

Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

19. oktoober 2017(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Mahaarvamisõigus – Kasutamise tingimused – Artikkel 273 – Liikmesriigi meetmed – Maksupettuse ja maksustamise vältimise vastane võitlus – Arve, mille on väljastanud maksukohustuslane, kelle maksuamet on tunnistanud „tegevuse lõpetanud“ maksukohustuslaseks – Maksupettuse oht – Mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine – Proportsionaalsus – Maksupettuse või maksutulude saamata jäämise ohu kohta esitatud tõendite arvestamata jätmine – Tehtava kohtuotsuse ajalise kehtivuse piiramine – Puudumine

Kohtuasjas C-101/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Cluj (Cluj apellatsioonikohus, Rumeenia) 21. jaanuari 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. veebruaril 2016, menetluses

SC Paper Consult SRL

versus

Direc?ia Regional? a Finan?elor Publice Cluj-Napoca,

Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bistri?a-N?s?ud,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

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

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik L. Carrasco Marco,

arvestades kirjalikus menetluses ja 26. jaanuari 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- SC Paper Consult SRL, esindaja: advokaat A. Bora,
- Rumeenia valitsus, esindajad: R. H. Radu, M. Bejenar ja E. Gane,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Owsiany-Hornung ja G. D. Balan,

olles 31. mai 2017. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“)).

2 Taotlus on esitatud SC Paper Consult SRLi (edaspidi „Paper Consult“) ja Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (riigi maksuameti Cluj-Napoca piirkonna maksukeskus, Rumeenia) ning Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (riigi maksuameti Bistrița-Năsăud maakonna maksukeskus, Rumeenia) vahelises kohtuvaidluses, milles Paper Consult vaidlustas maksuhalduri otsuse, mille kohaselt ei lubatud tal maha arvata sellistelt teenustelt tasutud käibemaksu, mida ta ostis SC Rom Packaging SPRLilt (edaspidi „Rom Packaging“), põhjusel, et viimane oli lepingu sõlmimise kuupäeva seisuga tunnistanud „tegevuse lõpetanud“ maksukohustuslaseks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2006/112

3 Direktiivi 2006/112 põhjendus 59 on sõnastatud järgmiselt:

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

4 Direktiivi 2006/112 I jaotise „Teema ja reguleerimisala“ artikli 1 lõike 2 teises lõigus on ette nähtud:

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

5 Direktiivi X jaotise „Mahaarvamine“ artikkel 168 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasele 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 ja teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“.

6 Direktiivi 2006/112 artikli 178 punktis a on sätestatud:

„Mahaarvamiseõiguse 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“.

7 Direktiivi artikli 214 lõike 1 punkt a näeb ette:

„1. Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et järgmised isikud registreerida, andes neile individuaalse numbri:

a) iga maksukohustuslane, välja arvatud artikli 9 lõikes 2 nimetatud maksukohustuslased, kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamisoigust andvaid kaubatarneid või osutab teenuseid, välja arvatud sellised kaubatarneid ja teenuseosutamised, mille puhul peab käibemaksu artiklite 194–197 ja artikli 199 kohaselt tasuma ainult kaupade soetaja või teenuste saaja või isik, kelle tarbeks kaubad või teenused on mõeldud“.

8 Direktiivi 2006/112 artikli 273 esimene lõik sätestab:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

Määrus (EL) nr 904/2010

9 Nõukogu 7. oktoobri 2010. aasta määrusega (EL) nr 904/2010 halduskoostöö ning maksupettuste vastase võitluse kohta käibemaksu valdkonnas (ELT 2010, L 268, lk 1) sõnastati uuesti nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määrus (EÜ) nr 1798/2003 halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta (EÜT 2003, L 264, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 392). See määrus nimelt laiendab käibemaksualase teabevahetussüsteemi (VAT Information Exchange System, edaspidi „VIES“) elektroonilise andmebaasi sisu.

10 Nimetatud määruse põhjendus 16 on sõnastatud järgmiselt:

„Ettevõtjad kasutavad üha enam veebipõhist kinnitust käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kehtivuse kohta. Käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kehtivuse kinnituse süsteem peaks võimaldama ettevõtjatele asjakohase teabe automaatset kinnitamist.“

11 Määruse nr 904/2010 artikli 17 lõike 1 punkt c näeb ette, et iga liikmesriik säilitab VIES-is andmed tema poolt väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrite kohta, mis on muutunud kehtetuks.

12 Selle määruse artikli 23 kohaselt võib maksuasutus eeldada, et isik on oma majandustegevuse lõpetanud, kui ta hoolimata nõudmisest ei ole esitanud käibedeklaratsioone ja koondaruandeid ühe aasta jooksul pärast puuduva deklaratsiooni või aruande esitamiseks seatud tähtaja lõppu, või kui isikud on esitanud valeandmeid või nad ei ole teada andnud oma andmete muudatustest.

13 Vastavalt määruse nr 904/2010 artikli 62 neljandale lõigule ei olnud artikkel 17 põhikohtuasjas käsitletavate asjaolude esinemise ajal veel kohaldatav.

Rumeenia õigus

14 Põhikohtuasjas käsitletavate asjaolude esinemise kuupäeval sätestas valitsus määruse nr 92/2003, millega kehtestatakse uuesti avaldatud maksumenetluse seadustik selle hilisemate muudatuste ja täiendustega (ordonan?a Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur? fiscal?, republicat?, cu modific?rile ?i complet?rile ulterioare) artikli 78bis lõige 1 järgmist:

„Tegevuse lõpetanud/uuesti alustanud maksumaksjate register

Juriidilisest isikust maksukohustuslane või ükskõik missugune muu üksus, kes ei ole juriidiline isik, tunnistatakse tegevuse lõpetanuks ja tema suhtes kohaldatakse seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta selle hiljem muudetud ja täiendatud redaktsiooni (edaspidi „maksuseadustik“) artikli 11 lõikeid 1bis ja 1ter, kui täidetud on üks järgmistest tingimustest:

- a) ta ei ole esitanud poole aasta jooksul ühtegi seaduses ette nähtud deklaratsiooni;
- b) tema puhul ei saa läbi viia maksurevisjoni, sest ta on esitanud deklaratsiooni registrijärgse asukoha andmetega, mis ei võimalda maksuasutusel teda identifitseerida;
- c) maksuasutused on tuvastanud, et ta ei tegutse oma registrijärgses asukohas või deklareeritud residentriigis.“

15 Maksuseadustiku artikli 11 lõige 1bis sätestab:

„Maksukohustuslastel, kelle asukoht on Rumeenias, kes on tunnistatud [määruse nr 92/2003] artikli 78 alusel tegevuse lõpetanuks ning kes tegelevad majandustegevusega ajal, mil nad on tunnistatud tegevuse lõpetanuks, on kohustus tasuda käesolevas seaduses ette nähtud makse ja lõive, kuid neil ei ole sel perioodil õigust tehtud ostudega seotud kulude ja käibemaksu mahaarvamisele.“

16 Maksuseadustiku artikli 11 lõige 1ter sätestab:

„Isikutel, kes on ostnud kaupu ja/või teenuseid maksukohustuslastelt, kelle asukoht on Rumeenias, ei ole pärast seda, kui viimased on tegevuse lõpetanuna kantud [määruse nr 92/2003] artikli 78 alusel tegevuse lõpetanud või seda uuesti alustanud maksukohustuslaste registrisse, õigust tehtud ostudega seotud kulude ja käibemaksu mahaarvamisele, v.a kaupade ost täitemenetluse raames ja/või kaupade/teenuste ost niisuguselt maksukohustuslaselt, kelle suhtes kohaldatakse kõiki võlausaldajaid hõlmavat menetlust seaduse nr 85/2006 maksejõuetusmenetluste kohta selle hiljem muudetud ja täiendatud redaktsiooni tähenduses.“

17 Maksuseadustiku artikli 21 lõike 4 punkt r sätestab:

„Mahaarvatavad kulud ei ole: [...]

(r) kulud, mis on raamatupidamises kirjendatud dokumendi põhjal, mille on väljastanud tegevuse lõpetanud maksukohustuslane, kelle maksukohustuslasena registreerimise tõend on maksuameti peadirektori käskkirja alusel peatatud.“

18 Maksuameti (edaspidi „ANAF“) peadirektori käskkirja nr 819/2008 (ordinul Pre?edintelui Agen?iei Na?ionale de Administrare Fiscal? („ANAF“) nr. 819/2008) artikkel 3 sätestab:

„1. Isik tunnistatakse tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks alates kuupäevast, mil jõustub [ANAFi] peadirektori käskkiri, millega kinnitatakse tegevuse lõpetanuks tunnistatud maksukohustuslaste nimekiri.

2. Tegevuse lõpetanuks tunnistatud maksukohustuslaste nimekiri pannakse välja [ANAFi] asukohas ja avaldatakse selle ameti veebisaidil avaliku teabe jaotise ettevõtjaid käsitlevas osas.
3. [ANAFi] peadirektori käskkiri, millega kinnitatakse tegevuse lõpetanuks tunnistatud maksukohustuslaste nimekiri, jõustub 15 päeva möödumisel alates info ülespanemisest, nagu on ette nähtud [määruse nr 92/2003] artikli 44 lõikes 3.“

19 [ANAFi] peadirektori otsuse nr 3347/2011 lisa nr 1 täpsustab määruse nr 92/2003 artikli 78 *bis* lõike 1 punktis a ette nähtud deklareerimiskohustusi ning loetleb järgmised deklareerimiskohustused:

- „– 100 „Riigieelarvesse tasutavate maksude tasumise kohustuste deklaratsioon“;
- 112 „Sotsiaalkindlustusmaksete ja füüsilise isiku tulumaksu tasumise kohustuste ning kindlustatud isikute nominaalregistri deklaratsioon“;
- 101 „Äriühingu tulumaksu deklaratsioon“;
- 300 „Käibedeklaratsioon“;
- 301 „Spetsiaalne käibedeklaratsioon“;
- 390 VIES „Kauba ühendusesiseste tarnete/soetuste kokkuvõtlik deklaratsioon“;
- 394 „Rumeenia territooriumil tehtud kaubatarnete / teenuste osutamise ja soetuste deklaratsioon“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

20 Maksuhaldur tuvastas 11. mai 2012. aasta otsusega, et Rom Packaging, mille asukoht on Bukarest (Rumeenia), osutas Paper Consultile, mis asub Bistrița-Năsăudis (Rumeenia), 3. jaanuaril 2011 sõlmitud teenuslepingu alusel teenuseid 190 340 Rumeenia leu eest (summa ilma käibemaksuta) (ligikaudu 44 560 eurot).

21 Kuna Rom Packaging oli alates 7. oktoobrist 2010 tunnistatud tegevuse lõpetanuks ja ta oli alates 1. novembrist 2010 käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud, kuna ta ei olnud esitanud seaduses ette nähtud maksudeklaratsioone, ning võttes arvesse maksuseadustiku artikli 11 lõiget 1 *ter*, otsustas maksuhaldur, et Paper Consultil ei ole õigust arvata maha 45 680 Rumeenia leu (ligikaudu 10 694 eurot) suurust summat, see tähendab summa, mis tasuti käibemaksuna Rom Packagingi poolt osutatud teenuste eest.

22 Riigi maksuameti Cluj-Napoca piirkonna maksukeskuse 17. juuli 2014. aasta otsusega jäeti Paper Consulti vaie maksuhalduri otsuse peale põhjendamata tõttu rahuldamata. Tribunalul Bistrița-Năsăud (Bistrița-Năsăudi esimese astme kohus) jättis 8. juuli 2015. aasta otsusega omakorda rahuldamata kaebuse, mille Paper Consult maksuvaidluses selle otsuse peale esitas.

23 Paper Consult esitas seejärel apellatsioonkaebuse Curtea de Apel Clujle (Cluj apellatsioonikohus, Rumeenia). Ta ei vaidle vastu maksuhalduri ja Tribunalul Bistrița-Năsăud (Bistrița-Năsăudi esimese astme kohus) tuvastatud faktilistele asjaoludele. Küll aga väidab ta, et ANAFi peadirektori 21. septembri 2010. aasta otsusest, millega Rom Packaging tunnistati tegevuse lõpetanuks, ei ole teda teavitatud, vaid see üksnes avaldati ANAFi asukohas ja viimase veebisaidil. Paper Consult väitis, et neil asjaoludel nimetatud otsus teda ei puuduta ja seda ei saa pidada talle käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumise aluseks, kuna selline

meede on liidu õigusega vastuolus.

24 Paper Consult väidab, et käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks piisab sellest, kui on täidetud direktiivi 2006/112 artiklis 178 sätestatud tingimused.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib samas, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on maksustamise vältimise, maksudest kõrvalehoidumise ja muude kuritarvituste ärahoidmine direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk, tingimusel et asjaomased siseriiklikud meetmed on proportsionaalsed. Selle kohtu sõnul ei ole maksukohustuslaste jaoks liialt koormav kontrollida põgusalt isikuid, kellega nad kavatsevad sõlmida lepingu, et teha kindlaks, ega need isikud ei ole maksuameti veebisaidil tunnistatud „tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks“. Samas tõdeb eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohtu praktikas puudub pretsedent antud juhtumi kohta.

26 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel Cluj (Cluj apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiiviga 2006/112 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille alusel ei anta käibemaksu mahaarvamise õigust maksukohustuslasele niisuguse põhjendusega, et maksuamet on isiku, kellelt kaubad või teenused osteti ning kes on väljastanud arve, millel on näidatud maksumus ja käibemaks eraldi, tunnistanud tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks?

2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on eitav, on esimeses küsimuses kirjeldatud tingimustel direktiiviga 2006/112 vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt piisab mahaarvamiseõiguse andmisest keeldumiseks sellest, kui tegevuse lõpetanuks tunnistatud maksukohustuslaste nimekirja pannakse välja maksuameti asukohas ja avaldatakse tema veebisaidil avaliku teabe jaotise ettevõtjaid käsitlevas osas?“

Vastuvõetavus

27 Rumeenia valitsus väidab, et eelotsuse küsimused on vastuvõetamatud, ning ta leiab, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole selgitanud, miks ta arvab, et vastus tema küsimustele on vajalik selles kohtus menetletava vaidluse lahendamiseks, kuivõrd Paper Consulti väide puudutab üksnes asjaolu, et tegevuse lõpetanud maksukohustuslaseks tunnistamine ei ole talle siduv ega käsitle tegevuse lõpetamise tagajärgi, nagu need tulenevad siseriiklikest õigusnormidest.

28 Siinkohal tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud Euroopa Kohtu ja siseriiklike kohtute koostöö raames vaid liikmesriigi kohtul, kes asja menetleb ja kes vastutab tehtava lahendi eest, pädevus otsustada kohtuasja konkreetseid asjaolusid arvestades, kas kohtuotsuse tegemiseks on vaja eelotsust ja kas Euroopa Kohtule esitatud küsimusel on kohtuasjas tähtsust. Kui esitatud küsimused puudutavad liidu õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus reeglina kohustatud otsuse langetama (kohtuotsused, 15.1.2013, Križan jt, C?416/10, EU:C:2013:8, punkt 53, ja 21.12.2016, Vervloet jt, C?76/15, EU:C:2016:975, punkt 56).

29 Järelikult kehtib eeldus, et liidu õigust puudutavad küsimused on vajalikud ja asjakohased. Liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse võib Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida liikmesriigi kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada faktilised või õiguslikud asjaolud, mis on vajalikud, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (kohtuotsused, 15.1.2013, Križan jt, C?416/10, EU:C:2013:8, punkt 54, ja 21.12.2016, Vervloet jt, C?76/15, EU:C:2016:975, punkt 57).

30 Antud juhul märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus oma otsuses, et lisaks väitele, mille kohaselt ei ole ANAFi peadirektori otsus talle siduv, esitas Paper Consult ka väite, mille kohaselt on käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise tingimused täidetud. Seetõttu pidas eelotsusetaotluse esitanud kohus vajalikuks pöörduda direktiivi 2006/112 tõlgendamise küsimuses Euroopa Kohtusse.

31 Seega ei ole ilmselge, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu taotletud liidu õiguse tõlgendusel puudub igasugune seos põhikohtuasja esemega või et see on hüpoteetiline.

32 Järelikult tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused tunnistada vastuvõetavaks.

Sisulised küsimused

33 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, selgitada sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt keeldutakse maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et liikmesriigi maksuhaldur on tunnistanud ettevõtja, kes osutas maksukohustuslasele teenust ja esitas arve, millel on näidatud maksumus ja käibemaks eraldi, tegevuse lõpetanuks ning haldusakt tegevuse lõpetamise kohta on avaldatud ja igale selle liikmesriigi maksukohustuslasele veebilehel kättesaadav.

34 Need küsimused puudutavad sisuliselt ühelt poolt mahaarvamiseõiguse, mis on käibemaksusüsteemi üks põhielemente, ja teiselt poolt maksudest kõrvalehoidumisega võitlemise, mis on direktiiviga 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk, kaalumist.

35 Mahaarvamiseõiguse osas tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (vt eelkõige kohtuotsused, 25.10.2001, komisjon vs. Itaalia, C?78/00, EU:C:2001:579, punkt 28, ning 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 37).

36 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud, on direktiivi 2006/112 artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamiseõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Eeskätt on see kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutel tasutud maksu osas (vt eelkõige kohtuotsused, 21.3.2000, Gabalfrisa jt, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 43, ning 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 38).

37 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 (vt eelkõige kohtuotsused, 21.3.2000, Gabalfrisa jt, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 44, ning 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 39).

38 Käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul tuleb siiski järgida nii materiaalõiguslikke kui ka vormilist laadi nõudeid või tingimusi.

39 Mis puudutab materiaalõiguslikke nõudeid või tingimusi, siis direktiivi 2006/112 artikli 168

punktist a tuleneb, et selleks, et isik saaks mahaarvamisoigust kasutada, peab ta 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 (vt selle kohta eelkõige kohtuotsused, 6.9.2012, Tóth, C?324/11, EU:C:2012:549, punkt 26, ning 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Mahaarvamisoiguse kasutamise korra kohta, mis seostub vormilist laadi nõuete või tingimustega, on direktiivi 2006/112 artikli 178 punktis a nähtud ette, et maksukohustuslasel peab olema artiklite 220–236 ning artiklite 238–240 kohaselt koostatud arve.

41 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse juhul, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne vorminõude (kohtuotsused, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 28.7.2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 45).

42 See oleks teisiti juhul, kui selliste vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (kohtuotsused, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 71, ning 28.7.2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 46). Kohtutoimikust nähtub, et põhikohtuasjas see nii ei olnud, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktides 40–43.

43 Samuti tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et mahaarvamisoiguse andmisest võib keelduda, kui objektiivselt on tuvastatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega. Nimelt on maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus direktiivi 2006/112 üldtunnustatud eesmärk, mille saavutamist selle direktiiviga edendatakse, ja õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil (kohtuotsus, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punktid 42 ja 43 ning seal viidatud kohtupraktika).

44 Mis puudutab põhikohtuasjas kõnealuseid liikmesriigi õigusnorme, siis Euroopa Kohtule teatavaks tehtud asjaoludest nähtub, et nende õigusnormide eesmärk on võidelda käibemaksupettuste vastu, karistades mahaarvamise õiguse andmisest keeldumise teel käitumise eest, mis võib kaasa aidata pettuse avastamisega viivitamisele, või vähemalt käibemaksu tasumata jätmisele maksumaksjate poolt, kes ei täida seadusest tulenevaid deklareerimiskohustusi või kes hoiavad kõrvale maksurevisjonist, esitades deklaratsiooni registrijärgse asukoha andmetega, mis ei võimalda maksuasutusel teda identifitseerida, või kelle puhul on maksuasutused tuvastanud, et ta ei tegutse oma registrijärgses asukohas või deklareeritud residentriigis.

45 Euroopa Komisjon toob oma kirjalikes seisukohtades välja, viidates 4. septembri 2015. aasta pressiteates avaldatud andmetele, et käibemaksupettus on Rumeenias äärmiselt levinud, kuivõrd 2013. aastal oli eeldatavate maksutulude ja tegelikult saadud käibemaksusummade vahe 41,1%.

46 Rumeenia valitsus märkis kohtuistungil selle kohta lisaks, et just ametiasutuste probleemid käibemaksupettusega võitlemisel on need, mis ajendasid Rumeenia seadusandjat kehtestama maksustamise vältimise ärahoidmise süsteemi, mille kohaselt tunnistatakse lõpetatuks nende maksukohustuslaste tegevus, kelle ebaõige käitumine maksude tasumisel takistab käibemaksu kogumisel eeskirjade eiramise tuvastamist ning annab tunnistust maksupettusest. Lisaks kajastub käibemaksu tasumata jätmise toodete ja teenuste müügihinnas ning annab müüjale konkurentsieelise, millega suureneb müügiimaht, mistõttu ei ole rahatrahvide määramine võitluses

käibemaksupettustega piisav.

47 Ei ole kahtlust, et sellise eesmärgi saavutamine kujutab endast liikmesriigi kohustuste täitmist, mis tuleneb ELL artikli 4 lõikest 3, ELTL artiklist 325, direktiivi 2006/112 artiklist 2, artikli 250 lõikest 1 ja artiklist 273, ja tuleb võtta kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksudest kõrvalehoidumise vastu (kohtuotsus, 17.12.2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika). Lisaks esineb otsene seos ühelt poolt kohaldatavat liidu õigust järgides käibemaksutulude kogumise ja teiselt poolt vastavate käibemaksu-omavahendite liidu eelarve käsutusse andmise vahel, kuna iga lünk esimesena nimetatud tulude kogumises leiab potentsiaalselt kajastamist teisena nimetatud vahendite vähenemises (vt kohtuotsus, 26.2.2013, Åkerberg Fransson, C?617/10, EU:C:2013:105, punkt 26).

48 Sellega seoses tuleb meenutada, et liikmesriigid on kohustatud kontrollima maksukohustuslaste maksudeklaratsioone, raamatupidamisdokumente ja muid asjassepuutuvaid dokumente ning arvutama välja ja koguma tasumisele kuuluva maksu (vt kohtuotsus, 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C?144/14, EU:C:2015:452, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 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.

50 Siiski ei või liikmesriikide võetud meetmed minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikest. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu neutraalsust (kohtuotsused, 21.3.2000, Gabalfrisa jt, C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 52, ja 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 57).

51 Euroopa Kohus on korduvalt oma otsustes leidnud, et maksuhaldur ei saa panna maksukohustuslasele kohustust teha oma tarnija suhtes keerukaid ja põhjalikke kontrole ja panna sisuliselt omaenda kontrolliülesanded maksukohustuslasele (vt selle kohta kohtuotsused, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 65, ning 31.1.2013, Stroy trans, C?642/11, EU:C:2013:54, punkt 50).

52 Seevastu ei ole liidu õigusega vastuolus nõue, et tarnija võtaks kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses (vt selle kohta kohtuotsused, 27.9.2007, Teleos jt, C?409/04, EU:C:2007:548, punktid 65 ja 68, ning 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 54).

53 Siinkohal tuleb sedastada, et põhikohtuasjas kõnealused liikmesriigi õigusnormid ei pane maksukohustuslasele maksuhalduri kontrollkohustusi, vaid teavitab teda haldusuurimise tulemusest, millest selgub, et tegevuse lõpetanuks tunnistatud maksukohustuslane ei ole enam maksuhalduri poolt kontrollitav kas siis seetõttu, et see maksukohustuslane ei täida enam talle seadusest tulenevat deklareerimiskohustust, või seetõttu, et ta on andnud oma registrijärgse asukoha kohta sellist teavet, mis ei võimalda asjaomasel maksuasutusel teda identifitseerida, või hoopis seetõttu, et tema tegevus ei toimu registrijärgses asukohas või asukohas, kus ta on maksuresidendina registreeritud.

54 Ainus kohustus, mis maksukohustuslasele on pandud, seisneb tegevuse lõpetanuks tunnustatud maksukohustuslaste nimekirjaga tutvumises, mis on üles pandud ANAFi asukohas ja avaldatud viimati nimetatud asutuse veebilehel, mida on pealegi hõlbus kontrollida.

55 Niisiis ilmneb, et pannes maksukohustuslasele sellise kontrollkohustuse, taotleb liikmesriigi seadusandja õiguspärasest eesmärgi, mille näeb ette ka liidu õigus, see tähendab tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumine, ning et ettevõtjalt võib sellist kontrollimist põhjendatult nõuda. Samas on oluline kontrollida, ega need õigusnormid ei lähe kaugemale sellise eesmärgi saavutamiseks vajalikust.

56 Kuigi seaduses ette nähtud maksudeklaratsiooni esitamata jätmist võib käsitada viitena maksudest kõrvalehoidumisele, ei tõenda see siiski ümberlõkkamatult käibemaksust kõrvalehoidumist. Lisaks nähtub Euroopa Kohtule esitatud materjalidest, et – kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise tulemusel ei selgu teisiti – isegi kui maksukohustuslane on oma olukorra taastanud, mille tulemusel on ta kustutatud tegevuse lõpetanuks tunnustatud maksukohustuslaste nimekirjast, jääb talle maksuseadustiku artikli 11 lõikes 1*ter* sätestatud rahatrahv siiski kehtima, nii et kauba või teenuse ostja ei saa tagasi käibemaksu mahaarvamise õigust. Seevastu on nimetatud maksuseadustiku artikli 11 lõikes 1*bis* sätestatud, et tegevust „uuesti alustanud“ maksukohustuslasel on lubatud pärast tegevuse „uuesti alustamist“ saada tagasi käibemaks, mille mahaarvamisest oli tegevuse peatumise ajal keeldutud.

57 Rumeenia valitsus märgib selle kohta, et seadust on muudetud ning et alates 1. jaanuarist 2017 – kui tegevuse lõpetanuks tunnustatud maksukohustuslane alustab uuesti tegevust – tühistatakse tegevuse peatumisega kaasnenud maksualased tagajärjed nii asjaomase maksukohustuslase kui ka tema äripartnerite suhtes, kellel tekib taas õigus arvata käibemaksu maha tegevuse peatumise ajal tehtud tehingutelt.

58 Paper Consulti sõnul maksis Rom Packaging riigikassasse käibemaksu, mille ta sai Paper Consultiga sõlmitud lepingu tõttu. Vastuseks Euroopa Kohtu esitatud küsimusele kinnitas Rumeenia valitsus, et summad, mis vastasid Rom Packagingi poolt tasumisele kuuluvale käibemaksule, olid tegelikult üle kantud, kuid võimatu oli tõendada, et nimetatud summad olid seotud nende kahe äriühingu vaheliste tehingutega, põhjusel, et Rom Packaging ei olnud esitanud käibedeklaratsioone.

59 Kui just eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrollimise käigus ei ilmne teisiti, siis maksuseadustiku põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikli 11 lõige 1*ter* ei näe ette olukorra lahendamist sellise maksukohustuslase kasuks, kes esineb tehingus müüjana, isegi kui on tõendatud, et käibemaksu tasus tehingus ostjana esinev maksukohustuslane, kuna mahaarvamiseõiguse tunnustamata jätmine on lõplik.

60 Seega, kui maksukohustuslasel on võimatu tõendada, et tehingud, mis on sõlmitud tegevuse lõpetanuks tunnustatud ettevõtjaga, vastavad direktiivis 2006/112 sätestatud tingimustele ning et see ettevõtja on riigikassale käibemaksu tasunud, läheb see kaugemale sellest, mis on vajalik antud direktiiviga taotletava eesmärgi saavutamiseks.

61 Seega tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt keeldutakse maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et liikmesriigi maksuhaldur on tunnistanud ettevõtja, kes osutas maksukohustuslasele teenust ja esitas arve, millel on näidatud maksumus ja käibemaks eraldi, tegevuse lõpetanuks ning haldusakt tegevuse lõpetamise kohta on avaldatud ja igale selle liikmesriigi maksukohustuslasele veebilehel kättesaadav, kui mahaarvamiseõiguse andmisest keeldumine on süstemaatiline ja lõplik, mis ei

võimalda hiljem esitada tõendeid maksudest kõrvalehoidumise või maksutulude saamata jäämise ohu puudumise kohta.

Taotlus piirata ajaliselt Euroopa Kohtu otsuse kehtivust

62 Rumeenia valitsus palub Euroopa Kohtul, juhul kui viimane peaks leidma, et selline siseriiklik seadus, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on liidu õigusega vastuolus, piirata tehtava kohtuotsuse ajalist kehtivust.

63 Rumeenia valitsus tugineb oma taotluse põhjendamiseks kõigepealt enda heausksusele, mis tulenes ebakindlusest Euroopa Kohtu praktika ulatuse osas ning põhikohtuasjas kõnealuseid liikmesriigi õigusnorme puudutavast „EU Pilot“ menetlusest, mille raames arhiveeris komisjon Rumeenia ametivõimude vastuse põhjal toimiku, mis viis nimetatud ametivõimud järeldusele, et antud õigusnormid on liidu õigusega kooskõlas. Seejärel viitab Rumeenia valitsus rasketele majanduslikele tagajärgedele, mille tooks kaasa see, kui Euroopa Kohtu otsuse tulemusena peaks käibemaksu mahaarvamise õigus antama kõikidele ettevõtjatele, kes on alates 2007. aastast teinud tehinguid tegevuse lõpetanud maksukohustuslasteks tunnistatud ettevõtjatega.

64 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et tõlgendus, mille Euroopa Kohus talle ELTL artikliga 267 antud pädevust kasutades liidu õigusnormile annab, selgitab ja täpsustab selle sätte tähendust ja ulatust, nagu seda peab või peaks mõistma ja kohaldama alates selle jõustumise hetkest. Sellest järeldub, et kohus võib ja peab kohaldama õigusnormi sellises tõlgenduses ka õigussuhetele, mis on tekkinud enne tõlgendamistaotluse kohta tehtud kohtuotsust, kui peale selle on täidetud muud nimetatud normi kohaldamisega seotud vaidluses pädevasse kohtusse pöördumise tingimused (vt kohtuotsused, 10.5.2012, Santander Asset Management SGIIC jt, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, punkt 58, ning 22.9.2016, Microsoft Mobile Sales International jt, C?110/15, EU:C:2016:717, punkt 59).

65 Seetõttu võib Euroopa Kohus liidu õiguskorrale omast õiguskindluse üldpõhimõtet kohaldades vaid erandjuhtudel piirata kõikide huvitatud isikute võimalust tugineda mõnele tema tõlgendatud õigusnormile, et vaidlustada heauskselt loodud õigussuhteid. Selleks et taolist piiramist lubada, peavad olema täidetud kaks peamist tingimust, nimelt huvitatud isikute heausksus ja raskete tagajärgede oht (vt kohtuotsused, 10.5.2012, Santander Asset Management SGIIC jt, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, punkt 59, ning 22.9.2016, Microsoft Mobile Sales International jt, C?110/15, EU:C:2016:717, punkt 60).

66 Konkreetsemalt on Euroopa Kohus kasutanud seda lahendust vaid väga selgetel asjaoludel, kui esines raskete majanduslike tagasilöövide tekkimise oht, mis tulenes eelkõige õiguspäraselt kehtivaks peetud õigusnormide alusel heas usus loodud õigussuhete suurest arvust, ning kui ilmnes, et objektiivne ja märkimisväärne ebakindlus liidu õigusnormide reguleerimisala suhtes, mis võis olla tingitud ka teiste liikmesriikide või Euroopa Komisjoni käitumisest, viis selleni, et eraõiguslikud isikud ja siseriiklikud ametiasutused tegutsesid liidu õigusnormide vastaselt (vt kohtuotsused, 10.5.2012, Santander Asset Management SGIIC jt, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, punkt 60, ning 22.9.2016, Microsoft Mobile Sales International jt, C?110/15, EU:C:2016:717, punkt 61).

67 Mis puudutab Rumeenia valitsuse kahtlusi liidu õiguse tõlgendamise küsimuses, siis tuleb meenutada, et keeldumine käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest maksukohustuslastele kujutab endast ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtte erandit, mis tunnistatakse väljakujunenud kohtupraktika kohaselt õiguspäraseks ainult erandlikel asjaoludel.

68 Asjaolu, et komisjon on menetluse „EU Pilot“ lõpetanud, seda arutluskäiku ei muuda. Sellise mitteametliku menetluse lõpetamine, mida ei reguleeri ükski aluslepingute sätte, vaid mis seisneb

komisjoni ja liikmesriikide vahelisel vabatahtlikul koostööl, mille eesmärk on üldiselt nii kontrollida, kas liidu õigust kohaldatakse nõuetekohaselt, kui ka lahendada juba varases staadiumis probleemid, mis seoses selle kohaldamisega tekivad, ei mõjuta kuidagi komisjoni õigust algatada ELTL artikli 258 alusel liikmesriigi kohustuste rikkumise asjus ametlik uurimismenetlus. Igal juhul ei saa komisjoni suhtumine kui niisugune tekitada liikmesriigis õiguspärasest ootust, et tema siseriiklikud õigusnormid on liidu õigusega kooskõlas, kui kohtupraktikast ilmneb – nagu käesolevas kohtuasjas –, et liidu õiguse ja konkreetselt direktiivi 2006/112 sätete ulatuse küsimuses ei valitse objektiivset ja märkimisväärset ebakindlust.

69 Kuna asjaomaste ringkondade heausksuse kriteerium ei ole Rumeenia ametivõimude osas täidetud, siis ei ole vaja kontrollida, kas on täidetud raskete majanduslike tagasilööride kriteerium.

70 Nendest kaalutlustest tuleneb, et käesoleva kohtuotsuse kehtivust ei ole vaja ajaliselt piirata.

Kohtukulud

71 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 (teine koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt keeldutakse maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et liikmesriigi maksuhaldur on tunnistanud ettevõtja, kes osutas maksukohustuslasele teenust ja esitas arve, millel on näidatud maksumus ja käibemaks eraldi, tegevuse lõpetanuks ning haldusakt tegevuse lõpetamise kohta on avaldatud ja igale selle liikmesriigi maksukohustuslasele veebilehel kättesaadav, kui mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine on süstemaatiline ja lõplik, mis ei võimalda hiljem esitada tõendeid maksudest kõrvalehoidumise või maksutulude saamata jäämise ohu puudumise kohta.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.