



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

17. mai 2018*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 282–292 – Väikeettevõtete erikord – Maksuvabastuse erikord – Kohustus valida erikorra kohaldamine asjaomase kalendriaasta jooksul

Kohtuasjas C-566/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Nyíregyházi haldus- ja töökohus, Ungari) 25. oktoobri 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. novembril 2016, menetluses

Dávid Vámos

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud E. Levits (ettekandja), A. Borg Barthet, M. Berger ja F. Biltgen,

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér ja E. E. Sebestyén,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja B. Béres,

olles 23. novembri 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: ungari.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab liidu õiguse ja täpsemalt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“), tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud Dávid Vámosé ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riigi maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari) (edaspidi „vaiete direktoraat“) vahelises kohtuvaidluses nimetatud ametiasutuse otsuse üle, millega tuvastati D. Vámosé käibemaksuvõlgnevus, määrati talle rahatrahv ja kohustati tasuma viivist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artiklis 9 on sätestatud:

„1. „Maksudohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.

[...]“.

- 4 Direktiivi artikli 213 lõikes 1 on ette nähtud:

„Iga maksudohustuslane teatab, millal tema tegevus maksudohustuslasena algab, muutub või lõpeb.

Enda kehtestatavatel tingimustel lubavad liikmesriigid selle teate esitada elektrooniliselt. Nad võivad elektroonilist esitamist ka nõuda.“

- 5 Nimetatud direktiivi artiklis 214 on sätestatud:

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

- a) iga maksudohustuslane, välja arvatud artikli 9 lõikes 2 nimetatud maksudohustuslased, kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamisõigust andvaid kaubarneid või osutab teenuseid, välja arvatud sellised kaubarneid 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;

[...]“.

- 6 Sama direktiivi artiklis 272 on ette nähtud:

„1. Liikmesriigid võivad teatavatest või kõikidest peatükkides 2–6 nimetatud kohustustest vabastada järgmised maksudohustuslased:

[...]

d) maksukohustuslased, kellele kohaldub artiklites 282–292 väikeettevõtetele ettenähtud maksuvabastus;

[...]“.

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 273 on sätestatud:

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

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

8 Direktiivi artikkel 281 sätestab:

„Liikmesriikidel, kellel võib tavapärase käibemaksureeglite kohaldamisel väikeettevõtetele tekkida nende ettevõtete tegevusest või struktuurist tulenevaid raskusi, on võimalus enda kehtestatud tingimustel ja piirides ning pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist kohaldada maksustamise ja maksukogumise lihtsustatud menetlusi, nagu näiteks kindla maksumääraga kordasid, juhul kui need ei too kaasa maksu vähenemist.“

9 Käibemaksudirektiivi XII jaotise „Erikorrad“ 1. peatüki 2. jaos „Maksuvabastused ja astmelised maksusoodustused“ paiknevas artiklis 282 on sätestatud:

„Käesolevas jaos ettenähtud maksuvabastusi ja astmelisi maksusoodustusi kohaldatakse kaupade tarnele ja teenuste osutamisele väikeettevõtete poolt.“

10 Direktiivi artikkel 287 sätestab:

„Liikmesriigid, kes ühinesid pärast 1. jaanuari 1978, võivad kohaldada maksuvabastust maksukohustuslaste suhtes, kelle aastakäive riigi valuutas nende ühinemiskuupäeval kehtinud vahetuskursi kohaselt ei ületa järgmisi summasid:

[...]

12) Ungari: 35 000 eurot;

[...]“.

11 Nimetatud direktiivi artiklis 290 on sätestatud:

„Maksuvabastuse saamise õigusega maksukohustuslased võivad valida tavapärase käibemaksureeglite või artiklis 281 nimetatud lihtsustatud menetluste vahel. Viimasel juhul on neil õigus saada võimalikke siseriiklike õigusaktidega ettenähtud astmelisi maksusoodustusi.“

Ungari õigus

Käibemaksuseadus

- 12 Käibemaksu käsitleva 2007. aasta CXXVII seaduse (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény, edaspidi „käibemaksuseadus“) § 2 sätetab:

„Käesoleva seaduse kohaselt maksustatakse [käibemaksuga] järgmised tehingud:

- a) kaubatarned ja teenuste osutamine tasu eest Ungari territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb [...]“.

- 13 Selle seaduse § 187 näeb ette:

„(1) Maksukohustuslasel, kes on registreerinud majandustegevuse eesmärgil asukoha Ungaris, või selle puudumisel, kui tal on Ungaris elukoht või tavapärase viibimise koht, on õigus valida käesolevas peatükis sätestatud tingimustel isikuline maksuvabastus.

(2) Kui maksukohustuslane kasutab lõikes 1 nimetatud valikuõigust, siis isikulise maksuvabastuse valinud maksukohustuslasel isikulise maksuvabastuse kohaldamise ajavahemikul

- a) ei ole maksukohustust;
b) ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata;
c) on õigus väljastada ainult sellise arve, millel ei ole märgitud väljundkäibemaksu summat ega §-s 83 kindlaksmääratud protsendimäära.“

- 14 Nimetatud seaduse § 188 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksukohustuslasel on õigus valida isikuline maksuvabastus juhul, kui kõikide § 2 punktis a nimetatud kaubatarnete ja teenuste osutamise eest tasutud või tasutav aastane kogusumma [Ungari forintites (HUF)] ei ületa lõikes 2 sätestatud ülempiiri

- a) asjaomasele kalendriaastale eelnenud kalendriaastal tegelikus arvestuses
b) ega asjaomasel kalendriaastal tegelikus arvestuses või mõistlikult ettearvatavalt.“

- 15 Sama seaduse kuni 31. detsembrini 2012 jõus olnud redaktsiooni § 188 lõikes 2 oli sätestatud, et ülempiir, millest allpool on õigus valida isikuline maksuvabastus, on 5 000 000 Ungari forintit (ligikaudu 16 040 eurot). Alates 1. jaanuarist 2013 tõsteti see ülempiir 6 000 000 Ungari forintini (ligikaudu 19 250 eurot).

Maksukorralduse seadustik

- 16 Maksukorraldust käsitleva 2003. aasta XCII seaduse (adózáás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, edaspidi „maksukorralduse seadustik“) § 16 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Maksustatava tegevusega tohib tegelda ainult niisugune maksukohustuslane, kellele on välja antud maksukohustuslase registreerimisnumber, ilma et see piiraks §-de 20 ja 21 kohaldamist.

(2) Isik, kes soovib tegelda maksustatava majandustegevusega, on kohustatud end riigi maksuametis maksukohustuslasena registreerima, et saada maksukohustuslase registreerimisnumber.“

17 Maksukorralduse seadustiku § 17 lõike 1 punktis a on ette nähtud, et „kui maksukohustuslase maksukohustus või maksustatav tegevus vastab füüsilisest isikust ettevõtjate tegevust käsitleva seaduse kohaselt füüsilisest isikust ettevõtja omale, taotleb ta endale maksukohustuslase registreerimisnumbri, registreerudes füüsilisest isikust ettevõtjate tegevusega seotud küsimustega tegelevas ametiasutuses (esitades nõuetekohaselt täidetud registreerimislehe), ning sel teel täidab ta kohustuse riigi maksuametis registreeruda“.

18 Seadustiku § 22 lõike 1 punktis c on ette nähtud:

„Käibemaksukohustuslane teeb samal ajal, kui ta teatab oma maksustatava tegevuse alustamisest, teatavaks, et ta valib isikulise maksuvabastuse.“

19 Nimetatud seadustiku § 172 lõike 1 punktis c on sätestatud:

„Kohustuse täitmata jätmise eest võib määrata trahvi füüsilisest isikust maksukohustuslasele kuni 200 000 [Ungari forintit (ligikaudu 640 eurot)] või teistele maksukohustuslastele kuni 500 000 [Ungari forintit (ligikaudu 1600 eurot)], välja arvatud lõikes 2 kehtestatud erand, kui ta ei täida registreerumise (algne registreerumine ja andmete muutumisest teatamine), andmete esitamise, arvelduskonto avamise või maksudeklaratsioonide esitamise kohustust.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

20 Maksurevisjoni tulemusena tuvastas Ungari maksuhaldur, et ajavahemikul 2007. aastast kuni 22. jaanuarini 2014 sooritas D. Vámos kahel veebisaidil 778 elektroonikakaupade müügitehingut, kusjuures ta ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud ega deklareerinud müügist saadud tulu, mistõttu maksuhaldur määras talle trahvi.

21 Maksuhaldur tegi ühtlasi kindlaks, et ajavahemikul 1. jaanuarist 2012 kuni 31. detsembrini 2013 tegeles D. Vámos müügiga, millest saadud tulu ei ületanud ülempiiri, mis annab õiguse käibemaksuseaduse § 188 lõikes 2 sätestatud isikulisele maksuvabastusele, ja et ajavahemikul 1.–22. jaanuarini 2014 tegeles D. Vámos veel müügiga, millest saadud tulu oli tühine.

22 D. Vámos registreerus käibemaksukohustuslaseks 22. jaanuaril 2014 ja valis isikulise maksuvabastuse, mis tuleneb käibemaksuseaduse §-s 187 jj ette nähtud väikeettevõtete maksuvabastuse erikorrast.

23 Lisaks menetlusele, mille tulemusena D. Vámosele määrati trahv, viis Ungari maksuhaldur eraldi menetluses läbi tema maksudeklaratsioonide järelkontrolli seoses kõigi maksude ja eelarveliste toetustega majandusaastatel 2012–2014. Kontrolli tulemusena selgus, et D. Vámosel on käibemaksuvõlgnevus, mis hõlmab ajavahemikku 2012. aasta esimesest kvartalist kuni 2014. aasta esimese kvartalini, ning talle määrati uus rahatrahv ja teda kohustati tasuma viivist selliselt tuvastatud maksuvõla põhjal.

24 D. Vámos esitas viimati nimetatud otsuse peale vaide, kuid vaiete direktoraat jättis selle otsuse muutmata. Viimane viitas esiteks käibemaksuseaduse § 187 lõikele 1, mille alusel D. Vámosel oli õigus valida isikuline maksuvabastus, kuid osundas samas, et maksukorralduse seadustiku § 22 lõike 1 punkti c kohaselt tekkis isikulise maksuvabastuse valimise õigus üksnes maksustatava tegevuse alustamisest teatamise ajal ja hiljem ei saanud seda võimalust enam kasutada. Vaiete direktoraadi sõnul oli D. Vámosel, kes ei olnud maksuametit teavitanud ja valis isikulise maksuvabastuse alles 22. jaanuaril 2014, õigus isikulisele maksuvabastusele alles pärast nimetatud kuupäeva.

25 D. Vámos esitas vaiete direktoraadi otsuse peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, väites, et käibemaksuseaduse § 6 kohaselt toob majandustegevusega tegelemine kaasa üksnes käibemaksuga maksustamise ja seetõttu tekib käibemaksudirektiivi artikli 213 lõike 1 ja maksukorralduse seadustiku

§ 16 kohane registreerimiskohustus, kuid mitte käibemaksu tasumise kohustus. Kuna D. Vámose tulu, mille Ungari maksuhaldur kindlaks tegi, ei ületanud ei 2012. ega 2013. aastal ülempiiri, millest allpool on õigus valida isikuline maksuvabastus, siis ei oleks Ungari maksuhaldur tohtinud nõuda temalt käibemaksu tasumist 2012. ja 2013. maksustamisaasta eest, vaid oleks hoopis pidanud temalt järelkontrolli käigus küsima, kas ta soovis valida isikulist maksuvabastust.

- 26 Neil asjaoludel otsustas Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Nyíregyháza haldus- ja töökohus, Ungari) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas liidu õigusega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksuhaldur võib tagantjärele läbi viidava maksukontrolli käigus välistada isikulise maksuvabastuse valimise võimaluse põhjendusel, et maksukohustuslane saab seda valikuvõimalust kasutada ainult sel ajal, kui ta teatab maksustatava tegevuse alustamisest?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad maksustamise erikorra – mis näeb ette väikeettevõtete maksuvabastuse ja on vastu võetud käibemaksudirektiivi XII jaotise 1. peatüki 2. jao sätete kohaselt – kohaldamise maksukohustuslase suhtes, kes küll vastab kõikidele sisulistele tingimustele, kuid ei kasutanud võimalust valida selle korra kohaldamine samal ajal, kui ta teatas maksuametile oma majandustegevuse alustamisest.
- 28 Sellega seoses tuleb kõigepealt märkida, et käibemaksudirektiivi artiklid 282–292 ja eelkõige artikli 287 punkt 12 näevad ette liikmesriikide võimaluse kohaldada väikeettevõtete suhtes käibemaksuvabastust.
- 29 Seejärel tuleb osundada, et selle direktiivi artikkel 290 sätestab maksuvabastuse saamise õigusega maksukohustuslase võimaluse valida kas tavapäraste käibemaksureeglite või direktiivi artiklis 281 nimetatud lihtsustatud menetluste kohaldamine.
- 30 Peale selle võivad liikmesriigid käibemaksudirektiivi artiklite 281 ja 284–287 sõnastusest tulenevalt kehtestada ja säilitada käibemaksu erikordasid, kui need korrad on käibemaksusüsteemiga kooskõlas. Ühtlasi näeb sama direktiivi põhjendus 49 ette, et väikeettevõtjate puhul on oluline lubada liikmesriikidel jätkata neile erikordade kohaldamist.
- 31 Ungari õiguses ette nähtud isikulise maksuvabastuse skeem on erikord, mis võimaldab ettevõtetel, kelle käive ei ületa teatavat ülempiiri, saada käibemaksuvabastust. Selle väikeettevõtetele kohaldatava maksuvabastuse skeemi kohaselt ja kooskõlas käibemaksuseaduse § 187 lõikega 2 ei ole maksukohustuslane kohustatud tasuma käibemaksu, tal ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata ja tal on õigus väljastada ainult selliseid arveid, millele ei ole märgitud käibemaksu. Ungari valitsus selgitas Euroopa Kohtule esitatud seisukohtades, et võimalust valida maksuvabastuse kohaldamine võib veel kasutada ka pärast tegevuse alustamisest teatamist, kuid selle toime avaldub ainult tulevikus.
- 32 Käesoleval juhul palus maksukohustuslane isikulist maksuvabastust, mille kohaldamisest tema suhtes keelduti põhjendusel, et õigust valida maksuvabastus oleks pidanud kasutama selle kalendriaasta jooksul, mille kestel ta soovis maksuvabastust saada.
- 33 Seoses majandustegevuse alustamisest teatamise kohustusega on Euroopa Kohus juba selgitanud, et käibemaksudirektiiviga ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid, mis kohustavad maksukohustuslast tegevuse alustamisest teatama, kui tema tegevuse aastakäive ei ületa ülempiiri, millest allpool on õigus väikeettevõtete maksuvabastusele (vt selle kohta 30. septembri 2015. aasta kohtumäärus Balogh, C-424/14, ei avaldata, EU:C:2015:708, punkt 30). Ta selgitas ühtlasi, et

käibemaksudirektiiviga ei ole vastuolus, et maksukohustuslast karistatakse teatamiskohustuse täitmata jätmise eest rahatrahviga, kui see trahv on proportsionaalne (vt selle kohta 30. septembri 2015. aasta kohtumäärus Balogh, C-424/14, ei avaldata, EU:C:2015:708, punkt 37).

- 34 Käesolevas asjas tuleb kontrollida, kas liikmesriik võib seada maksuvabastuse korra kohaldamise tingimuseks, et maksukohustuslane teeb selle korra kohaldamiseks valiku samal ajal, kui ta teatab oma tegevuse alustamisest, ja kui valikut ei ole sellega koos tehtud, võib ta kohaldada tavapäraseid käibemaksureegleid.
- 35 Esiteks tuleb esile tuua, et käesoleva kohtuotsuse punktis 30 viidatud sätetest lähtuvalt on väikeettevõtete erikorra kohaldamine liikmesriikidele antud võimalus, et nad saaksid korraldada oma maksustamissüsteemi.
- 36 Teiseks nähtub käibemaksudirektiivi artikli 273 esimesest lõigust, et liikmesriigid võivad kehtestada muid kohustusi, mida ei ole selles direktiivis sätestatud, kui nad leiavad, et need kohustused on vajalikud selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumist.
- 37 Euroopa Kohus on selles osas täpsustanud, et sellest sättest tulenevalt on iga liikmesriik kohustatud võtma kõik meetmed seadusandluse ja halduse tasandil, et tagada oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumine ja võidelda maksupettuste vastu (9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 38 Euroopa Kohus on ühtlasi selgitanud, et väljaspool käibemaksudirektiivi artiklis 273 sätestatud piire ei ole selles sättes täpsustatud tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha, ja et seega annab see säte neile kaalutlusruumi meetmete osas, millega soovitakse oma territooriumil täies ulatuses käibemaksu kogumise ja maksupettuste vastu võitlemise eesmäärke saavutada (26. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Kahtlust ei ole selles, et käibemaksudirektiivi artikli 272 lõike 1 punkti d kohaselt võivad liikmesriigid vabastada väikeettevõtete maksuvabastuse erikorra kohaldamisalasse kuuluvad maksukohustuslased teatavatest või kõikidest käibemaksudirektiivi XI jaotise peatükkides 2–6 nimetatud kohustustest. Tegemist on siiski lihtsalt võimalusega, mistõttu liikmesriigid ei ole kohustatud maksukohustuslasi neist kohustustest vabastama.
- 40 Seega tuleb järeldada, nagu nähtub kohtujuristi ettepaneku punktides 34 ja 46, et Ungari seadusandja otsus kehtestada maksuvabastuse kord, seades selle kohaldamise tingimuseks teatavate menetlusnõuete täitmise, kuulub käibemaksudirektiiviga liikmesriikidele antud kaalutlusõiguse valdkonda.
- 41 Kuigi liikmesriikidel on kaalutlusruum käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks kehtestatavate meetmete valikul, on nad siiski kohustatud oma pädevust teostama liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid, eelkõige proportsionaalsuse põhimõtet (vt selle kohta 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika) ning neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtteid järgides.
- 42 Esiteks tuleb seoses proportsionaalsuse põhimõttega tõdeda, nagu tõi esile kohtujurist oma ettepaneku punktides 57 ja 58, et sooritatud müügitehingute eest käibemaksu tasumise kohustus ei ole sanktsioonitegevuse alustamisest teatamise kohustuse täitmata jätmise ega maksuvabastuse korra valiku tegemata jätmise eest, vaid tegemist on selle käibemaksu sissenõudmisega, mis muutus sissenõutavaks, kui selline ettevõtja nagu D. Vámos alustas oma majandustegevust.

- 43 Lisaks on Euroopa Kohus 9. septembri 2004. aasta kohtuotsuses Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512) leidnud, et liidu õiguse ja eelkõige proportsionaalsuse põhimõttega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik, kes on kasutanud võimalust anda maksukohustuslastele õigus valida maksustamise erikord, võtab vastu õigusnormid, millega sisendkäibemaksu täielik mahaarvamine on seatud sõltuvusse sellest, kas maksuhaldurilt on eelnevalt saadud nõusolek, millel ei ole tagasiulatuvat mõju.
- 44 Euroopa Kohus on siinkohal täpsustanud, et see, et nõusolekumenetlus ei ole tagasiulatuva, ei muuda seda veel ebaproportsionaalseks (9. septembri 2004. aasta kohtuotsus Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punkt 29).
- 45 Käesoleva kohtuotsuse punktist 34 nähtub, et sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kuuluvad kohaldamisele tavapärased käibemaksureeglid, kui maksukohustuslane ei ole valinud isikulise maksuvabastuse skeemi. Seega liikmesriigi õigusnormid, mis ei luba anda käibemaksuvabastust sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, ei lähe kaugemale, kui on käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks vajalik.
- 46 Teiseks on kohus seoses neutraalse maksustamise põhimõttega, mis on liidu seadusandja tõlgendus võrdse kohtlemise üldpõhimõttest käibemaksu valdkonnas (26. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, punkt 29), juba selgitanud, et meetmeid, mida liikmesriigid võivad võtta maksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks, ei tohi kasutada nii, et need seavad kahtluse alla käibemaksu neutraalsuse (vt selle kohta 11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punktid 28 ja 29 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 47 Sellega seoses tuleb asuda seisukohale, et kui lubada maksukohustuslastel valida maksuvabastuse kord pärast ettenähtud tähtaega, annaks see neile põhjendamatu konkurentsieelise, mis kahjustab ettevõtjaid, kes on põhikohtuasjas vaidlusaluste riigisiseste õigusnormidega ette nähtud menetluslike kohustusi nõuetekohaselt täitnud. Nimelt saaksid need maksukohustuslased teha valiku tagantjärele ja võiksid seega oma tegevuse konkreetsetest tulemustest lähtudes valida neile kõige soodsamana tunduva maksustamiskorra.
- 48 Neutraalse maksustamise põhimõttega on aga nimelt vastuolus see, kui maksukohustuslasi, kes on sarnases olukorras ja seega omavahel konkureerivad, käibemaksuga maksustamisel erinevalt koheldakse.
- 49 Siit järeldub, et neutraalse maksustamise põhimõtte ja üldisemalt võttes maksukohustuslaste võrdse kohtlemise põhimõttega ei ole vastuolus riigisisese õigusnormid, mis ei anna käibemaksuvabastust maksukohustuslastele, kes jätsid oma majandustegevuse alustamisest teatamisega samal ajal tegemata maksuvabastuse korra valiku, isegi kui nende tegevusest saadud tulu ei ületa ülempiiri, millest allpool on õigus väikeettevõtete maksuvabastusele.
- 50 Kolmandaks tuleb rõhutada, et Euroopa Liidu institutsioonid, aga ka liikmesriigid, kui nad teostavad neile liidu direktiividega antud pädevust, on kohustatud kinni pidama õiguskindluse põhimõttest (vt selle kohta 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 51 See põhimõte nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saaks lõputult vaidlustada (vt selle kohta 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 46).
- 52 Lisaks, nagu on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 31, arvestades, et isikulise maksuvabastuse saajad ei maksa käibemaksu ja seega ei ole neil vaja seda oma klientidele edasi kanda, võib maksuhalduril olla tingimata vaja ette teada, kes maksukohustuslastest on valinud maksuvabastuse korra.

- 53 Põhikohtuasjas vaidlusalused liikmesriigi õigusnormid on järelikult õiguskindluse põhimõttega kooskõlas.
- 54 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad maksustamise erikorra – mis näeb ette väikeettevõtete maksuvabastuse ja on vastu võetud käibemaksudirektiivi XII jaotise 1. peatüki 2. jao sätete kohaselt – kohaldamise maksukohustuslase suhtes, kes küll vastab kõikidele sisulistele tingimustele, kuid ei kasutanud võimalust valida selle korra kohaldamine samal ajal, kui ta teatas maksuametile oma majandustegevuse alustamisest.

Kohtukulud

- 55 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 (viies koda) otsustab:

Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis välistavad maksustamise erikorra – mis näeb ette väikeettevõtete maksuvabastuse ja on vastu võetud nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, XII jaotise 1. peatüki 2. jao sätete kohaselt – kohaldamise maksukohustuslase suhtes, kes küll vastab kõikidele sisulistele tingimustele, kuid ei kasutanud võimalust valida selle korra kohaldamine samal ajal, kui ta teatas maksuametile oma majandustegevuse alustamisest.

Allkirjad