

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

21. oktoober 2010*

Kohtuasjas C-385/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Leedu) 21. septembri 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. septembril 2009, menetluses

Nidera Handelscompagnie BV

versus

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

EUROOPA KOHTU (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts (ettekandja), kohtunikud D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ja J. Malenovský,

* Kohtumenetluse keel: leedu.

kohtujurist: E. Sharpston,
kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 1. juuli 2010. aasta kohtuistungil esitatud,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Nidera Handelscompagnie BV, esindaja: I. Misiūnas,

- Leedu valitsus, esindaja: R. Mackevičienė,

- Euroopa Komisjon, esindajad: A. Steiblytė ja M. Afonso,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), sätteid.
- 2 Taotlus on esitatud Nidera Handelscompagnie BV (edaspidi „Nidera”) ja Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Leedu Vabariigi Rahandusministeeriumi valitsemisalas tegutsev riiklik maksuamet) vahelises kohtuvaidluses seoses kolmandasse liikmesriiki eksporditavate kaupade ostmisel Leedus tasutud käibemaksu mahaarvamisega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõige 1 sätestab:

„Maksukohustuslane” 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 põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.”

- 4 Selle direktiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

- 5 Nimetatud artikkel 168 sätestab:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

- a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]”

6 Sama direktiivi artikkel 178 sätestab:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

- a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[...]”

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 213 sätestab:

„1. Iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb.

[...]”

- 8 Selle direktiivi artikli 214 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et järgmised isikud registreerida, andes neile individuaalse numbr:

[...]

- c) iga maksukohustuslane, kes soetab oma riigi territooriumil ühendusesiseselt kaupu oma tegevuseks, mis on seotud artikli 90 lõike 1 teises lõigus nimetatud välismaal toimuva majandustegevusega.

[...]”

- 9 Nimetatud direktiivi artikkel 273 on sõnastatud järgmiselt:

„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.”

Siseriiklik õigus

- 10 Leedu Vabariigi seaduse nr IX-751, mis käsitleb käibemaksu (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas n° IX-751, *Žin.*, 2002, nr 35-1271, 2002, nr 40, 2002, nr 46, 2002, nr 48), muudetud (*Žin.*, 2004, nr 17-505, 2005, nr 81-2944, edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 2 punktis 28 on „käibemaksukohustuslane“ määratletud järgmiselt:

„Käibemaksukohustuslane on isik, kes on maksuhalduri poolt käibemaksukohustuslasena registrisse kantud, sealhulgas mis tahes muul viisil käibemaksukohustuslasena registreeritud isik, kui tal on asjakohane registreerimisnumber, välja arvatud isik, kellel on registreerimisnumber käibemaksu hüvitamise süsteemi kohaldamiseks.“

- 11 Käibemaksuseaduse artikkel 41 sätestab:

„1. Kui käesolevas peatükis ei ole teisiti sätestatud, kohaldatakse kaubatarnetele 0% suurust käibemaksumäära, kui tarnija või kolmas isik tarnija nimel veab kaubad Euroopa Ühenduse territooriumilt välja.

[...]“

- 12 Käibemaksuseaduse artikkel 57 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Käibemaksu mahaarvamise õigus on ainult nendel käibemaksukohustuslastel, kelle suhtes ei kohaldata käesoleva seaduse XII peatüki viienda jaos sätteid. [...]“

[...]

3. Isikud, kellel on käibemaksu mahaarvamise õigus, ei või jätta seda õigust valikuliselt kasutamata.”

13 Käibemaksuseaduse artikkel 58 sätestab:

„1. Käibemaksukohustuslasel on õigus arvata omandatud ja/või imporditud kauba ja/või teenuse osas maha sisend- ja/või impordikäibemaks, kui see kaup ja/või teenus on ette nähtud kasutamiseks käibemaksukohustuslase järgmist liiki tegevuses:

- 1) käibemaksuga maksustatav kauba tarnimine ja/või teenuse osutamine;
- 2) kauba tarnimine ja/või teenuse osutamine väljaspool riigi territooriumi, kui käesoleva seaduse kohaselt ei oleks selline kauba tarnimine ja/või teenuse osutamine käibemaksust vabastatud, kui see leiaks aset riigi territooriumil. Seda tingimust ei kohaldata käesoleva seaduse artiklis 28 nimetatud kindlustus- ja/või finants-teenuste osutamisele väljaspool Euroopa Ühenduse territooriumi.

[...]”

14 Käibemaksuseaduse artikkel 63 sätestab:

„1. Käibemaksukohustuslasel on õigus kooskõlas käesoleva peatüki sätete ja käesolevas artiklis sätestatud piirangutega maha arvata sisend- ja/või impordikäibemaks kaubalt ja/või teenustelt, mis on omandatud ja/või imporditud enne tema

käibemaksukohustuslasena registreerimise kuupäeva, kui see käibemaksukohustuslane kasutab neid käesoleva seaduse artikli 58 lõikes 1 nimetatud tegevuse tarbeks.

[...].”

15 Käibemaksuseaduse artikkel 71 sätestab:

„[...]

3. Välisriigi maksukohustuslane peab end käibemaksukohustuslasena registreerima riigi territooriumil asuva tegevuskoha kaudu, selle puududes aga Leedu Vabariigis määratud maksuesindaja kaudu. Teistes liikmesriikides tegutsevate käibemaksukohustuslaste suhtes ei kohaldata maksuesindaja määramise kohustust ning nad võib otse registreerida käibemaksukohustuslastena. Välisriigi maksukohustuslane ei ole kohustatud end registreerima käibemaksukohustuslasena, kui tema tegevus riigi territooriumil piirdub järgmisega:

[...]

3) sellise kauba tarnimine ja/või teenuse osutamine, mida käesoleva seaduse kohaselt maksustatakse käibemaksu nullmääraga [...].”

16 Käibemaksuseaduse artikkel 117 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Välisriigi maksukohustuslasel on õigus esitada taotlus Leedu Vabariigis tasutud käibemaksu tagastamiseks üksnes juhul, kui ta vastab perioodil, mille suhtes käibemaksu tagastamist taotletakse, järgmistele kriteeriumidele:

- 1) tal ei olnud Leedu Vabariigis tegevuskohta ja – kui ta on füüsiline isik – tema alaline elukoht ei olnud Leedu Vabariigis; ja

- 2) ta ei tegutsenud riigi territooriumil viisil, mis kuulub käesoleva seaduse kohaselt maksustamisele käibemaksuga, kui käesolevas artiklis ei ole sätestatud teisiti.

[...]”

17 Leedu Vabariigi seaduse nr IX-2112, mis käsitleb maksukorraldust (Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas; *Žin.*, 2004, nr 63-2243); muudetud (*Žin.*, 2007, nr 80-3220, 2008, nr 131-5036, edaspidi „maksukorralduse seadus”), artikkel 147 sätestab:

„Maksuvaidlusi lahendavad riiklik maksuhaldur Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Leedu valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon)] [...] ja kohus.”

18 Maksukorralduse seaduse artikkel 148 sätestab:

„1. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] on avalik-õiguslik juriidiline isik, kelle tegevust rahastatakse riigieelarvest.

2. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] eesmärk on objektiivselt läbi vaadata maksumaksjate kaebusi ning teha õiguspäraseid ja põhistatud otsuseid.

3. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] koosseisu kuuluvad eesistuja ja komisjoni liikmed. Komisjoni liikmete koguarvu ja komisjoni põhikirja kiidab heaks valitsus.

4. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] liikmed määratakse ametisse kuueks aastaks. Nad määrab ametisse valitsus vastavalt rahandusministri ja justiitsministri ühisele soovitusele. [Selle] komisjoni liikmeks võidakse määrata ainult laitmatu mainega isik, kellel on magistrakraad rahanduses, õiguses või majanduses või samaväärne kõrgharidus ja vähemalt kolmeaastane tööstaaž maksunduse, tolli või äriühinguõiguse valdkonnas. [Nimetatud] komisjoni liikmed peavad olema Leedu Vabariigi kodanikud.

5. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] liige võidakse ennetähtaegselt ametist vabastada:

- 1) kui ta astub tagasi;
- 2) kui ta ei ole enam Leedu Vabariigi kodanik;
- 3) kui ta puudub ajutise töövõimetuse tõttu töölt kauem kui 120 järjestikust kalendripäeva või rohkem kui 140 päeva viimase 12 kuu jooksul või kui arstlik või puude tuvastamise komisjon otsustab, et ta ei ole võimeline oma ametikohustusi täitma;
- 4) kui jõustub kohtuotsus, millega teda karistatakse raske või eriti raske kuriteo eest või varavastase või majandusalase kuriteo eest;
- 5) tema töökohustuste tõsise rikkumise korral.

6. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] liikmete tegevust [selles] komisjonis käsitletakse kui nende põhitööd ja neid tasustatakse vastavalt riigipoliitikute ja riigiametnike töötasu seaduses sätestatud korrale. [Nimetatud] komisjoni liige tohib olla ametis üksnes komisjonis; ta võib tegelda ka teadus- või pedagoogilise tööga.

7. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] liikme ameti-
aja lõppedes jätkab ta oma kohustuste täitmist kuni uue liikme ametissemääramiseni.

[...]”

19 Maksukorralduse seaduse artikkel 151 sätestab:

Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] arutab järgmisi
vaidlusi:

„1) maksumaksja ja riikliku maksuhalduri vahelised maksuvaidlused;

2) maksumaksja ja riikliku maksuhalduri vahelised maksuvaidlused otsuste üle,
mida riiklik maksuhaldur on teinud pärast maksumaksja poolt kohaliku maksu-
halduri otsuste peale esitatud kaebuste läbivaatamist;

3) maksumaksja ja riikliku maksuhalduri vahelised maksuvaidlused, kui riiklik mak-
suhaldur ei ole teinud otsust käesoleva seadusega ettenähtud tähtaja jooksul.”

20 Maksukorralduse seaduse artikkel 158 sätestab:

„Maksuvaidluses tehtud otsuse käesolevas seaduses sätestatud edasikaebamistähtaja möödudes muutub riikliku maksuhalduri või Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] otsus vaidluspooltele ja vaidlusega seotud kolmandatele isikutele siduvaks.”

21 Maksukorralduse seaduse artikkel 159 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Maksumaksjal, kes vaidlustab riikliku maksuhalduri või maksuvaidluste komisjoni poolt maksuvaidluses tehtud otsuse, on õigus pöörduda selle otsuse peale esitatava kaebusega kohtusse.

2. Ka riiklikul maksuhalduril on õigus Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] otsuse peale edasi kaevata, kuid ainult juhul, kui riiklik maksuhaldur ja maksuvaidluste komisjon esitavad maksuvaidluses otsuse tegemisel (või vaidluse käigus) erinevad tõlgendused seaduste või muude õigusaktide sätete kohta.

[...]

4. Riikliku maksuhalduri või [selle] komisjoni otsuste peale esitatud kaebused vaatab läbi Vilniaus apygardos administraciniame teismas (Vilniuse piirkondlik halduskohus).

[...]”

- 22 Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] kodukorra (Mokestinių ginčų komisijos nuostatos; kinnitatud Leedu Vabariigi Valitsuse 2. septembri 2004. aasta otsusega nr 1119 (*Žin*, 2004, nr 136-4947, edaspidi „kodukord”) punktis 4 on sätestatud:

„Oma tegevuse käigus peab Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] kinni Leedu Vabariigi põhiseadusest, maksukorralduse seadusest, teistest seadustest ja õigusaktidest ning käesolevast põhikirjast.”

- 23 Kodukorra punktid 26 ja 27 sätestavad järgmist:

„26. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] Vaidlused vaadatakse läbi komisjoni istungitel. [...]

[Selle] komisjoni liige ei tohi maksuvaidluse läbivaatamisel osaleda ning ta taandatakse (või taandab ennast) menetlusest, kui tal on otsene või kaudne huvi juhtumi tulemuse suhtes või kui ta on maksuvaidluse poolega perekondlikult või suguluse kaudu seotud või kui ta on olnud maksuvaidluses osaleva ettevõtja töötaja ja tema töösuhte lõppemisest on möödunud vähem kui 3 aastat või kui esineb muid asjaolusid, mis võivad mõjutada [nimetatud] komisjoni liikme erapooletust. [Kõnealuse] komisjoni liige teatab komisjonile sellistest asjaoludest. Taanduse võivad esitada ka maksuvaidluses osalevad isikud. Taandus peab olema põhjendatud ja see tuleb esitada enne kaebuse

läbivaatamist Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] istungil. [See] komisjon teeb eraldi otsuse seoses oma liikme või liikmete menetlustest taandamisega.

27. Mokestinių ginčų komisija [prie Lietuvos Respublikos vyriausybės] istungile kut-
sutakse maksumaksja (või tema esindajad) ja maksuhalduri esindajad. Istungist võtab
osa sekretär; samuti on osalemise õigus tõlgil, [selle] komisjoni spetsialistidel, kes on
juhtumi läbivaatamiseks ette valmistanud, ja ekspertidel. Kui vaidluse pooled istungil
ei osale, vaadatakse kaebus läbi ilma nendeta. Mokestinių ginčų komisijal [prie Lie-
tuvos Respublikos vyriausybės] on õigus kaebuse läbivaatamine edasi lükata, kui ta
saab istungil kaebuse läbivaatamist alustades nendelt isikutelt taotluse lükata kaebuse
läbivaatamine edasi põhjustel, mida [see] komisjon peab oluliseks.

[...]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- ²⁴ Põhikohtuajas käsitletakse sisuliselt küsimust, kas Nideral on õigus arvata maha käi-
bemaks, mille ta tasus Leedus selliste kaupade ostmisel, mis eksporditi kolmanda-
tesse riikidesse, arvestades asjaolu, et ta ei olnud nimetatud tehingute tegemise ajal
Leedus käibemaksukohustuslasena registreeritud.

- 25 Ajavahemikus 2008. aasta veebruarist maini ostis Nidera põllumajandustoodete tarnijatelt teravilja. Tasutud hinnast moodustas summa suuruses 11 743 259 Leedu litti (ligikaudu 3.4 miljonit eurot) tarnijate poolt arvestatud ja neile tasutud käibemaksu. Seejärel eksportis Nidera teravilja ajavahemikus 2008. aasta veebruarist maini tervikuna kolmandatesse riikidesse, Alžeeriasse ja Türki, kohaldades 0% suurust käibemaksumäära vastavalt käibemaksuseaduse artiklile 49.
- 26 Nidera registreeris end Leedus käibemaksukohustuslasena 12. augustil 2008. Ajavahemikku 12. kuni 31. augustini 2008 puudutavas käibemaksudeklaratsioonis deklareeris ta tasutud sisendkäibemaksuna summa suuruses 11 743 259 Leedu litti ja taotles riigikassalt selle tagastamist. Seega taotles Nidera õigust arvata maha enne tema käibemaksukohustuslasena registreerimist Leedus soetatud ja kolmandatesse riikidesse eksporditud kaupadelt tasutud käibemaks.
- 27 Vilniuse ringkonna maksuamet leidis oma 16. jaanuari 2009. aasta otsuses, mida ta kinnitas 19. märtsi otsusega, et Nideral ei ole õigust nimetatud sisendkäibemaksu maha arvata, kuna ta ei kasutanud kõnealuseid kaupu, mis olid juba müüdnud, käibemaksuga maksustatavate tehingute tegemiseks.
- 28 Nidera esitas 14. aprillil 2009 Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijosile vaide. Viimane jättis 22. juuni 2009. aasta otsusega vaide rahuldamata ja jättis Vilniuse ringkonna maksuameti otsuse jõusse. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijosi otsuse kohaselt on üksnes käibemaksukohustuslasena registreeritud isikutel õigus käibemaksu maha arvata ja isegi juhul, kui siseriiklikud õigusnormid ei näe Niderale ette kohustust ennast Leedus käibemaksukohustuslasena registreerida, tuleb viimasel siiski seda teha, kui ta soovib sisendkäibemaksu tagastamist.

29 Nidara esitas 29. juulil 2009 kaebuse Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsile. Selles kaebuses väidab Nidara, et tal ei olnud kohustust ennast Leedus käibemaksuseaduse artikli 71 lõike 3 kohaselt käibemaksukohustuslasena registreerida, kuna ta on välisriigi maksukohustuslane ja et ta tegevus koosnes üksnes kauba kolmandatesse riikidesse toimetamisest, mille puhul kuulub kohaldamisele 0% suurune käibemaksumäär. Nidera arvates ei välista asjaolu – et ta kasutas võimalust ennast Leedus käibemaksukohustuslasena mitte registreerida – ta õigust käibemaksu maha arvata.

30 Oma eelotsusetaotluses soovib Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės teada, kas käibemaksuseaduse sätted, mille kohaselt tuleb huvitatud isikul selleks, et saada käibemaksu mahaarvamise õigust, mitte üksnes teostada maksustatavat majandustegevust ja pidada vastavat dokumentatsiooni, vaid olla ka Leedus ametlikult käibemaksukohustuslasena registreeritud, on kooskõlas direktiiviga 2006/112 ja käibemaksusüsteemi – mille oluline osa on käibemaksu kui tarbimismaksu mahaarvamise õigus – üldpõhimõtetega.

31 Neil asjaoludel otsustas Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas õigusnormid, mille kohaselt on käibemaksu mahaarvamise õigus antud üksnes käibemaksukohustuslastele – st ainult maksukohustuslastele, kes on liikmesriigis (käesoleval juhul Leedus) ettenähtud korra kohaselt käibemaksukohustuslasena registreeritud –, on kooskõlas direktiivi 2006/112 [...] sätetega käibemaksu mahaarvamise õiguse kohta?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas direktiivis 2006/112 [...] sätestatud käibemaksu mahaarvamise õiguse üldpõhimõtetega on kooskõlas see, kui sellistes õigusnormides on sätestatud, et käibemaksukohustuslasel on õigus sisend- ja/või impordikäibemaksu mahaarvamiseks enne tema käibemaksukohustuslasena registreerimise kuupäeva omandatud kauba ja/või teenuse suhtes ainult siis, kui seda kaupa kasutatakse selle käibemaksukohustuslase niisuguse tegevuse tarbeks, mis kuulub käibemaksuga maksustamisele, st et enne tema käibemaksukohustuslasena registreerimist omandatud kauba ja teenuse suhtes ei tohi sisend- ja/või impordikäibemaksu maha arvata, kui seda kaupa on juba sellise tegevuse tarbeks kasutatud?”

Eelotsuse küsimused

- 32 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus palub Euroopa Kohtul teha otsus selle kohta, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on arutusel põhikohtuasjas, on kooskõlas liidu õigusega, siis tuleb meenutada, et kuigi Euroopa Kohtul ei tule eelotsusemenetluses hinnata siseriiklike õigusnormide kooskõla liidu õigusega, on Euroopa Kohus korduvalt sedastanud, et ta on pädev andma eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnõõrid, mis võimaldavad viimasel seda kooskõla hinnata, et lahendada tema menetluses olev kohtuasi (26. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-118/08: Transportes Urbanos y Servicios Generales, EKL 2010, lk I-635, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Võttes arvesse põhikohtuasja faktilisi asjaolusid, tuleb liikmesriigi kohtu poolt esitatud küsimustest aru saada nii, et viimane soovib sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus olukord, kus käibemaksukohustuslasel, kes täidab kõnealuse direktiiviga käibemaksu mahaarvamiseks ette nähtud põhitingimused, ei lubata mahaarvamise õigust kasutada siseriiklike õigusnormidega, mille

kohaselt ei ole kaupade soetamiselt käibemaksu mahaarvamine lubatud, kui maksukohustuslane ei olnud enne selle kauba oma maksustatavas majandustegevuses kasutamist käibemaksukohustuslasena registreeritud.

Vastuvõetavus

- ³⁴ Leedu valitsus seab kahtluse alla Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės pädevuse tegutseda kohtuna, kuna see komisjon ei ole sõltumatu. Nimetatud komisjon on osa rahandusministeeriumi – kellele ta on kohustatud esitama aastaaruandeid ning kellega ta on kohustatud tegema koostööd – struktuurist.
- ³⁵ Selles osas tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et selleks, et hinnata, kas eelotsusetaotluse esitanud organ kujutab endast kohut EÜ artikli 234 tähenduses, võtab Euroopa Kohus arvesse järgmisi asjaolusid nende kogumis: organi õiguslik alus, alalisus, otsuste kohustuslikkus, menetluse võistlevus, õigusnormide kohaldamine selle organi poolt ning tema sõltumatus (17. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-54/96: Dorsch Consult, EKL 1997, lk I-4961, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).
- ³⁶ Põhikohtuasjas tuleneb maksukorralduse seaduse artikli 148 lõikest 2, et Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės ülesanne on vaadata erapoolelt läbi maksumaksjate poolt esitatud kaebusi ja võtta vastu õiguspäraseid ja põhjendatud otsuseid. Artikli 148 lõike 4 kohaselt nimetatakse selle komisjoni liikmed ametisse kuueks aastaks ja neil peab olema laitmatu maine. Artikli 148 lõige 6 näeb ette, et kõnealuse komisjoni liikmed ei või täita töökohustusi mujal kui selles komisjonis.

Lõpuks sätestab kodukorra artikkel 26 korra, mille alusel võib komisjoni liikmeid huvide konflikti korral ametist taandada.

- 37 Tuleb märkida, et mainitud sätted annavad Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsile sõltumatuse, mis on vajalik selleks, et seda komisjoni saab pidada kohtuks EÜ artikli 234 tähenduses. Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et komisjon on seotud rahandusministeeriumi organisatsioonilise struktuuriga ja on kohustatud rahandusministeeriumile esitama aastaaruandeid.
- 38 Seoses kohustusega teha rahandusministeeriumiga koostööd märkis Leedu valitsus kohtuistungil selle kohta esitatud küsimusele vastates, et temale ei ole teada ühtegi juhtu, kus Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybėsile oleks ministeeriumi poolt antud juhiseid või viiteid selle kohta, millisele järeldusele oleks tal ühes või teises asjas soovitatav jõuda. Neil asjaoludel ei ole selline üldine kohustus teha ministeeriumiga koostööd vastuolus nõudega, mille kohaselt peab komisjon olema rahandusministeeriumist sõltumatu.
- 39 Lisaks tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktides 17–23 viidatud siseriiklikest õigusnormidest, et Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės täidab ka muud, käesoleva kohtuotsuse punktis 35 viidatud Euroopa Kohtu praktikast tulenevad organi kohtuna määratlemise kriteeriumid.
- 40 Eeltoodut silmas pidades tuleb järeldada, et Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės kujutab endast kohut EÜ artikli 234 tähenduses ja et käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotlus on vastuvõetav.

Põhiküsimus

- 41 Tuleb märkida, et liikmesriigid võivad piirata käibemaksu mahaarvamise õigust üksnes direktiivis 2006/112 sõnaselgelt sätestatud juhtudel (vt analoogia alusel 21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 50/87: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 1988, lk 4797, punktid 16 ja 17; 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas 97/90: Lennartz, EKL 1991, lk I-3795, punkt 27, ja 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal, EKL 1998, lk I-1, punkt 16).
- 42 Lisaks on Euroopa Kohus pöördmaksustamist käsitledes leidnud, et neutraalse maksustamise põhimõte nõuab, et mahaarvamisõigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded (8. mai 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-95/07 ja C-96/07: Ecotrade, EKL 2008, lk I-3457, punkt 63, ja 30. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-392/09: Uszodaépítő, EKL 2010, lk I-8791, punkt 39). Kuna maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, kas maksukohustuslane on asjaomaste teenuste saajana kohustatud käibemaksu tasuma, ei või ta viimase mahaarvamisõigusele kehtestada täiendavaid tingimusi, mis muudaksid selle õiguse kasutamise olematuks (vt eespool viidatud kohtuotsused Ecotrade, punkt 64, ja Uszodaépítő, punkt 40).
- 43 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusi analüüsida nende põhimõtete alusel.
- 44 Selles küsimuses tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 168 punktist a, et maksukohustuslasel on õigus käibemaksust, mida ta on kohustatud liikmesriigis tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks.

- 45 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Nidera eksportis kogu kõnesoleva teravilja, mille ta Leedus omandas, kolmandatesse riikidesse, kohaldades siseriiklike õigusnormide alusel 0% suurust käibemaksumäära.
- 46 On selge, et neil asjaoludel tekib Nideral direktiivi 2006/112 artikli 168 punktist a tulenev õigus arvata maha Leedus kõnesolevatelt kaupadelt tasutud käibemaks. Selle direktiivi artikli 167 kohaselt tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.
- 47 Direktiivi 2006/112 artikli 178 punkti a kohaselt peab artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise õiguse teostamiseks seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega olema täidetud tingimus, mille kohaselt peab maksukohustuslasel olema artiklite 220–236 ning artiklite 238–240 kohaselt koostatud arve.
- 48 On selge, et maksukohustuslastel on direktiivi 2006/112 artikli 213 põhjal ka kohustus teatada oma tegevuse alustamisest, muutumisest ja lõpetamisest liikmesriikide poolt selleks ette nähtud meetmete kohaselt. Samas on Euroopa Kohus leidnud, et see säte ei anna liikmesriikidele õigust – juhul, kui maksukohustuslane eeltoodust ei teata – lükata mahaarvamise õiguse kasutamist edasi kuni maksustatavate tehingute järjepideva teostamise tegeliku alguseni ega keelduda lubamast maksukohustuslasel käibemaksu maha arvata (vt analoogia alusel 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 51).
- 49 Lisaks on Euroopa Kohus leidnud, et meetmed, mida liikmesriigid maksu täpseks kogumiseks ja pettuse vältimiseks võivad direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt võtta, ei või minna kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt analoogia alusel 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-146/05: Collée, EKL 2007, lk I-7861, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 50 Seega ei ole direktiivi 2006/112 artiklis 214 sätestatud käibemaksukohustuslasena registreerimine ega käesoleva kohtuotsuse punktis 48 viidatud sama direktiivi artiklis 213 sätestatud kohustused kriteerium, mille alusel mahaarvamisoigus tekib – mis tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal –, vaid kujutab endast järelevalve eesmärgil kehtestatud vorminõuet.
- 51 Eeltoodust järeldub, et käibemaksukohustuslast ei või takistada teostamast talle kuuluvat käibemaksu mahaarvamise õigust põhjusel, et ta ei olnud enne soetatud kaupade oma maksustatavas majandustegevuses kasutamist käibemaksukohustuslasena registreeritud.
- 52 On selge, et maksukohustuslasele, kes ei täida direktiivi 2006/112 sätestatud vorminõudeid, võib määrata halduskaristuse vastavalt seda direktiivi ülevõtvatele siseriiklikele õigusnormidele. Lisaks – nagu märgib õigesti komisjon –, kui käibemaksu mahaarvamise osas ei oleks kehtestatud tähtaega, ei oleks täielikult tagatud õiguskindlus. Maksukohustuslaste kohustus ennast käibemaksukohustuslasena registreerida oleks sisutühi, kui liikmesriikidel ei oleks õigust selles osas mõistlikku tähtaega kehtestada.
- 53 Põhikohtuasjas nähtub, et Nideral ei olnud käibemaksuseaduse artikli 71 lõike 3 kohast kohustust ennast Leedus käibemaksukohustuslane registreerida, isegi kui selle seaduse artikli 63 lõike 1 kohaselt võivad maksukohustuslased käibemaksu mahaarvata üksnes seda tehes. Osas, milles Nidera oli seega kohustatud ennast käibemaksukohustuslasena registreerima selleks, et käibemaksu mahaarvamise õigust teostada, tuleb märkida, et ta tegi seda vähemalt kuus kuud pärast seda, kui oli mahaarvamisoiguse aluseks olevad tehingud teinud, ehk mõistliku tähtaja jooksul.
- 54 Arvestades kõiki eespool toodud kaalutlusi, tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus olukord, kus käibemaksukohustuslasel, kes täidab kõnealuse direktiiviga käibemaksu mahaarvamiseks ette nähtud põhitingimused ja kes ennast selliste tehingute, mille põhjal mahaarvamisoigus tekib, tegemise ajast arvates mõistliku tähtaja jooksul käibemaksukohustuslasena

registreerib, ei lubata mahaarvamise õigust kasutada siseriiklike õigusnormidega, mille kohaselt ei ole kaupade ostmisel tasutud käibemaksu mahaarvamine lubatud, kui maksukohustuslane ei olnud enne selle kauba oma maksustatavas majandustegevuses kasutamist käibemaksukohustuslasena registreeritud.

Kohtukulud

- 55 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus olukord, kus käibemaksukohustuslasel, kes täidab kõnealuse direktiiviga käibemaksu mahaarvamiseks ette nähtud põhitingimused ja kes ennast selliste tehingute, mille põhjal mahaarvamisõigus tekib, tegemise ajast arvates mõistliku tähtaja jooksul käibemaksukohustuslasena registreerib, ei lubata mahaarvamise õigust kasutada siseriiklike õigusnormidega, mille kohaselt ei ole kaupade ostmisel tasutud käibemaksu mahaarvamine lubatud, kui maksukohustuslane ei olnud enne selle kauba oma maksustatavas majandustegevuses kasutamist käibemaksukohustuslasena registreeritud.

Allkirjad

I - 10412