



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

2. juuli 2020*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Arve parandamine – Ebaõigesti arvele märgitud maks – Alusetult tasutud maksu tagastamine – Käibemaksu pöördmaksustamise kord – Tehingud, mis on seotud maksustamisperioodiga, mille suhtes on juba läbi viidud maksukontroll – Neutraalne maksustamine – Tõhususe põhimõte – Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-835/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Timișoara (Timișoara apellatsioonikohus, Rumeenia) 21. novembri 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 24. detsembril 2018, menetluses

SC Terracult SRL

versus

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president E. Regan, kohtunikud I. Jarukaitis, E. Juhász (ettekandja), M. Ilešič ja C. Lycourgos,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: ametnik R. Schiano,

arvestades kirjalikku menetlust ja 5. veebruari 2020. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- SC Terracult SRL, esindaja: *avocată* I. Kocsis-Josan,
- Rumeenia valitsus, esindajad: E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim ja C.-R. Canțăr, hiljem E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman, O.-C. Ichim,
- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja N. Gossement,

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

olles 26. märtsi 2020. aasta kohtuistungil ära kuulanud 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 22. juuli 2013. aasta direktiiviga 2013/43/EL (ELT 2013, L 201, lk 4; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), sätteid ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtet.
- 2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses Rumeenia õiguse alusel asutatud äriühingu SC Terracult SRL (edaspidi „Terracult“) ning Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (Timișoara piirkondliku maksukeskuse Aradi maakonna maksubüroo juriidiliste isikute maksukontrolli talitus nr 5, Rumeenia) ja NAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (riigi maksuameti Timișoara piirkondliku maksukeskuse vaiete talitus, Rumeenia) vahel sellise maksuteate tühistamise nõude küsimuses, millega keelduti tunnustamast nimetatud äriühingu õigust käibemaksu tagastamisele ning määrati temale täiendav maksukohustus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikkel 193 on sõnastatud järgmiselt:
„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199b ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.“
- 4 Selle direktiivi artiklis 199a, mis tuleneb 15. augustil 2013 jõustunud direktiivist 2013/43, oli ette nähtud:
„1. Liikmesriigid võivad kuni 31. detsembrini 2018 ja vähemalt kaheaastaseks ajavahemikuks ette näha, et käibemaksu on kohustatud tasuma maksukohustuslane, kellele tehakse mõni järgmistest tarnetest:
[...]
i) teravilja ja tehniliste kultuuride, sealhulgas õliseemnete ja suhkrupeedi, mida töötlemata kujul tavaliselt lõpptarbimiseks ei kasutata, tarned;
[...]
1a. Liikmesriigid võivad kehtestada lõikes 1 sätestatud mehhanismi kohaldamise tingimused.
1b. Lõikes 1 sätestatud mehhanismi kohaldamisega kõnealuse lõike punktides c–j loetletud kaupade või teenuste tarnete suhtes kaasneb asjakohaste ja tõhusate aruandluskohustuste kehtestamine nende maksustatavate isikute suhtes, kes tarnivad kaupu või teenuseid, mille suhtes kohaldatakse lõikes 1 sätestatud mehhanismi.“

- 5 Nõukogu 20. juuni 2011. aasta rakendusotsuse alusel, millega lubatakse Rumeenial kohaldada erimeedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112 artiklist 193 (ELT 2011, L 163, lk 26), mis oli kohaldatav kuni 31. maini 2013, ja seejärel vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 199a lõikele 1, mis tuleneb direktiivist 2013/43, kohaldas see liikmesriik teatavate teraviljade, sealhulgas rapsi suhtes pöördmaksustamise korda.

Rumeenia õigus

- 6 Valitsuse 24. detsembri 2003. aasta määruse nr 92 maksumenetluse seadustiku kohta (Ordonană Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală) (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 941, 29.12.2003) artikli 7 lõikes 2 on sätestatud:

„Maksuhalduril on pädevus kontrollida omal algatusel faktilist olukorda, saada ja kasutada kogu teavet ja kõiki dokumente, mis on vajalikud maksu maksja maksualase olukorra nõuetekohaseks tuvastamiseks. Maksuhaldur võtab oma analüüsis kokku juhtumi kõik asjasse puutuvad asjaolud ning võtab neid arvesse.“

- 7 Selle seadustiku artikli 205 „Kaebuse esitamise võimalus“ lõikes 1 on ette nähtud:

„Vastavalt seadusele võib maksunõude ja kõigi muude maksuõiguslike haldusaktide peale esitada kaebuse. Niisugune vaie kui haldusesisene õiguskaitsevahend ei takista neid, kellele maksuhalduri akt või selle puudumine kahju tekitab, pöördumast kooskõlas seadusega selleks kohtu poole.“

- 8 Nimetatud seadustiku artikli 207 lõikes 1 on sätestatud:

„Vaie esitatakse 30-päevase õigust lõpetava tähtaja jooksul alates maksuotsuse teatavakstegemisest.“

- 9 Sama seadustiku artikli 213 „Vaide menetlemine“ lõigetes 1 ja 4 on sätestatud:

„(1) Pädev asutus, kes teeb vaide kohta otsuse, kontrollib maksuotsuse aluseks olevaid faktilisi ja õiguslikke asjaolusid. Vaide analüüsimisel võetakse arvesse poolte argumente, nende viidatud õigusnorme ning toimikusse lisatud dokumente. Menetlus toimub vaides esitatud nõuete piires.

[...]

(4) Vaide esitaja, menetlusse astujad või nende esindajad võivad oma taotluse põhjendamiseks esitada uusi tõendeid. Sellisel juhul on vaidlustatud haldusakti väljastanud maksuhalduril või olenevalt olukorrast kontrolli teostanud organil võimalus otsustada nende uute asjaolude üle.“

- 10 22. detsembri 2003. aasta seaduse nr 571 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 571 privind Codul fiscal; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003), mida on muudetud ja täiendatud 17. juuli 2006. aasta seadusega nr 343 (Legea nr. 343) (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 662, 1.8.2006), millega võeti Rumeenia õigusesse üle muu hulgas käibemaksudirektiiv, artiklis 159 on sätestatud:

„(1) Arvele või muule seda asendavale dokumendile märgitud andmete parandamine toimub järgmiselt:

- (a) kui dokumenti abisaajale ei edastata, tühistatakse see ning koostatakse uus dokument;
- (b) kui dokument on arve saajale välja saadetud, siis kas koostatakse uus dokument, mis peab sisaldama esiteks andmeid algdokumendi kohta, parandatud dokumendi numbrit ja kuupäeva ning miinsumärgiga summasid ning teiseks parandatud andmeid ja summasid, või koostatakse uus

dokument, mis sisaldab parandatud andmeid ja õigeid summasid ning mis väljastatakse koos dokumendiga, milles on näidatud miinusmärgiga summad ning parandatud dokumendi number ja kuupäev.

[...]

(3) Maksukohustuslased, kelle suhtes on läbi viidud maksukontroll ja kelle puhul on tuvastatud ja tõendamist leidnud vead seoses tasutava maksu õige kindlaksmääramisega ning kes on kohustatud sellised summad tasuma pädeva maksuhalduri haldusakti alusel, võivad arve saajale väljastada löike 1 punkti b tähenduses parandusarveid. Väljastatud arvetele peab olema märgitud, et need on väljastatud pärast kontrolli teostamist, ja need peavad olema kantud maksudeklaratsioonis eraldi reale. Arve saajal on õigus sellistele arvetele märgitud maks artiklites 145–147b sätestatud piirides ja tingimustel maha arvata.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 11 Rumeenia õiguse alusel asutatud äriühing Donauland SRL tarnis Saksa õiguse alusel asutatud äriühingule Almos Alfons Mosel Handels GmbH (edaspidi „Almos“) ajavahemikul 10.-14. oktoobri 2013 rapsi. Ta luges vastavad tehingud ühendusesisesteks tarneteks.
- 12 Kuna Donauland ei suutnud tema suhtes läbi viidud maksukontrolli käigus esitada dokumente, mis oleksid tõendanud, et selliselt tarnitud raps oli Rumeenia territooriumilt lahkunud, leidis pädev maksuhaldur, et nende tehingute suhtes ei ole kohaldatav ühendusesiseste kaubatarnete käibemaksuvabastus. Maksuhaldur nõudis seega 4. märtsi 2014. aasta maksuteatega (edaspidi „4. märtsi 2014. aasta maksuteade“) Donaulandilt oktoobris 2013 Almosele mõeldud rapsi tarnetelt, mida käsitati hariliku käibemaksumääraga 24% maksutatavate riigisiseste tarnetena, käibemaksu tasumist summas 440 241 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 100 000 eurot). Donauland ei vaidlustanud seda maksuotsust, mis on seega muutunud lõplikuks.
- 13 Donauland kvalifitseeris 27. märtsil 2014 asjaomased ühendusesisised tarded vastavalt 4. märtsi 2014. aasta maksuotsusele ümber, liigitades need riigisiseste tarnete kategooriasse, millele kohaldatakse harilikku käibemaksumäära, ja väljastas selle kohta parandusarved. Arvetel oli märgitud, et nimetatud ühendusesisised tarded tühistati ja need kvalifitseeriti ümber. Neis oli mainitud, et need on parandatud, ja täpsustati, et need väljastati 4. märtsi 2014. aasta maksuteate alusel.
- 14 Almos teatas 28. märtsil 2014 Donaulandile, et ta on tuvastanud, et nimetatud parandusarved sisaldavad tema Saksa maksukohustuslasena registreerimise numbrit, ja taotles samade arvete parandamist oma identifitseerimisandmetega Rumeenias. Almos teatas Donaulandile ka, et asjaomane raps ei ole Rumeenia territooriumilt lahkunud ja et asjaomaste tarnete suhtes tuleb kohaldada pöördmaksustamist.
- 15 Seetõttu väljastas Donauland 31. märtsil 2014 uued parandusarved, milles kvalifitseeriti ümber kõnealused riigisisised tarded, millele kohaldatakse harilikku käibemaksumäära, ning liigitati need selliste kaubatarnete kategooriasse, millele kohaldatakse pöördmaksustamist, põhjusel, et Almos 28. märtsi 2014. aasta teatise alusel oli ostjana märgitud vale isik. Kuna uued parandusarved võeti arvesse 2014. aasta märtsikuu käibedeklaratsioonis, arvas Donauland nende arvete seotud käibemaksu jooksva perioodi eest tasumisele kuuluvast käibemaksust maha. Kuna arvestatud oli negatiivne käibemaksusumma, taotles Donauland käibemaksu tagastamist summas 440 241 leud (ligikaudu 100 000 eurot), mis vastas 4. märtsi 2014. aasta maksuteates märgitud täiendava käibemaksu summale.

- 16 Olles ajavahemikus 28. novembrist 2016 kuni 10. veebruarini 2017 kontrollitud nimetatud käibemaksu tagastamise taotlust, määras pädev maksuhaldur 10. veebruari 2017. aasta maksuteatega (edaspidi „10. veebruari 2017. aasta maksuteade“), mille lõplik adressaat oli Terracult, kes oli 1. augustil 2016 ühendamise teel omandanud Donaulandi hinnaga 440 241 leud (ligikaudu 100 000 eurot), täiendava käibemaksu oktoobris 2013 toimunud rapsi tarnete eest. Maksuhaldur leidis eelkõige, et rapsitarnete ümberkvalifitseerimine ja nende liigitamine selliste kaubatarnete kategooriasse, mille suhtes kohaldatakse pöördmaksustamist, tühistas õigusvastaselt 4. märtsi 2014. aasta maksuotsuse toime, kuigi see otsus oli muutunud lõplikuks.
- 17 Terracult esitas 10. veebruari 2017. aasta maksuteate peale vaide, mis jäeti 14. juulil 2017 rahuldamata.
- 18 Terracult esitas 2. veebruaril 2018 Tribunalul Aradile (Aradi esimese astme kohus, Rumeenia) kaebuse, milles palus eelkõige tühistada 14. juuli 2017. aasta otsus, millega jäeti rahuldamata tema vaie; osaliselt tühistada 10. veebruari 2017. aasta maksuteade ning tagastada 4. märtsi 2014. aasta maksuteate alusel tasutud summa. Terracult märkis, et tagastamist sai nõuda seetõttu, et Donauland tegutses lihtsalt esiteks vastavalt Almoose esitatud teabele, mille kohaselt tarnitud raps pidi väljuma Rumeenia territooriumilt, teiseks vastavalt 4. märtsi 2014. aasta maksuotsusele, milles tuvastati, et nimetatud raps ei ole sellelt territooriumilt lahkunud, ja kohustati tasuma täiendavat käibemaksu riigisiseste tarnete eest, ning lõpuks vastavalt nendele tegelikele faktilistele asjaoludele, mis eelnesid käibemaksu pöördmaksustamise korra kohaldamisele neile tarnetele. Terracult väitis, et seda korda reguleerivate eeskirjadega ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtte kohaselt on nõutud, et kõnealuste arvete parandamine on lubatud, mida vastavalt tegelikele asjaoludele 31. märtsil 2014 tehti, ning et alusetult tasutud käibemaks tagastatakse.
- 19 Nimetatud kohus jättis Terraculti kaebuse 18. mail 2018 rahuldamata põhjendusel, et Donauland ei olnud esitanud vaidet, mis oleks võimaldanud tal muuta 4. märtsi 2014. aasta maksuteates märgitud maksuõiguslikku olukorda. Terracult esitas 29. juunil 2018 otsuse peale, millega jäeti tema kaebus rahuldamata, Curtea de Apel Timișoara (Timișoara apellatsioonikohus, Rumeenia) apellatsioonkaebuse.
- 20 Kuna Curtea de Apel Timișoara (Timișoara apellatsioonikohus) kahtles, kas asjaomased liikmesriigi õigusnormid on liidu õigusega kooskõlas, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi, neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõttega on sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas vastuolus haldusasutuste selline tegevus ja/või riigisiseste õigusnormide selline tõlgendus, mis takistab teatavate arvete parandamist ja sellest tulenevalt parandusarvete kandmist selle ajavahemiku käibedeklaratsiooni, mille kestel parandus on tehtud, seoses tehingutega, mis on tehtud ajavahemikul, mille kohta viidi läbi maksukontroll, mille tulemusena maksuhaldur on teinud maksuotsuse, mis on lõplikult jõustunud, kui pärast maksuotsuse tegemist ilmnevad täiendavad andmed ja lisateave, mis tooks kaasa teistsuguste maksustamise aluste kohaldamise?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi sätteid ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid või selline riigisisene halduspraktika, mis ei võimalda maksukohustuslasel, kes tegi tehinguid, mis osutusid hiljem maksustatavaks pöördmaksustamise korra alusel, parandada nende tehingutega seotud arveid ning tugineda sellele varasema maksudeklaratsiooni parandamise teel või uue maksudeklaratsiooni esitamise teel, võttes arvesse selliselt tehtud parandust, eesmärgiga saada tagasi alusetult arvele märgitud ja selle

maksukohustuslase tasutud käibemaks põhjendusel, et ajavahemiku kohta, mil nimetatud tehingud on tehtud, on juba läbi viidud maksukontroll, mille lõpus pädev maksuhaldur väljastas maksuteate, mis – kuna nimetatud maksukohustuslane seda ei vaidlustanud – on muutunud lõplikuks.

- 22 Käesolevas kohtuasjas kirjalikke märkusi esitanud huvitatud isikute vahel ei ole vaidlust selles, et kõigile rapsitarnetele, mille üks tarnijast maksukohustuslane tegi oktoobris 2013 Rumeenias teisele maksukohustuslasele, kellel mõlemal on Rumeenia maksukohustuslasena registreerimise number, tuli kohaldada pöördmaksustamist. Selle maksustamise korra kohaldamisel ei toimu kauba tarnija ja selle saaja vahel käibemaksu tasumist, kuna viimasel tuleb tasuda tehtud tehingutelt sisendkäibemaksu (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 23 Kuna selline tarnija ei ole käibemaksudirektiivi artiklite 193, 199 ja 199a kohaselt kohustatud käibemaksu tasuma, siis ei saa teda käsitada käibemaksu tasumiseks kohustatud isikuna ning asjaolu, et see tarnija on käibemaksu tasunud vääral eeldusel, et asjaomasele tarne saajale ei kohaldata käibemaksu pöördmaksustamise korda, ei anna õigust teha sellest reeglist erandit (vt selle kohta 23. aprilli 2015. aasta kohtuotsus GST – Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, punktid 28 ja 29), mistõttu see valesti arvele märgitud ja tasutud käibemaks tuleb nimetatud tarnijale põhimõtteliselt tagastada.
- 24 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleneb nimelt õigus saada tagasi maksu, mille liikmesriik on sisse nõudnud liidu õigusnorme rikkudes, liidu õigusega õigussubjektidele antud õigustest ja täiendab neid õigusi nii, nagu neid tõlgendab Euroopa Kohus. Liikmesriik on seega põhimõtteliselt kohustatud tagasi maksma maksu, mis on sisse nõutud liidu õigust rikkudes. Alusetult tasutud käibemaksu tagastamise nõude aluseks on enamasti summade tagasisaamise õigus, mille eesmärk on väljakujunenud kohtupraktika kohaselt leevendada tagajärgi, mis tulenevad maksu vastuolust liidu õigusega, tasandades majandusliku koormuse, mille see alusetult tekitas ettevõtjale, kellel see lõpuks tegelikult tekkis (14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punktid 29 ja 30 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Seoses sellega tuleb korrata, et käibemaksu neutraalsuse põhimõtte – mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte – eesmärk on vabastada maksukohustuslane oma majandustegevuse raames täielikult käibemaksu koormast. Selline süsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (vt selle kohta 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Mis puudutab arvele ekslikult märgitud käibemaksu tagastamist, siis on Euroopa Kohus juba märkinud, et käibemaksudirektiiv ei näe ette ühtegi sätet, mis käsitleks arve väljastaja poolt alusetult arvele märgitud käibemaksu parandamist ja et neil asjaoludel on põhimõtteliselt liikmesriikide ülesanne määrata kindlaks tingimused, mille esinemisel saab alusetult arvele märgitud käibemaksu parandada (11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Liikmesriigid peavad käibemaksu neutraalsuse tagamiseks oma riigi õiguskorras ette nägema võimaluse parandada arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust (11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Sellegipoolest, kui arve väljastaja hoiab õigel ajal ja täielikult ära maksutulude saamata jäämise ohu, nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõtte, et arvele alusetult märgitud käibemaksu peab saama korrigeerida, ilma et liikmesriigid võiksid selle parandamise seada sõltuvusse nimetatud arve väljastaja

heausksusest. Selline parandamine ei tohi sõltuda maksuhalduri kaalutlusõigusest (11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 29 Käibemaksu pöördmaksustamise korra alla kuuluvate kaubatarnete puhul on tagastamisõiguse kasutamise seotud maksutulude saamata jäämise oht kõrvaldatud. Nimelt kui nimetatud tarnete saajast maksukohustuslasel tuleb tasuda sisendkäibemaksu, on tal põhimõtteliselt võimalik seesama maks maha arvata, mistõttu ei tule tal maksuhaldurile midagi tasuda (vt selle kohta 11. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Järelikult, kui puudub maksutulu saamata jäämise oht, toob keeldumine tagastada tarnijale alusetult tasutud käibemaks, mille kohta esitati arve hoolimata asjaolust, et tavapärase käibemaksukorda käsitlevate eeskirjade asemel kohaldati tarnija käibemaksuga maksustatava majandustegevuse raames tema tehtud tarnele käibemaksu pöördmaksustamise korda, endaga kaasa selle, et vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega pannakse talle maksukoormus.
- 31 Lisaks on tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus ka sellised õigusnormid või halduspraktika, nagu on kõne all põhikohtuasjas.
- 32 Mis puudutab tõhususe põhimõtet, mis nõuab, et liikmesriigi menetlusnorm ei muudaks isikutele liidu õigusega antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et võimalus esitada käibemaksu tagastamise taotlus ilma ajaliste piiranguteta läheb vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada. Samuti on Euroopa Kohus tunnistanud liidu õigusega kooskõlas olevaks selle, kui nii maksumaksja kui ka asjaomase ametiasutuste õiguskindluse huvides määratakse mõistlik kaebuse esitamise õigust lõpetav tähtaeg. Nimelt ei muuda sellised tähtajad liidu õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, isegi kui juba nende määratlust arvestades toob nende tähtaegade möödumine kaasa algatatud menetluse osalise või täieliku lõpetamise (vt selle kohta 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Nestrade, C-562/17, EU:C:2019:115, punktid 41 ja 42 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasjas ei andnud maksuhaldur ja esimese astme kohus tarnijale õigust tugineda liikmesriigi maksuseaduse sätetele, mis reguleerivad võimalust saada tagasi arvele valesti märgitud ja tasutud käibemaks viie aasta jooksul, parandades enda väljastatud arved põhjusel, et kõnealune tarnija oleks pidanud põhikohtuasjas kõne all olevate liikmesriigi õigusnormide kohaselt käibemaksu tagasisaamiseks kasutama võimalust vaidlustada esimene maksuteade enne selle lõplikku muutumist.
- 34 Siiski, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 47, kuigi liikmesriigi õigusnormides on ette nähtud, et maksukohustuslasel on vaide esitamiseks aega 30 päeva alates maksuotsuse teatavakstegemisest, võib maksukohustuslasel selle vaide esitamiseks siiski olla väga lühike tähtaeg või see õigus võib isegi olla lõppenud, kui asjaolud, mille alusel seda maksuteadet on võimalik vaidlustada, avastatakse pärast nimetatud maksuteate esitamist nii, et käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine on maksukohustuslase jaoks praktiliselt võimatu või vähemasti ülemäära keeruline. Käesoleval juhul oli Terraculti õiguseallasel Euroopa Kohtu käsutuses oleva teabe kohaselt vaid paar päeva, et vaidlustada tõhusalt esimene maksuotsus tema jaoks kättesaadava vaidmenetluse kaudu.
- 35 Neil asjaoludel on niisugused liikmesriigi õigusnormid või riigisisene halduspraktika vastuolus tõhususe põhimõttega, kuna need võivad võtta maksukohustuslaselt võimaluse parandada teatavate tehingute kohta esitatud arveid ning tugineda neile normidele või praktikale, selleks et tagasi saada selle maksukohustuslase poolt arvele alusetult märgitud ja tasutud käibemaks, samas kui nimetatud õigusnormides kehtestatud viieaastane õigust lõpetav tähtaeg ei ole veel möödunud (vt analoogia alusel 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 40).

- 36 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste kohta seoses proportsionaalsuse põhimõttega tuleb korrata, et liikmesriigi seadusandjal on võimalus kehtestada maksukohustuslaste formaalsetele kohustustele sanktsioonid, mis innustavad viimastel nimetatud kohustusi täitma, et tagada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine, ning et seega võib maksukohustuslasele, kelle alusetult tasutud käibemaksu tagastamise taotlus tuleneb tema enda hooletusest, kohaldada rahalist haldussanktsiooni (vt selle kohta 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punktid 48 ja 49).
- 37 Tuleb märkida, et kui eeldada, et maksukohustuslase hooletus on tõendatud – mille peab tuvastama eelotsusetaotluse esitanud kohus –, peab asjaomane liikmesriik võtma meetmeid, mis võimaldades küll tõhusalt saavutada riigisiseste õigusnormidega taotletavat eesmärki, kahjustavad võimalikult vähe liidu õigusaktides sätestatud põhimõtteid, nagu käibemaksu neutraalsuse põhimõte. Võttes seega arvesse selle põhimõtte positsiooni ühises käibemaksusüsteemis, on selline sanktsioon, mis seisneb absoluutses keeldumises tagastada arvel valesti märgitud ja alusetult tasutud käibemaksu, eproportsionaalne (vt selle kohta 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punktid 50 ja 51 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 38 Tuleb samuti lisada, et nagu Rumeenia valitsus rõhutas, tuleb keelduda käibemaksu tagasisaamise õiguse andmisest, kui seda õigust kasutatakse pettuse teel või kuritarvitavalt. Võitlus pettuste ja võimalike kuritarvituste vastu on käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatav eesmärk ning õigussubjektid ei tohi pettuse teel või kuritarvitavalt liidu õigusnormidele tugineda (vt selle kohta 3. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika). Käesoleval juhul ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsusetaotluses siiski kordagi maininud pettuse või kuritarvituse esinemist.
- 39 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi sätteid ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid või selline riigisisene halduspraktika, mis ei võimalda maksukohustuslasel, kes tegi tehinguid, mis osutusid hiljem maksustatavaks pöördmaksustamise korra alusel, parandada nende tehingutega seotud arveid ning tugineda sellele varasema maksudeklaratsiooni parandamise teel või uue maksudeklaratsiooni esitamise teel, võttes arvesse selliselt tehtud parandust, eesmärgiga saada tagasi alusetult arvele märgitud ja selle maksukohustuslase tasutud käibemaks põhjendusel, et ajavahemiku kohta, mil nimetatud tehingud on tehtud, on juba läbi viidud maksukontroll, mille lõpus pädev maksuhaldur väljastas maksuteate, mis – kuna nimetatud maksukohustuslane seda ei vaidlustanud – on muutunud lõplikuks.

Kohtukulud

- 40 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 kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 22. juuli 2013. aasta direktiiviga 2013/43/EL), sätteid ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid või selline riigisisene halduspraktika, mis ei võimalda maksukohustuslasel, kes tegi tehinguid, mis osutusid hiljem käibemaksuga maksustatavaks pöördmaksustamise korra alusel, parandada nende tehingutega seotud arveid ning tugineda sellele varasema maksudeklaratsiooni parandamise teel või uue maksudeklaratsiooni esitamise teel, võttes arvesse selliselt tehtud parandust, eesmärgiga saada tagasi alusetult arvele märgitud ja selle maksukohustuslase tasutud käibemaks põhjendusel, et

ajavahemiku kohta, mil nimetatud tehingud on tehtud, on juba läbi viidud maksukontroll, mille lõpus pädev maksuhaldur väljastas maksuteate, mis – kuna nimetatud maksukohustuslane seda ei vaidlustanud – on muutunud lõplikuks.

Allkirjad