

Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

6. veebruar 2014(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Pöördmaksustamine – Mahaarvamisõigus – Maksu tasumine teenuste osutajale – Kohustuslike andmete puudumine – Käibemaksu alusetu tasumine – Mahaarvamisõiguse kaotamine – Neutraalse maksustamise põhimõte – Õiguskindluse põhimõte

Kohtuasjas C-424/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Oradea (Rumeenia) 26. juuni 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. septembril 2012, menetluses

SC Fatorie SRL

versus

Direc?ia General? a Finan?elor Publice Bihor,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (ettekandja), J.-C. Bonichot ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- SC Fatorie SRL, esindaja: advokaat C. Costa?,
- Rumeenia valitsus, esindajad: R.-H. Radu, V. Angelescu ja I. Bara-Bu?il?,
- Eesti valitsus, esindaja: M. Linntam,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Keppenne ja L. Lozano Palacios,

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 L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), eelkõige mahaarvamist käsitlevate sätete tõlgendamist pöördmaksustamise korra kohaldamisel, samuti

käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtte ja õiguskindluse põhimõtte tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud SC Fatorie SRL (edaspidi „Fatorie”) ja Direc?ia General? a Finan?elor Publice Bihori (Bihori maksukeskus, edaspidi „Direc?ia”) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et Fatoriel ei lubatud käibemaksu maha arvata seetõttu, et pöördmaksustamise korda käsitlevad sätted ei olnud kohaldatavad.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 178 punktides a kuni f on sätestatud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[...]

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.”

4 Selle direktiivi artikli 199 lõike 1 kohaselt võivad liikmesriigid sätestada, et teatavate teenuste puhul on käibemaksu tasumise eest vastutav isik maksukohustuslane, kellele osutatakse selliseid teenuseid. Seda korda, mida tuntakse tavapäraselt „pöördmaksustamise” nimetuse all, võib muu hulgas kohaldada nimetatud artikli 199 lõike 1 punkti a kohaselt järgmistele tarnetele: „kinnisvaraga seotud ehitusteenused, sealhulgas remondi?, puhastus?, hooldus?, ümberehitus? ja lammutusteenused ning [...] ehitustööde üleandmine”.

5 Selle direktiivi artikli 226 punkt 11 on sõnastatud järgmiselt:

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

[...]

11) maksuvabastuse korral või juhul, kui kaupade soetaja või teenuse saaja on kohustatud käibemaksu tasuma, viide käesoleva direktiivi asjakohastele sätetele, vastavatele siseriiklikele sätetele või märge, et tarne on maksuvaba või selle suhtes kohaldatakse pöördmaksustamist.”

Rumeenia õigus

6 22. detsembri 2003. aasta seadus nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (legea nr 571/2003 privind Codul fiscal) (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, u 23. detsember 2003, edaspidi „maksuseadustik”) sätestab artikli 146 lõike 1 punktis a:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane vastama järgmistele tingimustele:

a) maksu kohta, mis kuulub tasumisele või on tasutud talle tarnitud või tulevikus tarnitavatelt kaupadelt või talle osutatud või tulevikus osutatavatelt teenustelt, peab tal olema arve, mis sisaldab artikli 155 lõikes 5 sätestatud andmeid.”

7 Maksuseadustiku artikli 155 lõike 5 punkti n alapunkt 2 sätestab, et

„Arve peab sisaldama järgmisi andmeid:

[...]

2. kui tarne või teenuse saaja on kohustatud tasuma maksu artikli 150 lõike 1 punktides b, d ja g sätestatud tingimustel, siis viide käesoleva jaotise või direktiivi 2006/112 sätetele või märges „pöördmaksustamine” artiklis 160 nimetatud tehingute kohta.”

8 Maksuseadustiku artikkel 160 oli põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis sõnastatud järgmiselt:

„(1) Lõikes 2 nimetatud kaubatarnijad ja teenuse osutajad ning kaupade ja teenuste saajad on kohustatud kohaldama käesolevas artiklis sätestatud lihtsustamismeetmeid. Lihtsustamismeetmete kohaldamise eelduseks on see, et nii tarnija kui ka tarne saaja on käibemaksukohustuslasena registreeritud vastavalt artiklile 153.

(2) Kaubad ja teenused, mille tarnimisel või osutamisel kohaldatakse lihtsustamismeetmeid, on:

[...]

b) ehitised, ehitise osad ja mis tahes maatükid, mille tarnimisel kohaldatakse maksustamiskorda;

c) ehitus? ja paigaldustööd;

[...]

(3) Arvetele, mis väljastatakse lõikes 2 nimetatud kauba tarnimise eest, on tarnijad kohustatud tegema märke „pöördmaksustamine”, näitamata vastavat maksu. Saajad märgivad ise tarnijatelt saadud arvetele vastava maksu, mis näidatakse maksudeklaratsioonis kas juba tasutud maksuna või maksuna, mille saab maha arvata. Tehingutes, millele kohaldatakse lihtsustamismeetmeid, ei ole ette nähtud maksu tasumist tarnija ja saaja vahel.

[...]

(5) Käesoleva artikli sätete kohaldamise eest vastutavad nii kauba tarnijad ja teenuse osutajad kui ka tarne või teenuse saajad. Kui kaubatarnija või teenuseosutaja ei ole lõikes 2 nimetatud kaupade ja teenuste eest esitatud arvetele teinud märges „pöördmaksustamine”, on saaja kohustatud kohaldama pöördmaksustamist, mitte kandma maksu üle kauba tarnijale või teenuse osutajale, tegema arvele omal algatusel märke „pöördmaksustamine” ja täitma lõikes 3 sätestatud kohustused.”

9 Maksuseadustiku rakendussätteid käsitleva määruse (hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr 571/2003 privind Codul fiscal) nr 44/2004 punkt 82 sätestas põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsioonis:

„(1) Maksuseadustiku artiklis 160 sätestatud kohustuslik tingimus lihtsustamismeetmete ja pöördmaksustamise kohaldamiseks on see, et nii teenuse osutaja kui saaja peavad olema käibemaksukohustuslasena registreeritud vastavalt maksuseadustiku artiklile 153 ning tehing peab olema maksustatav. Lihtsustamismeetmeid kohaldatakse üksnes riigi territooriumil tehtavate tehingute puhul maksuseadustiku artikli 1253 mõttes.

[...]

(3) Maksuseadustiku artikli 160 lõikes 2 sätestatud tarnete või teenuste puhul, sealhulgas tasutud ettemaksude puhul, väljastavad tarnijad või teenuse osutajad arved ilma maksusummata ja märgivad neile „pöördmaksustamine”. Maksusumma arvutab tarne või teenuse saaja ning see kantakse arvele ja raamatupidamisse, korrates seda summat maksudeklaratsioonis üheaegselt nii tasutud maksuna kui mahaarvatava maksuna. Raamatupidamisarvestuses tuli tarne või teenuse saajal märkida maksustamisperioodi jooksul vastav maksusumma nii lahtrisse 4426 (mahaarvatav käibemaks) kui ka lahtrisse 4427 (tasutud käibemaks).

[...]

(12) Ehitus? või paigaldustööde korral, mille eest on tehtud ositmaksed ja/või mille kohta on väljastatud arved koguväärtuses või osalises väärtuses, mille suhtes pöördmaksustamist kohaldatakse kuni 31. detsembrini 2007 k.a., kuid mille osas tekkis maksustatav teokoosseis 2008. aastal, s.o. ajal, mil koostati tööde edenemise aruanded ning mille on olenevalt olukorrast heaks kiitnud tarne või teenuse saajad, kohaldatakse harilikku maksustamiskorda üksnes tööde väärtuse, mille puhul tekib maksustatav teokoosseis 2008. aastal, ja saadud ositimaksete või kuni 31. detsembrini 2007 k.a. arvetele märgitud summade väärtuse vahelisele erinevusele. [...]”

10 Valitsuse määrus 31. juulist 2007 nr 92/2003 maksumenetluse seadustiku kohta (Ordonan? a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?) (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 513) artikli 105 lõiked 1 ja 3 sätestavad:

„Maksukontrolli käsitlevad sätted

(1) Maksukontrolli eesmärk on uurida maksustamisel tähtsust omavaid faktilisi ja õiguslikku asjaolusid kogumis.

[...]

(3) Maksukontroll viiakse läbi iga maksu, tollimaksu, lõivu või mis tahes muu riigile tasumisele kuuluva summa suhtes vaid üks kord iga maksustamisperioodi kohta. Erandjuhtudel võib pädev maksuhaldur otsustada läbi viia konkreetset perioodi puudutava uue kontrolli, kui maksukontrolli lõpu ja aegumistähtaja vahelisel ajal ilmnevad täiendavad andmed või arvutusvead, mis ei olnud kontrollimise kuupäeval maksuhaldurile teada ja mis mõjutavad kontrollimise tulemusi.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Fatorie sõlmis 3. jaanuaril 2007 äriühinguga SC Megasal Construc?ii SRL (edaspidi „Megasal”) lepingu, mille esemeks on sigalate ehitus? ja paigaldustööd ning seakasvatusemajandite renoveerimine. Tööd viidi lõpule 2008. aasta veebruaris.

12 SC Megasal Construc?ii SRL esitas teenuse osutajana 2007. aasta jooksul pöördmaksustamise korra kohaselt erinevaid arveid ilma käibemaksuta mõnede ettemaksete tasumiseks, kohaldades maksuseadustiku rakendussätteid käsitleva valitsuse otsuse nr 44/2004 punktis 82 sätestatud lihtsustamismeetmeid. Väljastatud arvete kogusumma oli ilma käibemaksuta

1 017 834,37 Rumeenia leud.

13 Megasal väljastas 3. märtsil 2008 arve kogusummas 1 052 840,10 Rumeenia leud, millest 168 101 leud moodustas arvele märgitud käibemaks ja 884 740 leud tööde maksumus. Fatorie tasus Megasali märgitud käibemaksu.

14 Pärast seda, kui Fatorie oli saatnud Rumeenia riigile tagastustaotluse, soostus Direc?ia 2. juuli 2008. aasta otsusega tagastama käibemaksu summas 173 057 Rumeenia leud, mille hulka oli arvestatud ka 3. märtsi 2008. aasta arvele märgitud käibemaksusumma 168 101 leud, kooskõlas 13. juuni 2008. aasta kontrollaktiga, mis puudutas perioodi 1. juulist 2007 kuni 31. märtsini 2008.

15 Pärast 2009. aasta teistkordset maksukontrolli, mis puudutas Fatorie makstud käibemaksu perioodil 1. jaanuar 2007 kuni 31. märts 2008, leidis Direc?ia, et 3. märtsi 2008. aasta arvega seotud käibemaks tuli sisse nõuda, kuna ei ole järgitud pöördmaksustamist reguleerivaid lihtsustamismeetmeid. 18. mai 2009. aasta maksuotsusega kohustas Direc?ia Fatoriet tasuma riigieelarvesse 221 221 Rumeenia leud, millest 168 101 Rumeenia leud on käibemaks, ja 53 120 Rumeenia leud viivitusintressi.

16 Euroopa Kohtule esitatud andmetest nähtub, et Megasal pankrotistus ning jättis Rumeenia maksuhaldurile tasumata 3. märtsi 2008. aasta arvel märgitud käibemaksu, mille talle oli maksnud Fatorie.

17 Fatorie esitas 15. juulil 2009 kohtule kaebuse nõudega tühistada Direc?ia 18. mai 2009. aasta maksuotsus ja maksuteade.

18 Tribunalul Bihor (Rumeenia) jättis kaebuse 22. septembri 2010. aasta otsusega põhjendamata tõttu rahuldamata. Selle otsuse peale esitatud apellatsioonkaebus jäeti 9. märtsi 2011. aasta otsusega sama põhjusel rahuldamata ning kohtuotsus jõustus lõplikult.

19 17. mail 2011 palus Fatorie 22. septembri 2010. aasta kohtuotsuse uuesti läbi vaadata, kuna leidis, et viimati nimetatud otsus on tehtud liidu õigust rikkudes. See taotlus tunnistati 7. novembri 2011. aasta kohtuotsusega vastuvõetamatuks.

20 Fatorie kaebas 12. jaanuaril 2012 selle kohtuotsuse edasi Curtea de Apel Oradeale (Rumeenia).

21 Fatorie väidab, et põhikohtuasjas tuleks kohaldada eelkõige Euroopa Kohtu 1. aprilli 2004. aasta otsusest kohtuasjas C?90/02: Bockemühl (EKL 2004, lk I?3303) tulenevat praktikat, mille kohaselt olukorras, kus on kohaldatav pöördmaksustamise kord, ei mõjuta mahaarvamisoigust asjaolu, et arvete esitamisega seotud nõuded ei ole täidetud. Seega, kui tarnija ei ole 3. märtsi 2008. aasta arve koostamisel järginud vorminõudeid ja kui Fatorie ei ole seda arvet korrigeerinud, ei saa see mõjutada Fatorie õigust arvata maha nimetatud arvega seotud käibemaksu.

22 Põhikohtuasja kostja leiab, et äriühing Fatorie kaotas 3. märtsi 2008. aasta arvel märgitud käibemaksu mahaarvamise õiguse, kuna esiteks ei järginud arve väljastanud äriühing Megasal selle koostamisel vorminõudeid, kohaldades harilikku käibemaksukorda, olgugi et ta oleks pidanud arve koostama vastavalt maksuseadustiku artikli 160 lõike 2 punktis b ette nähtud lihtsustamismeetmetele, ning teiseks, kuna Fatorie jättis omal algatusel arvele märkimata „pöördmaksustamine” ja tasudes maksu teenuse osutajale, jättis täitmata maksuseadustiku artikli 160 lõikes 5 sätestatud tingimuse.

23 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel Oradea menetluse peatada ja esitada Euroopa

Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] sätted lubavad kohaldada maksumaksja suhtes sanktsiooni, mis seisneb käibemaksu mahaarvamise õiguse kaotamises juhul, kui:

a) kolmas isik on valesti – lihtsustamismeetmeid kohaldamata jättes – koostanud arve, mille maksukohustuslane mahaarvamise õiguse kasutamiseks esitas;

b) maksukohustuslane on arvele märgitud käibemaksu tasunud?

2. Kas Rumeenia maksuhalduri halduspraktika on liidu õiguses kehtiva õiguskindluse põhimõttega vastuolus, kui ta:

a) on jõustunud haldusaktiga esialgu tunnustanud käibemaksu mahaarvamise õigust;

b) hiljem on seda otsust muutnud ja määranud, et maksumaksja on kohustatud tasuma riigile käibemaksu, mille mahaarvamise õigust on juba kasutatud, koos sellele lisanduva intressi ja viivitusintressiga?

3. Kas neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt on lubatud jätta maksukohustuslane käibemaksu mahaarvamise õigusest ilma, kui:

a) maksukohustuslane on tasunud kolmanda isiku poolt arvele alusetult märgitud käibemaksu;

b) maksuhaldur ei ole midagi teinud selleks, et paluda kolmandal isikul valesti koostatud arve parandada;

c) nüüd on arve parandamine kolmanda isiku maksejõuetuse tulemusena võimatu?”

Eelotsuse küsimuste vastuvõetavus

24 Euroopa Komisjon ei väida küll sõnaselgelt, et eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu, kuid väljendab siiski kahtlusi selle vastuvõetavuse osas põhjusel, et taotlus ei sisalda ülevaadet põhjendustest, mis ajendasid eelotsusetaotluse esitanud kohtu paluma teatavate liidu õiguse sätete tõlgendamist, ega seost, mis see kohus leiab olevat nende sätete ja põhikohtuasjas kohaldatavate siseriiklike õigusnormide vahel.

25 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt saab Euroopa Kohus jätta liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmselge, et taotletud liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud, et anda talle esitatud küsimustele tarvilik vastus (11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp jt, EKL 2008, lk I-6845, punkt 28 ja 20. juuni 2013. aasta otsus kohtuasjas C-259/12: Rodopi-M 91, punkt 27).

26 Tuleb tõdeda, et käesoleval juhul ei ole tegemist sellise olukorraga. Taotletav tõlgendus, mis puudutab käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatust ja neutraalse maksustamise ning õiguskindluse põhimõtteid, on otseselt seotud põhikohtuasja esemega, mis tundub olevat vaieldamatult tegelik. Lisaks sisaldab eelotsusetaotlus piisavalt faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, et Euroopa Kohus saaks talle esitatud küsimustele anda tarviliku vastuse.

27 Seega tuleb eelotsusetaotlus tunnistada vastuvõetavaks.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja kolmas küsimus

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt seda, kas tehingu raames, millele kohaldatakse pöördmaksustamise korda, on käibemaksudirektiivi ja neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus see, kui teenuste saaja jäetakse ilma õigusest arvata maha käibemaks, mille ta on teenuse osutajale põhjendamatult tasunud vigaselt koostatud arve alusel, sealhulgas juhul, kui vea kõrvaldamine ei ole võimalik teenuse osutaja pankroti tõttu.

29 Kõigepealt tuleb meenutada, et pöördmaksustamise korra kohaldamisel ei toimu teenuse osutaja ja selle saaja vahel käibemaksu tasumist, kuna seetõttu, et viimasel tuleb tasuda vastavate tehingutelt sisendkäibemaksu, on tal põhimõtteliselt võimalik see maks maha arvata, nii et maksuhaldurile ei tule tal midagi tasuda.

30 Samuti tuleb märkida, et mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida põhimõtteliselt ei tohi piirata (eespool viidatud kohtuotsus Bockemühl, punkt 38 ja 15. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-368/09: Pannon Gép Centrum, EKL 2010, lk I-7467, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on maksukohustuslane kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et nad ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige 22. veebruari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 24, ja 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punkt 48).

32 Teiseks tuleb nentida seoses käibemaksudirektiivi artiklis 178 ette nähtud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korraga, et kui tegu on pöördmaksustamise menetlusega, mida reguleerib selle direktiivi artikli 199 lõike 1 punkt a, kuulub kohaldamisele ainult artikli 178 punktis f sätestatud üksikasjalik kord.

33 Siinkohal tuleb meenutada, et maksukohustuslane, kes teenuste saajana on kohustatud tasuma nende pealt käibemaksu, ei ole kohustatud omama arvet, mis on koostatud vastavalt käibemaksudirektiivis esitatud vorminõuetele selleks, et ta saaks kasutada oma mahaarvamisõigust, vaid ta peab täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused üksnes selleks, et kasutada talle sama direktiivi artikli 178 punktiga f antud valikuvõimalust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Bockemühl, punkt 47).

34 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast nähtub lisaks, et asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused, mida maksukohustuslane peab järgima selleks, et kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust, ei tohi minna kaugemale sellest, mis on rangelt võttes vajalik pöördmaksustamise menetluse nõuetekohase kohaldamise kontrollimiseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Bockemühl, punkt 50 ja 30. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-392/09: Uszodaépít?, EKL 2010, lk I-8791, punkt 38).

35 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et pöördmaksustamise raames eeldab neutraalse maksustamise põhimõtte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded (8. mai 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-95/07 ja C-96/07: Ecotrade, EKL 2008,

lk I?3457, punkt 63 ja eespool viidatud kohtuotsus Uszodaépít?, punkt 39).

36 Vastupidi sellele, mida väidab Fatorie, erinevad põhikohtuasja asjaolud eespool viidatud kohtuotsuse Bockemühl aluseks olnud kohtuasja asjaoludest.

37 Põhikohtuasjas tuleneb eelotsusetaotlusest, et erinevalt maksuseadustiku artikli 160 lõikes 3 sätestatud nõuetest ei olnud 3. märtsi 2008. aasta arvel märges „pöördmaksustamine” ning et Fatorie jättis võtmata vajalikud meetmed, et sellise märke puudumist kõrvaldada, nagu on sätestatud selle artikli lõikes 5. Lisaks tuleb sedastada, et Fatorie tasus Megasalile ekslikult arvele alusetult märgitud käibemaksu, kuigi nimetatud korra kohaselt oleks ta pidanud teenuste saajana tasuma käibemaksu maksuhaldurile vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 199. Lisaks asjaolule, et vaidlusalune arve ei vasta siseriiklike õigusnormidega kehtestatud nõuetele, ei olnud täidetud pöördmaksustamise korra kohaldamise sisuline tingimus.

38 Selline olukord takistas maksuhalduril pöördmaksustamise korra kohaldamise kontrollimist ja tõi asjaomase liikmesriigi jaoks kaasa maksutulude kaotamise ohu.

39 Lisaks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et käibemaksu mahaarvamise õiguse teostamine piirdub üksnes tasumisele kuuluvate maksudega, st maksudega, mis vastavad käibemaksuga maksustatud tehingule või mis tasuti tasumisele kuuluvas osas (13. detsembri 1989. aasta otsus kohtuasjas C?342/87: Genius Holding, EKL 1989, lk 4227, punkt 13 ja 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?454/98: Schmeink & Cofreth ja Strobel, EKL 2000, lk I?6973, punkt 53).

40 Seega, kuna Fatorie poolt Megasalile käibemaksu tasumiseks puudus alus ja see tasumine ei vastanud pöördmaksustamise korra kohaldamise sisulisele tingimusele, ei saa Fatorie kasutada arvetele märgitud käibemaksu mahaarvamise õigust.

41 Selles osas ei mõjuta Megasali pankrot Fatoriele mahaarvamisõiguse andmisest keeldumist seetõttu, et Fatorie ei täitnud pöördmaksustamise korra kohaldamiseks olulisi kohustusi.

42 Samas võib teenuste saaja, kes tasus nende teenuste osutajale alusetult käibemaksu, temalt nõuda käibemaksu tagastamist siseriikliku õiguse kohaselt.

43 Seoses asjaoluga, et maksuhaldur ei kohustanud Megasali vigaselt koostatud arvet parandama, tuleb märkida, et põhikohtuasi puudutab olukorda, kus Direc?ia ei olnud nõus maksukohustuslasele Fatoriele mahaarvamisõigust andma ning et eelotsuse küsimustele vastamiseks ei ole vaja anda hinnangut maksuhalduri võimalikule kohustusele kolmanda isiku ees.

44 Eelnevaid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele ja kolmandale küsimusele vastata, et sellise tehingu raames, millele kohaldatakse pöördmaksustamise korda, ei ole niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas käibemaksudirektiivi ja neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus see, kui teenuste saaja jäetakse ilma õigusest arvata maha käibemaks, mille ta teenuse osutajale vigaselt koostatud arve alusel põhjendamatult tasus, sealhulgas juhul, kui vea kõrvaldamine ei ole võimalik teenuse osutaja pankroti tõttu.

Teine küsimus

45 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teise küsimusega sisuliselt seda, kas õiguskindluse põhimõttega on vastuolus liikmesriigi maksuhalduri halduspraktika, mille kohaselt tühistatakse maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmise otsus, kuid pärast uut maksukontrolli nõutakse talt selle käibemaksu ja viivitusintresside tasumist.

46 Kõigepealt tuleb mõõnda, et võimalus kasutada mahaarvamisõigust piiramatu aja jooksul

läheks vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Ecotrade, punkt 44).

47 Selles osas viitab Rumeenia valitsus oma kirjalikes seisukohtades valitsuse määruse nr 92/2003 maksumenetluse seadustiku kohta artikli 105 lõikele 3, mis võimaldab erandjuhtudel viia kindlaksmääratud tähtaja jooksul läbi konkreetset perioodi puudutava uue kontrolli, kui ilmnevad täiendavad asjaolud, mis ei olnud maksuinspektorile maksukontrolli läbiviimise ajal teada, või arvutusvead, mis võivad kontrollitulemusi mõjutada.

48 Tuleb tunnistada, et need õigusnormid, mille selgust ja ettenähtavust maksukohustuslase jaoks ei ole tõsiselt kahtluse alla seatud, vastavad õiguskindluse põhimõttele.

49 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas liikmesriigi seaduse säte, millele on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 47, on tema menetluses olevas kohtuvaidluses kohaldatav.

50 Mis puudutab viivitusintressi, siis tuleb meenutada, et kui liidu õigusnorme ei ole nende õigusnormidega kehtestatud korras ettenähtud tingimuste eiramisel kohaldatavate karistuste valdkonnas ühtlustatud, siis on liikmesriigid pädevad valima karistused, mida nad peavad asjakohasteks. Liikmesriigid on siiski kohustatud nimetatud pädevust teostama liidu õigust ja selle aluspõhimõtteid ning seega proportsionaalsuse põhimõtet järgides (vt selle kohta eelkõige 16. detsembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C?210/91: komisjon vs. Kreeka, EKL 1992, lk I?6735, punkt 19, ja seal viidatud kohtupraktika; 7. detsembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?213/99: de Andrade, EKL 2000, lk I?11083, punkt 20, ja eespool viidatud kohtuotsus Rodopi?M 91, punkt 31).

51 Eelnevat arvesse võttes tuleb teisele küsimusele vastata, et õiguskindluse põhimõttega ei ole vastuolus liikmesriigi maksuhalduri halduspraktika, mille kohaselt maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmise otsus aegumistähtaja jooksul tühistatakse, kuid pärast uut maksukontrolli nõutakse talt selle maksu ja viivitusintresside tasumist.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

1. **Sellise tehingu raames, millele kohaldatakse pöördmaksustamise korda, ei ole niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ja neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus see, kui teenuste saaja jäetakse ilma õigusest arvata maha käibemaks, mille ta teenuse osutajale vigaselt koostatud arve alusel põhjendamatult tasus, sealhulgas juhul, kui vea kõrvaldamine ei ole võimalik teenuse osutaja pankroti tõttu.**

2. **Õiguskindluse põhimõttega ei ole vastuolus liikmesriigi maksuhalduri halduspraktika, mille kohaselt maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmise otsus aegumistähtaja jooksul tühistatakse, kuid pärast uut maksukontrolli nõutakse talt selle maksu ja viivitusintresside tasumist.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.