakohaselt arvesse käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ja proportsionaalsuse põhimõtet, tõlgendada nii, et nende kohaselt ei tohi mahaarvamisõigust kasutada maksukohustuslane, kellel ei ole arveid ega muid sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tõendavaid dokumente. Selline maksukohustuslane ei või tarnitud kauba (ehitusmaterjalide) ja osutatud teenuste (ehitiste püstitamisega seotud tööde) väärtuse hindamiseks tugineda üksnes kohtu määratud eksperdile.

32. Olen jaganud oma analüüsi kolme ossa. Esiteks võtan kokku põhiseisukohad, mis menetlusosalised on Euroopa Kohtule esitanud. Teiseks teen mõned sissejuhatavad märkused. Kolmandaks vastan eelotsuse küsimustele.(10)

A. Menetlusosaliste seisukohad

33. Kaebaja märgib, et kassatsioonikohus on kohustanud eelotsusetaotluse esitanud kohut arvutama välja kaebaja maksukohustuse, tunnustades tema õigust sisendkäibemaks maha arvata.

34. Seoses esimese küsimusega osutab kaebaja, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artiklist 167 jj tulenev mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja põhimõtteliselt ei saa seda kitsendada. Mahaarvamisõigust tuleb kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas.(11)

35. Samuti märgib kaebaja, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on mahaarvamisõigus ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte. Selle süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab seega kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et tegevus ise oleks käibemaksuga maksustatav. Samuti on Euroopa Kohus juba märkinud, et käibemaksu neutraalsuse üldpõhimõte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded.(12)

36. Seega, kui kõik käibemaksu mahaarvamise sisulised nõuded on täidetud, ei saa vorminõuete täitmise vajadus seda õigust piirata.

37. Kaebaja väidab, et ta on samasuguses olukorras nagu see, mida Euroopa Kohus kaalus kohtuasjas *Salomie ja Oltean*,⁽¹³⁾ kus otsustati, et vorminõude täitmata jätmise tõttu ei kao käibemaksu mahaarvamise õigus. Kaebaja väitel on arve esitamine käesolevas olukorras, kus sisulised nõuded on täidetud, pelgalt vorminõue, mis ei tohi tema mahaarvamisõigust riivata.

38. Lõpuks märgib kaebaja, et kohtuasjas *Reisdorf*⁽¹⁴⁾ otsustas Euroopa Kohus, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tõendamist reguleerivate erinormide puududes on liikmesriikidel õigus nõuda selle õiguse tõendamiseks algse arve esitamist ning kui maksukohustuslasel enam originaaleksemplari ei ole, ka õigus aktsepteerida muid tõendeid selle kohta, et tehing, mille suhtes mahaarvamist taotletakse, tegelikult toimus.(15)

39. Kaebaja väitel on ta samas olukorras, mida Euroopa Kohus kaalus kohtuasjas *Reisdorf*. Kaebaja toonitab, et põhikohtuasi puudutab mitte seda, kas tal on õigus sisendkäibemaks maha arvata või mitte, vaid seda, kuidas selle õigusega seotud summat hinnata.

40. Teise küsimuse osas märgib kaebaja, et ainus objektiivne tõendusvahend, mida võib tema mahaarvamisõiguse kindlakstegemiseks kasutada, on kohtulik ekspertiis, mis välistab pettuse ja riigieelarvele kahju tekitamise ohu. Ekspertdile tuginemine annaks kõik tagatised, mida on vaja, et mahaarvatava käibemaksu summa objektiivselt ja professionaalselt kindlaks määrata.

41. Rumeenia valitsus on vastupidisel seisukohal.

42. Esimese küsimuse osas märgib Rumeenia valitsus muu hulgas, et käibemaksudirektiivi artikli 167 kohaselt tekib käibemaksu mahaarvamise õigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal, ent Euroopa Kohtu praktika kohaselt peab kõnealuste kaupade ja teenustega seotud käibemaksu mahaarvamise õigus olema maksustatavate tehingutega otseselt ja vahetult

seotud.(16) Käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a kohaselt peab maksukohustuslasel mahaarvamisõiguse kasutamiseks olema käibemaksudirektiivi artikli 266 kohaselt koostatud arve(17) või muu dokument, mille saab asjaomase liikmesriigi kehtestatud kriteeriumide kohaselt lugeda arvet asendavaks.(18) Arve võimaldab haldusasutustel kontrollida, kas arve väljastaja on maksu maksnud,(19) ja põhjendab arve saaja mahaarvamisõigust.(20)

43. Rumeenia valitsus tunnistab, et Euroopa Kohus on märkinud, et käibemaksu neutraalsuse põhimõtte nõuab, et mahaarvamisõigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. Kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, kas maksukohustuslane on asjaomaste teenuste saajana kohustatud käibemaksu tasuma, ei või ta viimase mahaarvamisõigusele kehtestada täiendavaid tingimusi, mis muudaksid selle õiguse kasutamise olematuks.(21)

44. Euroopa Kohtu praktikas esineb aga erand, mis puutub käesolevas põhikohtuasjas asjasse. See on olukord, kus formaalsete nõuete rikkumise tõttu on takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud.(22)

45. Rumeenia valitsuse arvates on põhikohtuasjas tegu just sellise olukorraga. Arvete vm sobivate dokumentide puudumine takistab selle tõendamist, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise suhtes kehtivad sisulised nõuded on täidetud.(23)

46. Rumeenia valitsuse väitel on põhikohtuasjas kohaldatav käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a, mille kohaselt peavad maksukohustuslasel olema arved kui sisendkäibemaksu mahaarvamise eelnõue,(24) eriti kui selliste arvete puudumine on põhjustatud üksnes kaebaja tegevusetusest. Käibemaksudirektiivi artikli 242 kohaselt peab iga maksukohustuslane pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduril selle kohaldamist kontrollida.(25)

47. Rumeenia valitsus argumenteerib, et tema seisukoht on kooskõlas neutraalse maksustamise põhimõttega. Ta osutab, et proportsionaalsuse põhimõtte võimaldab liikmesriikidel kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 273 kehtestada kohustusi, mida nad peavad vajalikuks, et tagada käibemaksu täpne arvutamine ja hoida ära pettusi. Siiski ei või meetmed, mida liikmesriigid maksu täpseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks võivad käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt võtta, ulatuda kaugemale sellest, mida on vaja nende eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.(26) Igal juhul ei ole Rumeenia ametiasutused käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt palunud kaebajal täita muid kohustusi peale nende, mis on kehtestatud käibemaksudirektiivi artikli 178 punktiga a.

48. Teise küsimuse osas märgib Rumeenia valitsus, et arve on dokument, mis annab kogu teabe, mis on kohaldatava käibemaksukorra seisukohast asjakohane. Mahaarvatava käibemaksu summa suhtes on määrav mitte püstitatud ehitiste lõplik väärtus, vaid iga kaupade ja teenuste ostu-müügitehing. Kaudsele hindamisele tuginemine võib riivata käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.

49. Komisjon on seisukohal, et neid kahte eelotsuse küsimust esitades soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 167, 168, 178 ja 226 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes ei ole säilitanud arveid, mis tõendavad tema õigust arvata maha käibemaks seoses kaupade tarnimise või teenuste osutamisega, võib tõendada neid tehinguid ekspertiisi põhjal, mille on läbi viinud eelotsusetaotluse esitanud kohtu määratud eksperdid, et hinnata kinnisasja väärtust, arvestades, et asjaomaste uusehitistega tehingute tegemisest on möödunud hulk aega.

50. Nagu kaebaja, osutab ka komisjon, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artiklis 167 jj sätestatud mahaarvamisõiguse ühise käibemaksusüsteemi

aluspõhimõtte, mida põhimõtteliselt ei tohi kitsendada ja mis on kasutatav kohe kogu käibemaksuga koormatud ostutehingutelt tasutud maksu osas.(27) Komisjon märgib, et mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.(28)

51. Komisjon toonitab siiski, et maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ja kuritarvituste ärahoidmine on käibemaksudirektiivis tunnustatud ja edendatud eesmärk. Sellepärast on liikmesriigi kohtute ja õigusasutuste pädevuses keelata mahaarvamisõiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega.(29)

52. Komisjoni sõnul nõuab käibemaksu neutraalsuse üldpõhimõtte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded.(30)

53. Ent nagu Rumeenia valitsus, toonitab ka komisjon, et olukord on teine, kui selliste vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud.(31)

54. Euroopa Kohus on märkinud, et mis puudutab mahaarvamisõiguse tekkimiseks vajalikke materiaalõiguslikke tingimusi, peab huvitatud isik käibemaksudirektiivi artikli 168 punktist a tulenevalt selleks, et seda õigust kasutada, esiteks olema maksukohustuslane selle direktiivi tähenduses ja teiseks peab ta kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, edaspidi kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning enne peab neid kaupu või teenuseid talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane.(32)

55. Mahaarvamisõigusega seotud vorminõuded aga on need, mis reguleerivad selle õiguse kasutamist ja seiret ning käibemaksusüsteemi sujuvat toimimist, nagu raamatupidamise ning arvete ja deklaratsioonide esitamisega seotud kohustused.

56. Nii nähtub käibemaksudirektiivi artikli 178 punktist a, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab olema selle direktiivi artikli 226 kohaselt koostatud arve.(33)

57. Nagu Rumeenia valitsus, osutab ka komisjon, et käibemaksudirektiivi artiklis 226 ette nähtud arvel kohustuslikult esitatavate andmete eesmärk on võimaldada maksuhalduril kontrollida, kas tasumisele kuuluv maks on tasutud ja, vajaduse korral, kas esineb õigus käibemaks maha arvata. Arvel märgitud teenuste osutamise kuupäev võimaldab kontrollida, millal maksustatav teokoosseis tekib, ja seega kindlaks teha maksuõigusnormid, mida tuleb ajalisel tähenduses kohaldada tehingu suhtes, mida see dokument käsitleb.(34) Maksukohustuslasel, kes soovib käibemaksu maha arvata, tuleb tõendada, et ta täidab selle õiguse kasutamiseks kehtestatud tingimused.(35)

58. Komisjon märgib, et põhikohtuasja asjaoludel ei ole maksuhalduril vajalikku teavet selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud. Põhjus on selles, et aastatel 2007–2009 ei registreerunud kaebaja käibemaksukohustuslaseks, ei maksnud käibemaksu, ei deklareerinud oma majandustegevuse algust, ei esitanud maksudeklaratsiooni, ei kogunud arveid ega säilitanud neid Rumeenia maksualastes õigusaktides ette nähtud 10 aasta jooksul ega ka 5 aasta pikkuse aegumistähtaaja jooksul. Peale loetamatute kviitungite säilitamise ei täitnud kaebaja nõuet pidada raamatupidamisarvestust.

59. Komisjoni väitel on möödapääsmatu, et oleks võimalik kindlaks teha iga tarnija – mitte

ainult sisendkäibemaksu tingimuste kontrollimiseks, vaid ka selleks, et liikmesriigi maksuhaldur saaks kontrollida maksukohustuslase raamatupidamist ja kindlaks teha, kas sisendit puudutavate tehingute suhtes on pandud toime pettusi.

60. Komisjon viitab, et Euroopa Kohus on märkinud, et sellise raamatupidamisarvestuse puudumine, mis võimaldaks käibemaksu kohaldada ja maksuhalduril selle kohaldamist kontrollida, ning väljastatud ja tasutud arvete kirjendamata jätmine võivad takistada maksu nõuetekohast kogumist ja seega kahjustada ühise käibemaksusüsteemi tõrgeteta toimimist.(36)

61. Komisjoni väitel on raske mõista, kuidas ekspert saaks teha kindlaks iga kaebajale kauba tarnimise ja teenuse osutamise tehingu, et koostada aruanne, mis kvalifitseerub määravaks tõendiks mahaarvamisoiguse sisuliste nõuete suhtes. Eelotsusetaotluses on viidatud asjaoludele, mis on eksperdiaruannetes esitatud oletuslike hinnangutena. Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a sõnastuses aga, kus on viidatud eelnenud tehingutelt käibemaksu mahaarvamisele, ei leidu midagi, mis lubaks järeldada, et maksukohustuslane võib mahaarvamisoigust kasutada oletuslike hinnangute põhjal. Komisjon märgib, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, millelt maha arvatav käibemaksu summa on vahetult makstud eri kulutegurite pealt.(37) Seega tuleb kaebajale tol ajal tarnitud ehitusmaterjalide ja osutatud ehitusteenuste väärtust eristada ehitiste väärtusest ekspertiisi ajal, millega kaasneb põhikohtuasjas 10?aastane ajavahe.

B. Sissejuhatavad märkused

62. Esiteks on Euroopa Kohus väljakujunenud kohtupraktika kohaselt pädev tõlgendama liidu õigust vaid seoses selle kohaldamisega uues liikmesriigis alates tema ühinemisest Euroopa Liiduga.(38) Euroopa Kohus ei ole pädev tõlgendama liidu käibemaksudirektiive, kui asjaomane maksustamisperiood eelneb vastava liikmesriigi ühinemiskuupäevale.(39)

63. Käesoleval juhul puudutab vaidlusalune maksuotsus ajavahemikku 1. augustist 2006 kuni 31. detsembrini 2009. Niisiis on Euroopa Kohus pädev tõlgendama liidu õiguse sätteid seoses nende kohaldamisega põhikohtuasjas alates kuupäevast, mil Rumeenia 1. jaanuaril 2007 Euroopa Liiduga ühines, mistõttu jääb välja ajavahemik alates 1. augustist 2006 kuni 31. detsembrini 2006.

64. Teiseks, niivõrd kui kaebaja kirjalikes seisukohtades (mida kajastab käesoleva ettepaneku punkt 33) on mõista antud, et eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks rakendama kassatsioonikohtu otsust ja hindama kaebaja õigust sisendkäibemaks maha arvata ekspertiiside põhjal, mitte tuginema asjakohaste liidu õiguse sätete tõlgendamiseks ELTL artiklile 267, viitan oma märkustele kohtuasjas C.K. jt esitatud ettepanekus.(40) Märkisin seal, et kohtuasjas Križan jt otsustas Euroopa Kohus,(41) et siseriiklik õigusnorm, mille alusel kõrgema astme kohtu antud hinnangud on liikmesriigi kohtule siduvad, ei saa võtta sellelt kohtult õigust esitada Euroopa Kohtule tõlgendusküsimusi liidu õiguse kohta, millega seoses need õiguslikud hinnangud anti.(42)

65. Kolmandaks nõustun komisjoni argumentidega selle kohta, et esitatud kahte eelotsuse küsimust saab käsitleda üheskoos. Minu arvates küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artikleid 167, 168, 178 ja 226 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes ei ole säilitanud arveid, mis tõendavad tema õigust arvata maha käibemaks seoses kaupade tarnimise või teenuste osutamisega, võib tõendada neid tehinguid ekspertiisi põhjal, mille on läbi viinud eelotsusetaotluse esitanud kohtu määratud eksperdid, et hinnata ehitise püstitamise seotud ehitusmaterjalide ja töö väärtust, arvestades, et asjaomaste uusehitistega tehingute tegemisest on möödunud hulk aega.

66. Asun nüüd sellest lähtudes eelotsuse küsimustele vastama.

C. Väljapakutavad vastused eelotsuse küsimustele

67. Kõigepealt ei nõustu ma kaebaja argumentidega, et tema olukord sarnaneb probleemidega, mida Euroopa Kohus kaalus otsustes Salomie ja Oltean(43) ning Reisdorf.(44)

68. Kohtuasi Salomie ja Oltean puudutas käibemaksu kohaldamist kinnisvara müügile Rumeenias aastal 2009. Aastatel 2007–2009 olid selle kohtuasja kaebajad sooritanud mitmesuguseid kinnisvaratehinguid, mida ei deklareeritud kui käibemaksuga maksustatavaid, kuid pärast maksukontrolli väljastas maksuhaldur maksuotsused käibemaksu kohta, millest tekkis kohtuasi kaebajate ja liikmesriigi maksuhalduri vahel.(45)

69. Oma otsuses märkis Euroopa Kohus, et kuigi liikmesriigi maksuhaldur kinnisvaratehinguid süstemaatiliselt käibemaksuga ei maksustanud, ei andnud see kaebajatele Euroopa Kohtu praktika tähenduses õiguspärast ootust, et vaidlusaluseid tehinguid käibemaksuga ei maksustata. Arvestades nende tehingute mahtu, mis hõlmas kokku rohkem kui 130 korteriga nelja hoone ehitust ja müüki, ei saanud ettenägelik ja mõistlik ettevõtja põhjendatult eeldada, et sellist tehingut käibemaksuga ei maksustata, kui ta ei ole saanud või vähemalt proovinud nõutada liikmesriigi pädevalt maksuhaldurilt selle kohta sõnaselget kinnitust.(46)

70. Käesolevas põhikohtuasjas aga õiguspärase ootuse rikkumise küsimust ei teki. Euroopa Kohtu otsuses Salomie ja Oltean väljendatud märkusi ettenägeliku ja mõistliku ettevõtja kohta võib pidada hoopis Rumeenia valitsuse ja komisjoni, mitte kaebaja seisukohti toetavateks.

71. Euroopa Kohtu otsus Salomie ja Oltean käsitles ka küsimust, kas käibemaksudirektiiviga on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis keelavad mahaarvamisõiguse kasutamise „vaid sel põhjusel“, et maksukohustuslane ei olnud asjasse puutuvate tehingute sooritamise ajal käibemaksukohustuslasena registreeritud. Käibemaksukohustuslaseks registreeritus ei ole aga käesolevas põhikohtuasjas oluline asjaolu.(47)

72. Samuti eristuvad kohtuasja Reisdorf(48) faktilised asjaolud käesoleva põhikohtuasja omadest.

73. Nimetatud kohtuasjas oli maksukohustuslasel keelatud mahaarvamisõigust kasutada, sest ta esitas mitmesuguste arvete koopiad, kuid mitte originaalid.(49) Seetõttu käsitles see kohtuasi küsimust, kas nõue, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab olema arve, mis oli tollal ette nähtud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(50) artikli 18 lõike 1 punktis a, lubab liikmesriikidel lugeda arveks mitte ainult originaali, vaid ka muid dokumente, nagu läbi kopeerpaberi tehtud koopiad, duplikaadid ja valguskoopiad, ning kas maksukohustuslasel, kellel enam originaalarvet ei ole, võib lubada tõendada mahaarvamisõigust teiste vahenditega.

74. Sellest tulenevalt toetab kohtuotsus Reisdorf arusaama, et maksukohustuslased, kellel enam arveid ei ole, võivad esitada „muid veenvaid tõendeid“ selle kohta, et tehing, millega seoses mahaarvamist taotletakse, tegelikult toimus.(51) See kohtuotsus ei käsitle ekspertiisi funktsiooni selles menetluses.

75. Oma praktikas arvete esitamisega seotud vorminõuete täitmata jätmise kohta on Euroopa Kohus kinnitanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust asjaoludel, millega on kaasnenud mitmesugused arvega seotud puudused. Ometi näib, et sellekohases kohtupraktikas ei ole otseselt käsitletud olukorda, kus arved vm sobivad dokumentaalsed tõendid üleüldse puuduvad.(52)

76. Näiteks puudutas kohtuasi *Uszodaépt?*(53) arvete sisu muutmist ja lisadeklaratsiooni esitamist. Kohtuasi *Polski Trawertyn*(54) puudutas enne täisühingu registreerimist ja käibemaksukohustuslaseks registreerimist koostatud arvet, mis väljastati selle täisühingu tulevaste osanike nimel. Kohtuasjas *Idexx Laboratories Italia*(55) käsitleti olukorda, kus maksukohustuslane jättis pöördmaksustamise menetlusega seoses teatavad arved käibemaksuregistrisse kandmata.(56) Kohtuasi *Senatex* puudutas arve parandamist.(57)

77. Kohtuasjas *Vámos* märkis kohtujurist Wahl oma ettepanekus:(58) „[n]endes kohtuasjades, kus Euroopa Kohus formalismist loobus, tegi ta seda eesmärgiga tagada, et kuigi maksukohustuslane on teinud *vähetähtsa menetlusvea*, maksustatakse tehinguid ikkagi nende objektiivsetest tunnustest lähtudes. Liikmesriigid ei saa karistada kedagi selle eest, et ta formaalseid nõudeid rangelt ei täida, viisil, mis ohustab süsteemi neutraalsust, näiteks koheldes konkureerivaid ettevõtjaid erinevalt või jättes käibemaksudirektiivi olulisi sätteid toimetata.“(59)

78. Toonitan samuti, et käibemaksudirektiivi artikli 242 kohaselt peab maksukohustuslane pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduril selle kohaldamist kontrollida. Selle direktiivi artikkel 244 kohustab maksukohustuslasi tagama väljastatud ja saadud arvete säilitamise. Sama direktiivi artikli 250 lõike 1 kohaselt peavad maksukohustuslased esitama käibedeklaratsiooni, kus on näidatud kogu teave, mida on vaja riigile maksta tuleva maksu arvutamiseks.(60)

79. Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei ole liikmesriikidel keelatud pidada raamatupidamisarvestuse pidamata jätmist maksudest kõrvalehoidumiseks.(61)

80. Põhikohtuasjas on vormilise arvete säilitamise nõude täitmata jätmise viinud mahaarvamisoiguse andmata jätmiseni, sest tegelikult on selle täitmata jätmise tõttu takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud.(62) Puudub teave, mida on vaja selle tuvastamisel, et sisulised nõudeid on täidetud, mitte vorminõude täitmata jätmise tuvastamisel.(63) Või nagu üks kohtujurist on hiljuti märkinud, on „täiesti loogiline“, et mahaarvamisoigust keeldutakse andmast, kui vorminõuete rikkumine „on nii märkimisväärne, et muudab mahaarvamisoiguse materiaalõiguslike tingimuste täidetuse kontrolli võimatuks või liiga raskeks“.(64)

81. Niisiis kajastab põhikohtuasi ühte kahest erandist reeglist, et sisu loetakse vormist olulisemaks; teine erand on maksudest kõrvalehoidumises osalemine.(65)

82. Seetõttu, olgugi et ei saa välistada olukordi, kus sisendkäibemaksu mahaarvamise sisuliste tingimuste täidetuse võib olla arvete puududes tuvastatav ekspertiisi põhjal, mille üle tuleb otsustada eelotsusetaotluse esitanud kohtul,(66) ei ole põhikohtuasjas niisuguseid asjaolusid minu arvates tekkinud.

83. Kohtupraktika toetab Rumeenia valitsuse ja komisjoni argumente, et kui kaebaja ei olnud vähimalgi vajalikul määral hoolas sisendkäibemaksu mahaarvamise seotud arvete säilitamisel, tuleb seda tegurit arvesse võtta.(67) Sama kehtib viivitamise kohta, mille suhtes Euroopa Kohus on märkinud, et liikmesriikidel on õigus seada sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse suhtes õiguskindluse huvides ajalisi piiranguid.(68) Põhikohtuasja faktilised asjaolud eristuvad faktilistest

asjaoludest hiljuti Euroopa Kohtus lahendatud kohtuasjas Volkswagen(69) mitmel põhjusel, eelkõige aga selle poolest, et nimetatud kohtuasjas ei olnud tegu kaebaja hoolsuse puudumisega ning kaebaja õigus sisendkäibemaks maha arvata oli väljaspool kahtlust, summa aga oli arve hiljem esitamise kaudu kvantifitseeritav.(70) Samamoodi loeti sisendkäibemaks mahaarvatavaks kohtuasjas Biosafe,(71) sest maksukohustuslasel oli objektiivselt võimatu kasutada mahaarvamisoigust enne, kui teine tarneahelas osalev maksukohustuslane oli käibemaksu ümber arvutanud.

84. Eeskätt aga ei viita miski Euroopa Kohtu toimikus sellele, nagu saaks – arvestades 10?aastast ajavahet ning arvete või samaväärsete kasutuskõlblike dokumentide puudumist – ekspertiisi teel täpselt uuesti registreerida iga asjasse puutuva tehingu, millega seoses sisendkäibemaksu maha arvata soovitakse.

85. Seega ei saa põhikohtuasja asjaoludel neutraalse maksustamise põhimõttele õiguspäraselt tugineda maksukohustuslane, kes püüab ohustada ühise käibemaksusüsteemi toimimist sellega, et ta käibemaksudirektiiviga nõutavaid dokumente pikema aja jooksul ei säilita.(72)

V. Ettepanek

86. Sellepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Curtea de Apel Alba Iulia (Alba Iulia apellatsioonikohus, Rumeenia) küsimustele järgmiselt:

Põhikohtuasja faktilistel asjaoludel tuleb nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 167, 168, 178 ja 226 tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes ei ole säilitanud arveid, mis tõendavad tema õigust arvata maha käibemaks seoses kaupade tarnimise või teenuste osutamisega, ei või tõendada neid tehinguid ekspertiisi põhjal, mille on läbi viinud eelotsusetaotluse esitanud kohtu määratud eksperdid, et hinnata ehitiste püstitamiseiga seotud ehitusmaterjalide ja töö väärtust, arvestades, et asjaomaste uusehitistega tehingute tegemisest on möödunud hulk aega.

1 Algkeel: inglise.

2 ELT 2006, L 347, lk 1.

3 Kohtujurist Slynny ettepanek liidetud kohtuasjades Jeunehomme ja EGI (123/87 ja 330/87, EU:C:1998:274, lk 4534).

4 Kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, punkt 34).

5 Vt nt 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 47) ja 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punktid 40 ja 41 ning seal viidatud kohtupraktika).

6 Vt nt 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569).

7 Vt nt 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).

8 Rumeenia riigi teataja, I osa, nr 927, 23. detsember 2003, seejärel muudetud ja täiendatud, alates 1. jaanuarist 2007 kehtinud redaktsioon.

9 Rumeenia riigi teataja, I osa, nr 112, 6. veebruar 2004, seejärel muudetud ja täiendatud, alates 1. jaanuarist 2007 kehtinud redaktsioon.

10 Täheldan, et kauba ühendusesisese soetamise korral tohivad liikmesriigid käibemaksudirektiivi artikli 181 kohaselt anda maksukohustuslasele, kellel puudub artiklite 220–236 kohaselt koostatud arve, loa nende kaupade suhtes siiski käibemaks maha arvata. Seda ei kohaldata teenuste saamise suhtes. Arutelu selle kohta vt kohtujurist Kokott'i ettepanekus kohtuasjas Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, punkt 77).

11 Kaebaja viitab 1. märtsi 2012. aasta kohtuotsusele Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, punkt 40). Vt ka nt hiljutisemad 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 Selles suhtes tugineb kaebaja 9. juuli 2015. aasta kohtuotsusele Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punktid 56–58). Vt ka nt hiljutisemad 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punktid 27, 28 ja 30 ning seal viidatud kohtupraktika) ja 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punktid 28, 30 ja 31 ning seal viidatud kohtupraktika).

13 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus (C?183/14, EU:C:2015:454).

14 5. detsembri 1996. aasta kohtuotsus (C?85/95, EU:C:1996:466).

15 5. detsembri 1996. aasta kohtuotsus Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466, punkt 30).

16 Rumeenia valitsus viitab 6. aprilli 1995. aasta kohtuotsusele BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, punktid 18 ja 19).

17 Selles suhtes viitab Rumeenia valitsus muu hulgas 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsusele PPUH Stehcomp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 29). Vt ka hilisem, 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punktid 32 ja 33).

18 Rumeenia valitsus viitab 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsusele Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punkt 32).

19 Rumeenia valitsus viitab 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsustele Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, punktid 31 ja 32) ning LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, punktid 35 ja 36).

20 Rumeenia valitsus viitab 15. septembri 2016. aasta kohtuotsusele Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 27) ja kohtujurist Kokott'i ettepanekule samas kohtuasjas (EU:C:2016:101, punkt 34). Vt ka selle ettepaneku punktid 36–39, mis käsitlevad arve funktsiooni seoses sisendkäibemaksu mahaarvamisega.

21 Rumeenia valitsus viitab muu hulgas 1. märtsi 2012. aasta kohtuotsusele Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, punkt 43).

22 Rumeenia valitsus viitab 27. septembri 2007. aasta kohtuotsusele Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 31) ja 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsusele Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punkt 39). Vt hiljutisem, 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 35).

23 Rumeenia valitsus viitab 12. juuli 2012. aasta kohtuotsusele EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 71) ja 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsusele Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punkt 39).

24 Rumeenia valitsus viitab 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsusele PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 40); 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsusele Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 47) ja 8. mai 2013. aasta kohtuotsusele Petroma Transports jt (C?271/12, EU:C:2013:297, punktid 25–36). Vt hiljutisem, 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punktid 32 ja 33 ning seal viidatud kohtupraktika).

25 Rumeenia valitsus viitab 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsusele Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Rumeenia valitsus viitab 9. juuli 2015. aasta kohtuotsusele Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 62).

27 Komisjon viitab 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsusele PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 26). Vt samuti 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punktid 27 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika) ning 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punktid 28 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).

28 Komisjon viitab 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsusele PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 27). Vt samuti 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 28 ning seal viidatud kohtupraktika) ning 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 30).

29 Seoses pettusega viitab komisjon 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsusele PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punktid 47 ja 48). Vt samuti 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punktid 36 ja 40 ning seal viidatud kohtupraktika).

30 Komisjon viitab 9. juuli 2015. aasta kohtuotsusele Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punktid 58 ja 59).

31 Komisjon viitab 28. juuli 2016. aasta kohtuotsusele Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 46). Vt samuti 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Komisjon viitab 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsusele PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 28). Vt samuti 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Komisjon viitab 15. septembri 2016. aasta kohtuotsusele Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 41). Vt samuti 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punktid 32 ja 33).

34 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punktid 27 ja 30).

- 35 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 46).
- 36 Komisjon viitab 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsusele Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740).
- 37 Komisjon viitab 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsusele PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 35).
- 38 Vt nt 15. aprilli 2010. aasta kohtuotsus CIBA (C?96/98, EU:C:2010:185, punkt 14 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 11. mai 2017. aasta kohtumäärus Exmitiani (C?286/16, ei avaldata, EU:C:2017:368, punkt 12 ja seal viidatud kohtupraktika). Seda märkisid oma kirjalikes seisukohtades Rumeenia valitsus ja komisjon.
- 39 Vt nt 11. mai 2017. aasta kohtumäärus Exmitiani (C?286/16, ei avaldata, EU:C:2017:368, punkt 13 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Kohtujurist Tanchevi ettepanek (C?578/16 PPU, EU:C:2017:108, punkt 34).
- 41 15. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus (C?416/10, EU:C:2013:8).
- 42 15. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Križan jt (C?416/10, EU:C:2013:8, punkt 68).
- 43 8. juuli 2015. aasta kohtuotsus (C?183/14, EU:C:2015:454).
- 44 5. detsembri 1996. aasta kohtuotsus (C?85/95, EU:C:1996:466).
- 45 8. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punktid 19–24).
- 46 8. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punktid 47–49).
- 47 8. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punktid 62–65).
- 48 5. detsembri 1996. aasta kohtuotsus (C?85/95, EU:C:1996:466).
- 49 5. detsembri 1996. aasta kohtuotsus Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466, punkt 9).
- 50 EÜT 1977, L 145, lk 1 (ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).
- 51 5. detsembri 1996. aasta kohtuotsus Reisdorf (C?85/95, EU:C:1996:466, punkt 29).
- 52 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C?332/15, EU:C:2016:614) puudutas olukorda, kus maksukohustuslane ei saanud esitada sisendkäibemaksu mahaarvamise eesmärgil oma arveid, mistõttu ta püüdis esitada selle tõendamiseks kolmanda isiku arveid.
- 53 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus (C?392/09, EU:C:2010:569).
- 54 1. märtsi 2012. aasta kohtuotsus (C?280/10, EU:C:2012:107).
- 55 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus (C?590/13, EU:C:2014:2429).

56 Arvete esitamise ja sisendkäibemaksu mahaarvamise kohta pöördmaksustamise menetluse kontekstis kehtivad eraldi reeglid, mis ei ole põhikohtuasjas olulised. Vt nt 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50) ja 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:2014:2429, punkt 38). Vt samuti kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, (C?516/14, EU:C:2016:101, punktid 81 ja 82).

57 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691).

58 C?566/16, EU:C:2017:895, Euroopa Kohtu menetluses.

59 Kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Vámos (C?566/16, EU:C:2017:895, punkt 47). Kohtujurist Tanchevi kursiiv.

60 Vt nt kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Fontana (C?648/16, EU:C:2018:213, punkt 32), Euroopa Kohtu menetluses.

61 Nt 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika). Juhin tähelepanu ka liikmesriikide kohustustele, mis tulenevad ELL artikli 4 lõikest 3, ELTL artiklist 325 ning käibemaksudirektiivi artiklist 2, artikli 250 lõikest 1 ja artiklist 273. Vt 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 47).

62 Vt 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 42).

63 Vt nt 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika): „Mahaarvamisõiguse keelamine sõltub nimelt rohkem selliste andmete puudumisest, mis on vajalikud tuvastamisel, et sisulised nõuded on täidetud, kui vorminõude järgimata jätmisest.“

64 Kohtujurist Mengozzi ettepanek kohtuasjas Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:413, punkt 39). Vt samuti 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

65 Kohtujurist Saugmandsgaard Øe ettepanek kohtuasjas Plöckl(C?24/15, EU:C:2016:204, punktid 80 ja 81). Vt samuti 20. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punktid 43–46).

66 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 38).

67 Nt 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punktid 47 ja 51) ning 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 43).

68 Vt nt 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

69 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204).

70 Nagu osutas kohtujurist Campos Sánchez-Bordona oma ettepanekus kohtuasjas Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, punkt 69), oli tegelikult tegu hilinenud käibemaksu maksmisega.

71 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

72 Vt analoogia alusel mahaarvamisõiguse välistamisega maksudest kõrvalehoidumise kontekstis 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 58).