

Kohtuasi C-281/20**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

26. juuni 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

11. veebruar 2020

Kassaator:

Ferimet, S. L.

Vastustaja kassatsioonimenetluses:

Administración General del Estado (riigi keskvalitsus)

Põhikohtuasja ese

Apellatsioonkaebus, mis esitati otsuse peale, millega maksuhaldur ei andnud käibemaksu mahaarvamise õigust ettevõtja puhul, kes väljastas pöördmaksustamise korras arve iseendale, märkides sellele kauba tarnijaks ettevõtja, kes ei olnud tegelik tarnija.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis käsitleb käibemaksudirektiivi artiklite 168, 193, artikli 199 lõike 1 punkti d, artikli 200 ja artikli 226 lõike 11 tõlgendamist.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 168 ja sellega seotud artikleid ning sellest direktiivist tulenevat neutraalse maksustamise põhimõtet ning Euroopa Kohtu

praktikat selle direktiivi tõlgendamise kohta tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole lubatud sisendkäibemaksu maha arvata ettevõtjatel, kes maksukohustuslase pöördmaksustamise ehk ELi õiguse terminoloogia kohaselt pöördmaksustamise korras väljastavad tõendava dokumendi (arve) kauba soetamise tehingu kohta, mille nad teevad, märkides sellele dokumendile fiktiivse tarnija, kuigi on vaieldamatu, et kauba soetas tõepoolest kõnealune ettevõtja, kes kasutas soetatud materjale oma kaubanduskäibes või -tegevuses?

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

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

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta **direktiiv 2006/112/EÜ**, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklid 168, 193, artikli 199 lõike 1 punkt d, artikkel 200 ja artikli 226 lõige 11.

Euroopa Kohtu praktika

1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Bockemühl, C-90/02, mis käsitleb pöördmaksustamise korda teenuste osutamisel ja mis on *mutatis mutandis* kohaldatav kaubatarnete suhtes.

„Maksukohustuslane, kes on teenuste saajana kohustatud tasuma nende teenuste pealt käibemaksu, ei pea mahaarvamisõiguse kasutamiseks omama kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 3 kohaselt koostatud arvet ja peab täitma üksnes asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsusi“ (punkt 47).

Kuigi liikmesriigid võivad pöördmaksustamise (maksukohustuslase pöördmaksustamine) korral mahaarvamisõiguse kasutamiseks ette näha formaalsused, „võib seda võimalust kasutada ainult siis, kui selliste formaalsuste kehtestamine ei muuda mahaarvamisõiguse kasutamist nende formaalsuste arvukuse või tehnilise laadi tõttu praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks“ (punkt 49).

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks vajalike formaalsuste ulatus ei tohi ületada seda, mis on rangelt vajalik selleks, et kontrollida, kas kõnealust pöördmaksustamist on kohaldatud nõuetekohaselt“ (punkt 50).

„Kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, kas maksukohustuslane on asjaomaste teenuste saajana kohustatud käibemaksu tasuma, ei või ta viimase mahaarvamisoigusele kehtestada täiendavaid tingimusi, mis võiksid muuta selle õiguse kasutamise täiesti võimatuks“ (punkt 51).

8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, mis käsitleb „pöördmaksustamise“ korda (maksukohustuslase pöördmaksustamine), milles on mahaarvamisoiguse kasutamiseks kehtestatud formaalsuste kohta märgitud:

„Kuigi on tõsi, et see säte [kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkt d] võimaldab liikmesriikidel kehtestada pöördmaksustamise süsteemi kohaldamisel mahaarvamisoiguse kasutamisele formaalsusi, ei jäta see maksukohustuslast nende formaalsuste rikkumisel mahaarvamise õigusest ilma“ (punkt 62), ja „[k]una vaidlust ei ole selles, kas pöördmaksustamise süsteem oli põhikohtuasjas kohaldatav, nõuab neutraalse maksustamise põhimõtte, et mahaarvamisoigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded“ (punkt 63), sest „[k]uigi need sätted võimaldavad liikmesriikidel võtta teatavaid meetmeid, ei või need minna kaugemale sellest, mis on vajalik eelmises punktis nimetatud eesmärkide saavutamiseks. Seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust, mis on vastava valdkonna ühenduse õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtte“ (punkt 66).

Lõppkokkuvõttes „ei saa asuda seisukohale, nagu oleks põhikohtuasjas käsitletaval juhul toonud raamatupidamiskohustuste rikkumine kaasa maksutulude saamatajäämise ohu, kuna, nagu meenutati käesoleva kohtuotsuse punktis 56, pöördmaksustamise süsteemi kohaldamise raames ei ole riigikassale vaja põhimõtteliselt midagi maksta. Seetõttu ei saa taolist rikkumist võrdsustada tehinguga, mille puhul kasutati pettust, ega ühenduse õigusnormide kuritarvitamisega, kuna seda ei tehtud alusetu maksusoodustuse saamiseks“ (punkt 71).

10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Kuršu zeme, C-273/18, samuti seoses käesoleva juhtumiga sarnase juhtumiga, kus Läti kõrgeim kohus esitas Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sisendkäibemaksu mahaarvamise keelamine, kui see keeld põhineb ainult sellel, et maksukohustuslane on teadlikult kaasatud fiktiivsete tehingute väljatöötamise – kuid ei ole märgitud, kuidas on konkreetsete tehingute tulemus riigikassale kahjustav – käibemaksu maksmata jätmise kujul või selle maksu alusetu tagastamise taotluse kujul, võrreldes olukorraga, kus need tehingud on välja töötatud vastavalt tegelikele asjaoludele?“

Ja Euroopa Kohtu vastus on esitatud küsimuse ümber sõnastamisel kokkuvõttes sisuliselt järgmine:

„[K]uritarvituse olemasolu tuvastamine käibemaksu valdkonnas eeldab, et täidetud on kaks tingimust, nimelt esiteks, et vaatamata direktiivi ja selle üle võtnud riigisiseste õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele kohaldamisele saadakse kõnealuste tehingute tulemusel maksusoodustus, mille andmine oleks vastuolus direktiivi kohaldatavate sätetega taotletava eesmärgiga, ja teiseks peab objektiivsetest asjaoludest tulenema, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine“ (punkt 35).

„[A]sjaolu, et kaupa ei saadud otse arve väljastaja käest, ei ole tingimata tegeliku tarnija petturliku varjamise tagajärg ega kujuta endast tingimata kuritarvitust, vaid sellel võivad olla muud põhjused nagu eelkõige kahe samu kaupu puudutava järjestikuse müügitehingu olemasolu, mis on juhiste kohaselt veetud esimese müüja juurest teise ostjani, nii et tegu on kahe järjestikuse kaubarnega käibemaksudirektiivi artikli 14 lõike 1 tähenduses, kuid ühe tegeliku veoga. [...] ei ole vajalik, et esimene ostja saaks kõnealuse kauba omanikuks veo ajal, sest tarne olemasolu nimetatud sätte tähenduses ei eelda kauba omandiõiguse üleminekut“ (punkt 36).

Ja kuna Läti ametiasutus ei ole tõendanud alusetu maksusoodustuse olemasolu, siis „pelgalt tehingute ahela olemasolu ja asjaolu, et Kuršu zeme sai kõnealuse kauba füüsiliselt enda valdusse [ühe ettevõtja] laos ega saanud seda otse äriühingult [...], mis oli märgitud arvele kui kaupade tarnija“, ei saa iseenesest põhjendada järeldust, et Kuršu zeme ei ole neid kaupu ostnud ning et nende kahe äriühingu vahel ei ole seega tehingut toimunud (punkt 37).

17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18.

„[T]ehingu liigitamine kaubarneks [ei saa] käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b tähenduses sõltuda sellest, kas soetaja on kindlaks tehtud“ (punkt 25). „Käibemaksudirektiivi artikli 131 kohaselt on liikmesriikide ülesanne kehtestada tingimused, millistel nad vabastavad maksust eksporditehingud, et tagada maksuvabastuste nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning hoida ära võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja mis tahes muid võimalikke kuritarvitusi. Oma pädevuse teostamisel tuleb liikmesriikidel siiski järgida liidu õiguskorda kuuluvaid õiguse üldpõhimõtteid, muu hulgas proportsionaalsuse põhimõtet“ (punkt 26).

„Proportsionaalsuse põhimõttega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et riigisisene meede, mille kohaselt õigus käibemaksuvabastusele sõltub peamiselt vorminõuete täitmisest, jättes kõrvale sisulised nõuded ning jättes uurimata, kas viimased on täidetud, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik

maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks. Tehingud tuleb nimelt maksustada lähtuvalt nende objektiivsetest tunnustest“ (punkt 27).

„Lisaks, kui need tingimused on täidetud, nõuab neutraalse maksustamise põhimõtte, et käibemaksuvabastust antakse ka siis, kui maksukohustuslased on jätnud täitmata mõne vorminõude“ (punkt 28).

„Euroopa Kohtu praktika kohaselt esineb vaid kaks juhtumit, mil vorminõude täitmata jätmine võib kaasa tuua käibemaksuvabastuse saamise õigusest ilmajäämise“ (punkt 29).

„Esiteks võib vorminõude rikkumine kaasa tuua käibemaksuvabastuse andmisest keeldumise, kui rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud“ (punkt 30).

„Seega, kui asjaolu, et ei ole teada soetaja isik, võib takistada konkreetsel juhul tõendamast seda, et kõnealune tehing kujutab endast kaubatarnet käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktide a ja b tähenduses, võib see kaasa tuua nimetatud artiklis sätestatud ekspordi maksuvabastusest andmisest keeldumise. Seevastu nõue, et kolmandas riigis kauba soetaja isik peab olema teada kõikidel juhtudel, ilma et oleks vaja uurida, kas maksuvabastuse sisulised tingimused, eelkõige asjaomaste kaupade liidu tolliterritoriumilt väljaviimine, on täidetud, ei järgi proportsionaalsuse ega neutraalse maksustamise põhimõtet“ (punkt 31).

„Esiteks ei saa neutraalse maksustamise põhimõttele käibemaksust vabastamiseks tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud maksudest kõrvalehoidumises, mis on ohustanud ühise käibemaksusüsteemi nõuetekohast toimimist. [...] liidu õigusega [ei ole] vastuolus nõue, et heas usus tegutsev tarnija peab võtma kõik meetmed, mida temalt võib mõistlikult nõuda, tagamaks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses. Juhul kui asjaomane maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tema tehtud tehing on seotud soetaja poolt toime pandud pettusega, ja kui ta ei ole võtnud kõiki võimalikke asjakohaseid meetmeid selle pettuse vältimiseks, tuleb talle maksuvabastuse kohaldamisest keelduda“ (punkt 33).

„Seevastu ei saa tarnijat pidada vastutavaks käibemaksu tasumise eest sõltumata sellest, kas ta osales pettuses, mille pani toime soetaja [, sest] [o]leks ilmselgelt eaproportsionaalne pidada maksukohustuslast vastutavaks maksutulude laekumata jäämise eest, mille on põhjustanud kolmandate isikute sooritatud pettused, millele tal ei olnud mingit mõju“ (punkt 34).

Viidatud liikmesriigi õigusnormid

28. detsembri 1992. aasta käibemaksuseadus 37/1992 (*Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, edaspidi „käibemaksuseadus“*).

Käibemaksuseaduse artikli 84 lõike 1 punkti 2 alapunkti c kohaselt maksustatakse käibemaksuga ettevõtjaid või kutseala esindajaid, kelle puhul tehakse maksustatavaid tehinguid, kui tegemist on muude materjalide hulgas ringlusse võetud materjalide tarnimisega.

Käibemaksuseaduse artikli 92 lõike 1 punkti 3 kohaselt võivad maksukohustuslased oma riigi territooriumil teostatud maksustatavate tehingute eest tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata maksusummad, mis kuuluvad samal territooriumil tasumisele ja mille nad on maksanud otseselt kajastatud sisendkäibemaksuna või tasunud käibemaksuseaduse artikli 84 lõike 1 punkti 2 kohaldamisalasse kuuluvatelt kaubatarnetelt.

Käibemaksuseaduse artikli 97 lõikes 1 on sätestatud, et mahaarvamisõigust võivad kasutada ainult ettevõtjad või kutseala esindajad, kellel on nende õigust tõendav dokument, ning et selle õiguse teostamiseks käsitatakse mahaarvamisõigust tõendava dokumendina ainult maksukohustuslase esitatud arvet selle seaduse artikli 165 lõikes 1 nimetatud juhtudel. Sama artikli lõikes 2 on sätestatud, et mahaarvamisõigust ei õigusta eespool nimetatud dokumendid, mis ei vasta kõigile õigusnormides kehtestatud nõuetele.

Käibemaksuseaduse artikli 165 lõikes 1 on sätestatud, et muu hulgas sama seaduse artikli 84 lõike 1 punktis 2 nimetatud juhtudel tuleb kaubatarnete või teenuste osutamise eest vastutava isiku poolt vajaduse korral koostatud arvele või tehingut tõendavale raamatupidamisdokumendile lisada arve, millel on näidatud maksusumma. See arve vastab õigusnormides kehtestatud nõuetele.

Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) kohtupraktika

25. märtsi 2009. aasta kohtuotsus (4608/2006): „kõik vormilised kohustused on mõeldud selleks, et hõlbustada käibemaksu õigesti kohaldamist, mistõttu ei ole asjakohane omistada sama tähtsust vorminõuete rikkumisele pöördmaksustamise juhtudel, kus maksumaksja jätab tehingu deklareerimata, kuna tema arusaamise järgi ei ole see maksustatav, ja tõlgendab kehtestatud õigusnorme mõistlikult, kuid valesti, kuna selline tõlgendus rikuks neutraalsuse põhimõtet“, seepärast „tuleb asuda seisukohale, et mahaarvamisõigus on sisuline õigus, mille tähtsust käibemaksu kohaldamise süsteemis ei saa eitada, mistõttu ei saa lihtsalt vormilise kohustustega – kui tahes oluline see vastava haldusmenetluse õigesti kohaldamise hõlbustamiseks ka olla võiks – kaasneda nimetatud mahaarvamisõiguse kaotamine“.

28. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus (3272/2010). Selles kohtuasjas oli kontrolli käigus tuvastatud, et nende ettevõtjate asukohad, mille maksumaksja oli oma

arvetele tarnijateks märkinud, olid fiktiivsed ja et ei olnud ka võimalik, et need ettevõtjad oleksid võinud tarnida kaupu, mille eest olid formaalselt arved esitatud, kuna need olid varifirmad, mille eesmärk oli luua vahendajatena mulje, et maksukohustuslasel on võimalik soetada seda kaupa „B“ tegelike tarnijate käest, st ilma neid raamatupidamises kajastamata. Sel põhjusel ei lubanud inspeksioon käibemaksu maha arvata, leides, et arvetel märgitud äritehingud ei olnud tegelikult toimunud arvetel nimetatud ettevõtjatega ja tegemist oli fiktiivse tehinguga.

Selles kohtuotsuses tuletatakse meelde, et Euroopa Kohus on sedastanud, et kui maksukohustulase tehtud tehing iseenesest ei kujuta endast maksupettust, siis ei või asjaolu, et mõni teine varasem või hilisem tehing kaubatarnete ahelas, mille osa on tema tehing, kujutab endast ilma tema teadmata või ilma et ta võiks seda teada, käibemaksupettust, mõjutada tema tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Selles on samuti viidatud Euroopa Kohtu seisukohale, et maksukohustuslast, kes teadis või oleks pidanud teadma, et oma ostu tegemisega osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, tuleb pidada selles pettuses osalenuks, sõltumata sellest, kas ta saab kauba edasimüümisest kasu või mitte. Seega peab eelotsusetaotluse esitanud kohus keelduma mahaarvamisoiguse andmisest, kui objektiivsete tõendite alusel on tõendatud, et maksukohustuslane teadis või pidi teadma, et ta oma ostuga osales tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega, ja seda isegi siis, kui see tehing vastab mõistete „maksukohustulase, kes sellena tegutseb, tehtud kaubatarned“ ja „majandustegevus“ aluseks olevatele objektiivsetele kriteeriumidele.

Selles kohtuotsuses tuletatakse samuti meelde, et Euroopa Kohus on seisukohal, et kuigi kuuenda direktiivi artikli 21 lõikega 3 on liikmesriigil lubatud pidada isikut käibemaksu tasumise eest solidaarselt vastutavaks, kui ta tehingu tegemise ajal, milles ta osales, teadis või oleks pidanud teadma, et selle tehingu või varasema või hilisema tehingu käibemaks jääb tasumata, ja näha selles osas ette eeldusi, ei saa selliseid eeldusi sõnastada viisil, mis muudaks maksukohustulase jaoks praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks neid vastupidise tõendiga ümber lükata, tekitades *de facto* objektiivse vastutuse süsteemi, sest liikmesriigid peavad järgima õiguse üldpõhimõtteid, mis on osa ühenduse õiguskorrast, ja eelkõige õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõtteid.

Seejärel otsustas Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) selles kohtuotsuses, et asjaomane isik väljastas arved, teades, et ta ei olnud teinud selle ettevõtjaga, kellele ta arve väljastas, mingeid tehinguid, ja et sel juhul ei ole Euroopa Kohtu praktika – millest tuleneb, et ettevõtjale, kes karussellpettuses osaledes ei teadnud või ei võinud teada selle tegelikkusest, ei tohi mahaarvamisoigust keelata – kohaldatav lihtsalt sel põhjusel, et ettevõtja teadis, et ta märgib arvel tarnijaks varifirma, kellega ei ole tegelikult tehingut tehtud.

Seega tuleb kohaldada Euroopa Kohtu kriteeriumi, mille kohaselt tuleb keelduda andmast mahaarvamisoigust maksukohustulasele, kelle puhul on tõendatud, et ta teadis või oleks pidanud teadma, et ostutehingut tehes osaleb ta

käibemaksupettusega seotud tehingus, isegi kui tehing vastab objektiivsetele kriteeriumidele, millel põhinevad kaubatarnete mõisted.

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse kokkuvõte

- 1 Kassatsioonkaebuse esitaja, äriühing Ferimet, S. L. ostis 2008. aastal äriühingult Reciclatges de terra alta ringlusesse võetud materjali (vanametall), deklareerides selle käibemaksukohustuslase pöördmaksustamise süsteemis ja esitades vastavad pöördmaksustamise arved.
- 2 Maksuinspeksioon leidis kontrollimenetluse ja inspeksiooni käigus, et selle materjali tarnijal, Reciclatges de terra alta ei ole selle tarnimiseks vajalikke materiaalseid vahendeid ja tööjõudu ning et arved, mille ta ostjale väljastas, olid valed. Ta leidis seega, et tehingu puhul oli tegemist fiktiivse tehinguga, sest isegi kui materjalide tarnet ei saa eitada, oli selle tegelikku tarnijat tahtlikult varjatud. Samal põhjusel järeldas inspeksioon, et sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, mida tegi Ferimet, ei ole alust, ning määras talle rahalise karistuse.
- 3 Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Kataloonia autonoomse piirkonna majandusasjade halduskohus) kinnitas seda seisukohta.
- 4 Ferimet vaidlustas need haldusotsused Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Kataloonia autonoomse piirkonna kõrgeim kohus) halduskolleegiumis, tuginedes sellega seoses Hispaania ja Euroopa Liidu õigusnormidele ning Euroopa Kohtu praktikale, ning väites järgmist:
 - Asjaolu, et Ferimet ostis ringlusesse võetud materjali, on fakt, mida ei ole vaidlustatud (millega inspeksioon nõustub).
 - See, et fiktiivse tarnija märkimine on ainult formaalse tähtsusega, kuna kauba soetamine toimus tegelikult.
 - Euroopa õigusnormide ja kohtupraktika kohaselt ei saa mahaarvamist keelata, kui on tuvastatud tehingu tegelik toimumine ja kui pöördmaksustamise kord tagab mitte ainult käibemaksu kogumise ja selle kontrolli, vaid ka selle, et puudub igasugune maksusoodustust, mida võiks maksumaksja saada.
- 5 Nimetatud kohus tegi 23. novembril 2017 otsuse, millega jättis kaebuse rahuldamata, tuginedes järgmistele põhjendustele:
 - Kontrolli käigus tuvastati piisavalt tarnija kohta esitatud valeandmed.
 - Tarnija märkimist endale koostatud arvel kohustusliku teabena ei saa pidada puhtalt formaalseks märkmeks, kuna selle alusel saab kontrollida käibemaksuahela nõuetekohasust ning see mõjutab seega neutraalse maksustamise põhimõtet.

- Kuigi on tõsi, et pöördmaksustamise korra puhul ei ole põhimõtteliselt tegemist maksutulude kaotusega, kuna maksuvõlg tasaarveldatakse mahaarvamisõigusega, ei tähenda see, et isegi kui tegemist on tehinguga, mis ei ole tegelik – käesoleval juhul tarnija puhul –, tekib mahaarvamisõigus, kuna see mahaarvamisõigus sõltub sellest, et täidetud on sellised materiaalsed eeldused nagu muu hulgas see, et tarnijaks on märgitud tegelik tarnija.

6 Ferimet esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 7 Ferimet väidab kassatsioonkaebuses, et maksuõigusnormidest ja ohtrast Euroopa Kohtu praktikast järeldub tingimata, et tal oli õigus analüüsitud tehingu pealt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kuna a) ta oli ise tehingu tegelik saaja ning ta ostis vanametalli ja sai selle tegelikult kätte, ning b) ei olnud ega saanud tekkida maksutulu vähenemist, sest i) käibemaksu ei tulnud tasuda, kuna tegemist on „pöördmaksustamise“ või „maksukohustuslase pöördmaksustamisega“ ja ii) seda ei pidanud tegema ka tema tarnijad, kuna nad ei saanud käibemaksu edasi kanda, kuna tehing toimus nimetatud pöördmaksustamise süsteemis.
- 8 Oma seisukohtades Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitamise asjakohasuse kohta esitas Ferimet järgmised argumendid:
- Käibemaksu kogumine ja selle kontrollimine on juba tagatud ainuüksi pöördmaksustamise korra kohaldamisega, mistõttu ei ole õige seada mahaarvamisõiguse kasutamise põhinoudeks lihtsalt vorminõuet, nagu see, et toote tarnija on arvel õigesti märgitud, kuna maksukohustuslase pöördmaksustamise süsteem ise tagab, et igasuguse maksusoodustuse saamine ei ole võimalik.
 - Kuna maksumaksja ei saanud alusetut maksusoodustust, ei ole samas tarneahelas osalenud muu ettevõtja kui käibemaksukohustuslase võimalik pettuse kavatsus neutraalse maksustamise põhimõttest lähtudes oluline, sest Euroopa Kohtu hinnangul „tuleb iga tehingut vaadelda eraldi“.
- 9 Riigi esindaja, kes vaidleb kassatsioonkaebusele vastu, rõhutas kolme argumenti: a) asjaolu, et materjali tarnijaks fiktiivse tarnija märkimise puhul on tegemist fiktiivse tehinguga, on vaieldamatu fakt; b) tegeliku tarnija isiku varjamist maksuhalduri eest tuleb pidada seotuks nii käibemaksu kui ka otseste maksudega seotud pettusega, ning c) kassaator ei ole tõendanud maksusoodustuse puudumist, millele ta tugineb.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

Käibemaksuga pöördmaksustamise kord

- 10 Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) selgitab, et üldiselt on maksukohustuslane füüsiline või juriidiline isik, kes kutseala esindaja või ettevõtjana väljastab arve ja nõuab käibemaksu sisse oma kliendilt, et seejärel maksta kvartalipõhiselt kogu saadud käibemaksusumma riigikassasse. Seetõttu väljastab arve üldjuhul maksukohustuslane, kes nõuab käibemaksu sisse ja kes seejärel esitab käibedeklaratsiooni ja maksab käibemaksu riigikassasse.
- 11 Siiski esineb teatavaid käibemaksuseaduse artiklis 84 ette nähtud juhtumeid, kus käibemaksu peab deklareerima ja tasuma arve saaja, mitte arve väljastaja. Üks nendest „maksukohustuslase pöördmaksustamise“ juhtudest on ette nähtud artikli 84 punkti lõike 1 punkti 2 alapunktis c, st ettevõtjate puhul, kelle majandustegevuseks on varumaterjali (vanametalli) ost ja müük. Selle korra kohaselt väljastab kauba müüja käibemaksuta arve ja kauba ostja väljastab arve („endale koostatud arve“), mis sisaldab vastavat käibemaksu. Kuna endale koostatud arvel on arve väljastaja ja saaja sama, peab kauba ostja märkima korraga nii käibemaksu müügilt kui ka sisendkäibemaksu, mõlemad samas summas, mille ta märgib oma kvartali käibedeklaratsioonis.

Põhikohtuasjas tekkinud vaidlus

- 12 Kohtuvaidluses tekitab vaidlust küsimus, kas kassaator võib pöördmaksustamise korras endale koostatud arvel enda kajastatud ja samal ajal enda tasutud sisendkäibemaksu summasid maha arvata, kui i) tehing toimus tegelikult (mida ei ole vaidlustatud) ja ii) soetatud kauba tegelikku tarnijat on varjatud.
- 13 Põhikohtuasja lahendamiseks on vaja kindlaks määrata, i) kas nende kaupade tarnija märkimata jätmine on puhtalt vorminõude [täitmata jätmine], ii) milline mõju on asjaolul, et arvele märgitud tegelik tarnija, on vale ja et soetaja on teadlik, et see on vale, ning iii) kas Euroopa kohtupraktikast tuleneb üheselt, et – ka pahatahtlikult tegutsemise juhtudel – võib mahaarvamiseõigust keelata ainult siis, „kui liikmesriigil esineb maksutulude saamatajäämise oht“, kusjuures maksukohustuslase pöördmaksustamise korras ei võlgne maksukohustuslane põhimõtteliselt riigikassale midagi.
- 14 Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) leiab, et Euroopa Kohtu praktika ei eelda tingimata, et mahaarvamist ei saa kunagi keelata, kui on tuvastatud, et kaubarne toimus tegelikult ja maksukohustuslane soetas kauba tegelikult. Samuti ei nähtu sellest kohtupraktikast, et fiktiivse tarnija märkimine tehingut tõendaval dokumendil (endale koostatud arve) kujutab endast puhtalt formaalset rikkumist, mis ei ole mahaarvamiseõiguse saamise seisukohast oluline, kui tehing on tegelik.

- 15 Tribunal Supremo (Hispaania kõrgeim kohus) teab Euroopa Kohtu seisukohta, et riigisisestes õigusnormides või maksuhaldurid ei või seada käibemaksu mahaarvamise õigusele piiranguid (mis on vajalik maksustamise neutraalsuse tagamiseks), mis lähevad kaugemale pettuse ennetamisest tulenevatest nõuetest või muudavad selle õiguse kasutamise äärmiselt keeruliseks. Samas on Euroopa Kohus ka kinnitanud, et käibemaksu mahaarvamise taotlemine ja mahaarvamine ei ole lubatud, kui taotleja on osalenud tehingus, mis on seotud käibemaksupettusega, ja seda isegi juhul, kui asjaomane tehing vastab mahaarvamise objektiivsetele kriteeriumidele. Tribunal Supremol (Hispaania kõrgeim kohus) tekib sellega seoses küsimus, kas asjaolu, et asjaomane isik on teadlik, et tarnija on fiktiivne, mitte tegelik tarnija, tähendab, et tehingut võib pidada kuritarvituseks või pettuseks.
- 16 Ka mõiste „maksusoodustus“ puhul, mida on Euroopa Kohus samuti korduvalt nõudnud kui tingimata vajalikku eeldust selleks, et mahaarvamiseõiguse andmisest keelduda, ei nähtu Euroopa Kohtu praktikast üheselt, et mõiste „maksusoodustus“ puhul tuleks silmas pidada ainult isikut, kes taotleb mahaarvamist, mitte aga teisi mahaarvamise aluseks olevas tehingus osalejaid. Teisisõnu ei ole ilmne, et kaupade võõrandaja käitumine tuleb tingimata kõrvale jätta, eriti kui – selle võõrandaja varjamise korral, mida teeb kauba soetaja teadlikult – see võib ohustada otsest maksustamist, kuna tehing on kauba tegeliku müüja jaoks maksuõiguslikult läbipaistmatu ja seda ei ole riigikassa jaoks olemas.