

Kohtuasi C-624/23**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

10. oktoober 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Administrativen sad Varna (Varna halduskohus, Bulgaaria)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

27. september 2023

Kaebaja:

„SEM Remont“ EOOD

Vastustaja:

Direktor na direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Varna osakonna juhataja)

Põhikohtuasja ese

Administrativen sad Varnale (Varna halduskohus) esitatud kaebuse ese on riigi maksuameti (Natsionalnata agentsia za prihodite) Varna piirkondliku osakonna tulude talituse (edaspidi „maksuasutus“) maksukontrolli tulemusel tehtud 25. augusti 2022. aasta maksuotsus nr R–03000322001265-091-001, millega ei antud kaebajale „SEM Remont“ EOOD maksustamisperiodiks 1. detsembrist 2021 kuni 31. detsembrini 2021 käibemaksu mahaarvamise õigust.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, milles palutakse tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 63, artiklit 167, artikli 168 punkti a, artiklit 176,

artikli 178 punkti a, artiklit 218, artiklit 219, artiklit 220, artiklit 203, artiklit 226 ja artiklit 228.

Eelotsuse küsimused

1. Kas direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 63, artikliga 167, artikli 168 punktiga a, artikli 178 punktiga a, artikliga 218, artikliga 219, artikliga 220, artikliga 226 ja artikliga 228 on kooskõlas riigisiseste õigusnormide ja eelkõige käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“) artikli 71 lõike 1 koosmõjus ZDDS artikli 25 lõikega 1 koosmõjus ZDDS artikli 102 lõikega 4, artikliga 114, artikliga 116 ning artikliga 117 koosmõjus ZDDS artikliga 125 ja ZDDS artikliga 126 kohaldamist käsitlev maksuasutuse praktika, mille kohaselt jäeti käibemaksuga maksustatava teenuse saaja käibemaksu mahaarvamise õigusest ilma nii ajavahemikul, mil teenust osutati, kui ka ajavahemikul, mil teenuse osutamine käibedeklaratsioonis deklareeriti, ja seda põhjusel, et arvel, mille oli talle väljastanud teenuse osutaja, ei olnud ära näidatud käibemaksu ning hiljem (teenuse osutaja juures tehtud maksukontrolli käigus) koostati dokument, mis ei vastanud arve sisule esitatavatele nõuetele (koostati protokoll, mille kohaselt nimetati selle koostajat nii teenuse osutajaks kui teenuse saajaks) ja milles oli märgitud teenuse saajale väljastatud arve ja arvel näidatud maksustatavalt summalt arvestatud käibemaks, mis tasuti, ning teenuse saaja taotles protokollile tuginedes alles seejärel käibemaksu mahaarvamise õigust (ZDDSi kohaselt „õigus kasutada maksukrediiti“), ning kas selline praktika muudab käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise maksukohustuslase jaoks praktiliselt võimatuks või ülemäära keeruliseks?

2. Kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt: millal tuleb kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust – kas siis, kui teenuse osutaja väljastab arve, millel ei ole ära näidatud käibemaksu, või siis, kui teenuse osutaja koostab protokollid?

3. Kas käibemaksudirektiivi artikliga 203 koostoimes artikli 178 punktiga a ja artikliga 176 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on kooskõlas selline õigusnorm nagu ZDDS artikli 102 lõige 4 ja riigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt on käibemaksuga maksustatava teenuse osutajal, kes ei ole esitanud ZDDSi alusel registreerimise taotlust seaduses sätestatud tähtaja jooksul alates kuupäevast, mil ta oleks pidanud ennast ZDDSi alusel registreerima, pelgalt kohustus tasuda käibemaksu teenustelt, mida ta on osutanud ajavahemikul alates registreerimiskohustuse tekkimisest kuni enda registreerimiseni maksuasutuses, ning ei ole ette nähtud võimalust, et teenuse osutaja, kelle suhtes on tuvastatud käibemaksukohustus vastavalt ZDDSi artikli 102 lõikele 4, väljastab teenuse saajatele korrigeerivad arved (või muu dokumendi), et teenuse saajad saaksid kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust?

Liidu õigusnormid ja kohtupraktika

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikkel 63, artikkel 167, artikli 168 punkt a, artikkel 176, artikli 178 punkt a, artikkel 218, artikkel 219, artikkel 220, artikkel 203, artikkel 226 ja artikkel 228

Euroopa Kohtu 21. juuni 2012. aasta otsus Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373)

Euroopa Kohtu 6. veebruari 2014. aasta otsus Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50)

Euroopa Kohtu 15. septembri 2016. aasta otsus Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)

Euroopa Kohtu 15. septembri 2016. aasta otsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690)

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

Euroopa Kohtu 8. detsembri 2022. aasta otsus Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesi märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968)

Euroopa Kohtu 15. septembri 2022. aasta otsus HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687)

Euroopa Kohtu 9. juuli 2015. aasta otsus Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454)

Riigisisised õigusnormid

Käibemaksuseadus (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“), artikli 25 lõige 1, artikli 71 lõige 1, artikli 102 lõige 4, artikkel 114, artikkel 116, artikkel 117, artikkel 125 ja artikkel 126.

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Administrativen sad Varna (Varna halduskohus) menetluse ese on riigi maksuameti Varna piirkondliku osakonna tulude talituse (edaspidi „maksuasutus“) maksukontrolli tulemusel tehtud 25. augusti 2022. aasta maksuotsus nr R-03000322001265-091-001.
- 2 Maksuotsusega tuvastas maksuasutus, et „SEM Remont“ EOOD on ZDDSi sätete kohaldamisel toime pannud rikkumisi, mistõttu ei andnud maksuasutus talle õigust arvata sisendkäibemaksuna maha käibemaksu summas 752 305,05 Bulgaaria levi (BGN).

- 3 „SEM Remont“ EOOD on maksukohustuslane ZDDS artikli 3 tähenduses.
- 4 „Gidrostroy-Rusia“ OOD on Venemaa Föderatsioonis, aga ka ZDDSi alusel registreeritud äriühing, mis annab rendile tehnilise meeskonnaga laevu, et teha hüdrotehniliste ehitusprojektidega seotud süvendustöid.
- 5 „SEM Remont“ EOOD ja „Gidrostroy-Rusia“ OOD ei ole sidusettevõtted.
- 6 „Gidrostroy-Rusia“ OOD sõlmis 4. augustil 2020 äriühinguga „SEM Remont“ EOOD lepingu süvendustööde tegemiseks Varna sadama kanalis 1 ja kanalis 2. Selle lepingu kohaselt on „Gidrostroy-Rusia“ OOD teenuse osutaja ja „SEM Remont“ EOOD teenuse saaja.
- 7 „Gidrostroy-Rusia“ OOD väljastas lepingu kohaselt tehtud tööde eest äriühingule „SEM Remont“ EOOD 31. oktoobril 2020 arve nr 1010 ja 15. novembril 2020 arve nr 1017. Kummalgi arvel ei olnud teenuse maksumusele käibemaksu lisatud.
- 8 „Gidrostroy-Rusia“ OOD oli juba enne äriühingule „SEM Remont“ EOOD teenuse osutamise ja arvete väljastamise kuupäeva saavutanud käibe, mis nõuab kohustuslikku registreerimist ZDDSi alusel, kuid äriühingule „SEM Remont“ EOOD arvete väljastamise ajaks ei olnud ta ZDDSi alusel registreerimise kohustust täitnud.
- 9 „SEM Remont“ EOOD esitas tehtud ja vastu võetud süvendus- ja kaevetööde kohta käibedeklaratsioonid.
- 10 „Gidrostroy-Rusia“ OOD koostas 12. juuli 2021. aasta kirjaga seoses tema juures tehtud maksukontrolliga 29. juunil 2021 vastavalt ZDDS artikli 117 lõikele 1 protokollile nr 1, milles oli nii teenuse osutajana kui ka teenuse saajana märgitud „Gidrostroy-Rusia“ OOD, st üks ja sama isik, ning milles olid esitatud 31. oktoobri 2020. aasta arve nr 1010 ja 15. novembri 2020. aasta arve nr 1017, mõlema puhul oli ära näidatud maksustatav summa ja sellelt arvutatud käibemaks.
- 11 Selle protokollil alusel kandis „SEM Remont“ EOOD eespool nimetatud arvetel loetletud teenused oma käibedeklaratsiooni ja tellimuste raamatusse teenustena, millega seoses tekib maksustamisperioodil 1. detsembrist 2021 kuni 31. detsembrini 2021 käibemaksu mahaarvamise õigus.
- 12 Maksuasutus tuvastas, et „EIS-Stroitelna kompania“ AD on „Gidrostroy-Rusia“ OOD volitatud esindaja ning et „EIS-Stroitelna kompania“ AD ja „SEM Remont“ EOOD olid 13. juulil 2021 sõlminud laenulepingu summas 752 303,05 BGN, st summas, mille ulatuses jäeti vaidlusaluse maksuotsusega käibemaksu mahaarvamise õigus andmata.
- 13 „EIS-Stroitelna kompania“ AD teatas 13. juuli 2021. aasta kirjaga äriühingule „SEM Remont“ EOOD, et nimetatud summat kasutatakse tasuta tuleva käibemaksu tasumiseks, mis oli arvutatud 29. juuni 2021. aasta protokollis nr 1 kahe äriühingule „SEM Remont“ EOOD väljastatud arve summalt.

Põhikohtuasja poolte peamised väited

„SEM Remont“ EOOD seisukoht

- 14 Äriühing vaidlustab maksuotsuse ja väidab, et tulenevalt sellest, et ta on käibedeklaratsiooni lisanud teenuse osutaja koostatud protokoll nr 1, on tal käibemaksu mahaarvamise õigus järgmistel põhjustel: **1.** teenuse osutaja on ZDDSi alusel registreeritud isik; **2.** maks on arvatud 29. juuni 2021. aasta protokolliga nr 1; **3.** teenuse saaja „SEM Remont“ EOOD on ZDDSi alusel registreeritud isik; **4.** teenused on maksustatavad ja nende osutamise koht asub Bulgaaria Vabariigi territooriumil; **5.** teenused on tegelikult osutatud; **6.** teenuse saaja „SEM Remont“ EOOD kasutab saadud teenuste tulemust oma äritegevuseks, st hilisemaks maksustatavate teenuste osutamiseks; **7.** teenuse osutaja „Gidrostroy-Rusia“ OOD on tasuta tuleva käibemaksu käibedeklaratsioonis deklareerinud ja nõuetekohaselt riigikassasse tasunud.

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia po prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Varna osakonna juhataja) seisukoht

- 15 Juhataja on seisukohal, et 29. juuni 2021. aasta protokoll nr 1 koostamise ajal ei olnud maksustatavat teokoosseisu veel täidetud ja maks ei olnud veel muutunud sissenõutavaks. „SEM Remont“ EOOD ei täitnud ZDDSi artikli 71 nõudeid, kuna tema valduses ei olnud käibemaksuga arvet, vaid kõigest protokoll, mis käsitles üksnes hinnanguliselt käibemaksu, mida ZDDSi alusel hilinenult registreeritud äriühing („Gidrostroy-Rusia“ OOD) pidi maksuasutusele tasuma, mistõttu ei olnud see sobiv dokument käibemaksu mahaarvamise õiguse olemasolu tõendamiseks. Viidatud riigisisised õigusnormid on kooskõlas direktiivi 2006/112/EÜ sätetega.
- 16 Arvestades seda, et teenuse osutaja ei väljastanud korrigeerivat arvet, vaid arvutas kogu maksusumma, kasutades pöördmaksustamist, enda koostatud protokolliga, kuna maksuasutus oli selle maksuotsusega tuvastanud, tuleb eeldada, et teenuse osutaja ei oleks protokoll koostanud, kui tema suhtes ei oleks maksukontrolli tehtud. Pealegi ei nähtu protokollist teenuse saaja käibemaksukohustust, kuna protokollis sisalduva teabe kohaselt ei ole äriühingut „SEM Remont“ EOOD teenuse saajaks märgitud. Protokoll on iseseisev arvest eristatav dokument, mille abil teenuse osutaja arvutab käibemaksu [asjaomase] ajavahemiku eest „pöördmaksustamise korras“ ja kohustub maksu tasuma, deklareerides selle käibedeklaratsioonis. Asjaomast protokoll ei saa pidada arveks direktiivi ega ZDDSi tähenduses, kuna see ei sisalda vajalikku teavet ega alust eeldusele, et käibemaksu peab tasuma teenuse saaja. Vastupidi, nimetatud põhjustel peab maksu tasuma protokoll koostaja.
- 17 Järelikult sõlmiti laenuleping eesmärgil, et teenuse osutaja „Gidrostroy-Rusia“ OOD tasuta tuleva maksu saaks maksuasutusele tasuta kolmas isik, nimelt „EIS-

Stroitelna kompania“ AD, ja et „EIS-Stroitelna kompania“ AD ja „SEM Remont“ EOOD vaheline leping on fiktiivne leping.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 18 Administrativen sad Varna (Varna halduskohus) menetluses on vaidluse all, kas käibemaksudirektiiviga on kooskõlas sellised riigisisised õigusnormid ja riigi maksuhalduri selline praktika, nagu on kõne all käesolevas menetluses ja mille kohaselt ei antud teenuse saajale järgmistel asjaoludel käibemaksu mahaarvamise õigust: **1.** teenus on vaieldamatult osutatud; **2.** teenuse osutamise kohta väljastati arve, millel teenuse osutaja käibemaksu ära ei näidanud; **3.** teenuse osutaja käibemaksukohustus on tuvastatud tema juures korraldatud maksukontrolli käigus ZDDS artikli 102 lõike 1 erinormi alusel (teenuse osutaja saavutas käibe, mis nõuab ZDDSi alusel kohustuslikus korras registreerimist, enne teenuse osutamist ja käibemaksuta arve väljastamist); **4.** teenuse osutaja registreeris ennast ZDDSi alusel maksuasutuse nõudmisel pärast teenuse osutamist; **5.** teenuse osutaja suhtes tehtud maksukontrolli käigus koostas teenuse osutaja protokoll, milles ta märkis, et ta on nii teenuse osutaja kui ka teenuse saaja, samuti näitas ta ära teenuse saajale väljastatud arved ja nende maksustatavalt summalt arvutatud käibemaksu; **6.** teenuse osutaja volitatud esindaja tasus selle teenuse eest riigikassasse käibemaksu teenuse saajalt saadud laenu summast; ja **7.** teenuse saaja kasutab käibemaksu mahaarvamise õigust nimetatud protokoll alusel, mitte teenuse osutaja väljastatud korrigeeriva arve alusel.
- 19 Käesolev kohtuasi erineb viidatud Euroopa Kohtu otsustes käsitletud kohtuasjadest, mistõttu Euroopa Kohtu juhised käibemaksudirektiivi sätteid ülevõtivate riigisiseste õigusnormide tõlgendamise ja kohaldamise kohta ei ole osaliselt asjakohased. Seetõttu on vaja esitada käesolev eelotsusetaotlus.
- 20 Näiteks 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11) käsitles küsimust, kas teenuse osutaja või üks tema tarnijatest on toime pannud rikkumisi, ja teenuse saajale esitatud nõuet käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisel veenduda, et tema tarnija on maksukohustuslane.
- 21 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsuses Fatorie (C-424/12) kontrolliti, kas riigi maksuhaldur võib jätta käibemaksu mahaarvamise õiguse andmata isikule, kelle suhtes on kohaldatav pöördmaksustamine, kuid kes on käibemaksu tarnijale tasunud, sest see oli tarnija väljastatud arvel ära näidatud.
- 22 Vastavalt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsuse Senatex (C-518/14) põhjendustele ja resolutsioonile puudutas kõnealune kohtuasi arvel esitatud konkreetse teabe, nimelt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga parandamist ning arvel tehtud paranduse osas käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise aega.

- 23 15. septembri 2016. aasta kohtuotsuses Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14) hinnati arve sisu küsimust, eelkõige seoses puuduvate andmetega, kuid käesolev kohtuasi ei käsitle mitte puuduvaid andmeid, vaid teist ZDDSi alusel koostatud maksudokumenti, nimelt protokoll ja selle väljastamise viisi ning tõika, et üks ja sama isik, nimelt teenuse osutaja, oli märgitud nii teenuse osutajaks kui ka teenuse saajaks.
- 24 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsuses Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17) tõlgendati sätteid, mis käsitlevad käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise tähtaega juba väljastatud arvete korrigeerimiseks väljastatud arvete korral, kui tarnija oli kohustatud käibemaksu juurde maksma. Käesolev kohtuasi erineb viidatud kohtuasjast korrigeerimise kohta väljastatud dokumendi, selle sisu ja ZDDSi artikli 102 lõike 4 sätte poolest.
- 25 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsuses Finanzamt Österreich (lõpptarbivate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21) kontrolliti, millised tagajärjed toob arvete väljastajatele kaasa käibemaksu arvutamine ebaõige maksumäära alusel.
- 26 15. septembri 2022. aasta kohtuotsuses „HA.EN“ (C-227/21) hinnati maksuhalduri praktikad, mille kohaselt jäeti ostja tasutud käibemaksu mahaarvamise õigusest ilma, kuna tarnija ei olnud käibemaksu tasunud.
- 27 9. juuli 2015. aasta kohtuotsuses Salomie ja Oltean (C-183/14) hinnati õigusnorme, mis käsitlevad õiguse omaja registreerimist ZDDSi alusel ja tema õigust arvata käibemaks pärast seda, kui ta oli ennast ZDDSi alusel registreerinud, maha enne registreerimist tehtud, kuid tema majandustegevuse jaoks kasutatud tehingutega seoses.