



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

18. märts 2021 *

Eelotsusetaotlus – Kaudne maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ –
Kaupade ühendusesisene soetamine – Sellise soetamise korral tasutud sisendkäibemaksu
mahaarvamine – Vorminõuded – Sisulised nõuded – Maksudeklaratsiooni esitamise tähtaeg –
Neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtted

Kohtuasjas C-895/19,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Gliwice vojevoodkonna halduskohus, Poola) 4. novembri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. detsembril 2019, menetluses

A.

versus

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

menetluses osales:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president N. Piçarra, kohtunikud S. Rodin ja K. Jürimäe (ettekandja),

kohtujurist: H. Saugmandsgaard Øe,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- A., esindaja: *doradca podatkowy* M. Bielawski,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, esindaja: *radca prawny* P. Chrupek,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Siekierzyńska ja J. Jokubauskaitė,

* Kohtumenetluse keel: poola.

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

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikleid 167 ja 178.
- 2 Taotlus on esitatud A. ja Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuinfo büroo direktor) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab ühendusesisesel soetamisel sisendkäibemaksu mahaarvamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b esimeses alapunktis on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

b) kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil:

- i) maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena ega saa väikeettevõtjatele artiklites 282–292 sätestatud maksuvabastust ning tema suhtes ei kohaldata artikli 33 ega artikli 36 sätteid;“.

- 4 Selle direktiivi artikkel 68 näeb ette:

„Maksustatav teokoosseis tekib hetkel, mil on toimunud kaupade ühendusesisene soetamine.

Kaupade ühendusesisene soetamine loetakse toimunuks hetkel, mil sarnased kaubatarned loetakse liikmesriigi territooriumi siseselt toimunuks.“

- 5 Nimetatud direktiivi artikkel 69 sätestab:

„Kaupade ühendusesisese soetamise korral muutub käibemaks sissenõutavaks arve väljastamisel, või artikli 222 esimeses lõigus osutatud tähtaja möödumisel, kui selleks ajaks ei ole arvet väljastatud.“

- 6 Selle direktiivi artiklis 167 on ette nähtud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

7 Käibemaksudirektiivi 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:

[...]

c) artikli 2 lõike 1 punkti b esimese alapunkti kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;

[...]“.

8 Selle direktiivi artikkel 178 näeb ette:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

[...]

c) artikli 168 punktis c osutatud mahaarvamise korral seoses kaupade ühendusesisesese soetamisega peab ta esitama artiklis 250 ettenähtud käibedeklaratsioonis kogu teabe, mis on vajalik tema tehtud ühendusesiseselt kaupade soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu summa arvutamiseks, ning tal peab olema XI jaotise 3. peatüki 3.–5. jao kohaselt koostatud arve;

[...]“.

9 Nimetatud direktiivi artikkel 179 sätestab:

„Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et artiklis 12 nimetatud juhutehinguid tegevad maksukohustuslased kasutaksid mahaarvamisõigust üksnes tarne ajal.“

10 Selle direktiivi artikkel 180 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslasel lubada teha mahaarvamisi, mida ta ei ole teinud vastavalt artiklitele 178 ja 179.“

11 Käibemaksudirektiivi artikkel 181 sätestab:

„Liikmesriigid võivad anda maksukohustuslasele, kellel ei ole XI jaotise 3. peatüki 3.–5. jao kohaselt koostatud arvet, loa artikli 168 punktis c osutatud mahaarvamise tegemiseks ühendusesiseselt kaupade soetamise puhul.“

12 Selle direktiivi artikkel 182 näeb ette:

„Liikmesriigid määravad kindlaks artiklite 180 ja 181 kohaldamise tingimused ja üksikasjalikud eeskirjad.“

13 Nimetatud direktiivi artikli 222 esimene lõik sätestab:

„Kui tarnitakse kaupu artiklis 138 sätestatud tingimustel või osutatakse teenuseid, mille eest vastavalt artiklile 196 peab käibemaksu tasuma teenuse saaja, väljastatakse arve hiljemalt maksustatava teokoosseisu tekkimisele järgneva kuu viieteistkümnendaks kuupäevaks.“

14 Sama direktiivi artikli 273 esimene lõik näeb ette:

„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.“

Poola õigus

15 11. märtsi 2004. aasta kaupade ja teenuste maksustamise seaduse (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2018, jrk nr 2174) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „käibemaksuseadus“) artikkel 86 sätestab:

„1. Kui maksukohustuslane kasutab kaupu ja teenuseid maksustatavate tehingute tarbeks, on tal õigus sisendkäibemaks tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata [...]

[...]

10. Õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu tekib perioodil, mil maksukohustuslase soetatud või imporditud kaupade või teenustega seoses tekkis käibemaksukohustus.

10b. Õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu summa:

[...]

2) lõike 2 punkti 4 alapunktis c nimetatud juhtudel tekib vastavalt lõikele 10, kui maksukohustuslane:

- a) saab kolme kuu vältel pärast selle kuu lõppu, mil tekkis soetatud kaubaga seotud maksukohustus, arve, mis tõendab kaubatarnet, mis tema puhul on kaupade ühendusesisene soetamine;
- b) lisab ühendusesiselt soetatud kaubalt tasumisele kuuluva maksu summa maksudeklaratsioonile, mille järgi ta on kohustatud selle maksu arvutama, hiljemalt kolm kuud pärast selle kuu lõppu, mil tekkis soetatud kaubaga seotud maksukohustus.

[...]

10i. Kui maksukohustuslane lisab tasumisele kuuluva maksusumma maksudeklaratsiooni, mille järgi ta on kohustatud seda maksu arvutama, pärast lõike 10b punkti 2 alapunktis b ja punktis 3 ette nähtud tähtaja möödumist, võib ta selle maksustamisperioodi kohta tehtud arvutuses, mille puhul maksudeklaratsiooni esitamise tähtaeg ei ole veel möödunud, sisendkäibemaksu summat sama summa ulatuses suurendada.

[...]

13. Kui maksukohustuslane ei ole tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvanud sisendkäibemaksu lõigetes 10, 10d, 10e ja 11 nimetatud tähtaegade jooksul, võib ta tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata summa, korrigeerides maksudeklaratsiooni selle perioodi eest, millal mahaarvamisõigus tekkis, kuid mitte hiljem kui viie aasta vältel alates selle aasta algusest, millal mahaarvamisõigus tekkis, kui lõikest 13a ei tulene teisiti.

13a. Kui maksukohustuslane ei ole seoses selliste kaupade ühendusesisese soetamise, kaubatarnete või teenuste osutamisega, mille puhul on artikli 17 kohaselt maksukohustuslaseks kaupade või teenuste soetaja, tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvanud sisendkäibemaksu lõigetes 10 ja 11 nimetatud tähtaegade jooksul, võib ta tasumisele kuuluva maksu summa maha arvata, korrigeerides maksudeklaratsiooni selle perioodi eest, millal maksu mahaarvamise õigus tekkis, kuid mitte hiljem kui viie aasta vältel alates selle aasta lõpust, millal mahaarvamisõigus tekkis.“

16 Käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunkti b sätete redaktsioon tuleneb 1. jaanuaril 2017 jõustunud seadusemuudatusest. Muudatusega lisati sellesse sättesse lauseosa „hiljemalt kolm kuu pärast selle kuu lõppu, mil tekkis soetatud kaubaga seotud maksukohustus“. Enne seda kuupäeva ei olnud selles sättes ühtki tähtaega ette nähtud. Sama muudatusega lisati selle seaduse artiklisse 86 lõige 10i.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

17 A. on äriühing, kes oma majandustegevuse raames ostab Poola territooriumil muu hulgas ühendusesiselt kaupu. Nimetatud territooriumil kasutab ta neid kaupu käibemaksuga maksustatavateks tehinguteks.

18 A. esitas maksuhaldurile taotluse siduva eelotsuse saamiseks seoses järgmise faktilise olukorraga. Teatud juhtudel ei ole tal võimalik märkida ühendusesiselt soetamiselt tasumisele kuuluvat käibemaksu maksudeklaratsiooni, mis tuleb esitada kolme kuu jooksul pärast selle kuu lõppu, mil tekkis soetatud kaubaga seoses maksukohustus. Sellisel juhul deklareerib ta käibemaksu pärast selle tähtaja möödumist oma maksudeklaratsiooni korrigeerimise teel. Niisugune olukord võib tekkida juhul, kui arve on kätte saadud hilinenult, kui A. on tehingut valesti klassifitseerinud või kui registreeritud ja käibedeklaratsioonide eest vastutav isik on teinud vea.

19 Täpsemalt küsis A. maksuhaldurilt, kas sellisel juhul võib ta ühendusesiselt soetatud kaupadelt tasumisele kuuluva käibemaksu maha arvata samal maksustamisperioodil, mil ta tasumisele kuuluvat käibemaksu deklareeris, ja seda isegi siis, kui ta korrigeeris käibedeklaratsiooni pärast käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunktis b ette nähtud kolmekuulist tähtaega. A. leiab, et sellele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, kuna see säte lisab mahaarvamisõigusele käibemaksudirektiiviga kehtestatud tingimustele lisatingimuse ning on vastuolus neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõttega.

20 Nagu nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, võttis maksuhaldur 27. detsembril 2018 vastu siduva eelotsuse, mille kohaselt ei piira käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunktis b ette nähtud kolmekuuline tähtaeg mahaarvamisõigust, mistõttu ei saa seda pidada käibemaksudirektiiviga või neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega vastuolus olevaks. Lisaks lubab selle direktiivi artikkel 178 liikmesriikidel kehtestada mahaarvamisõiguse kasutamisele formaalseid tingimusi nagu nimetatud kolmekuuline tähtaeg.

21 A. esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicachile (Gliwice vojevoodkonna halduskohus, Poola) kaebuse, milles palus nimetatud eelotsus tühistada. Ta väitis oma kaebuse põhjendamiseks, et käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunkt b on vastuolus käibemaksudirektiivi artiklitega 167 ja 178 ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõttega.

- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunkt b on liidu õigusega kooskõlas.
- 23 Ta täpsustab, et alates 1. jaanuarist 2017 näeb see säte ette uue, tähtaega puudutava tingimuse, mille kohaselt on mahaarvamiseõiguse saamiseks vaja esitada maksudeklaratsioon kolme kuu jooksul pärast selle kuu lõppu, mil soetatud kaupadega seoses maksukohustus tekkis. Kui see tähtaeg on möödunud, tuleb maksukohustuslasel varem esitatud deklaratsiooni korrigeerida ja tal on vastavalt käibemaksuseaduse artikli 86 lõikele 10i lubatud ühendusesiseselt soetatud kaupadelt tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu maha arvata üksnes käimasoleva perioodi eest. Maksukohustuslasel lasub seega tasumisele kuuluva käibemaksu ja teatud juhul ka intressi tasumise majanduslik koormus.
- 24 Seadusemuudatuse seletuskirja kohaselt peaks muudatus võimaldama paremini kontrollida ühendusesisest kaubandust, mille puhul on tuvastatud rikkumisi, ning käibemaksuga pöördmaksustamist.
- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab ka, et käibemaksuseaduse artikkel 86 näeb tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimiseks ette viieaastase tähtaja, samas kui mahaarvamiseõiguse kasutamiseks näeb see artikkel ette kaks tähtaega: esiteks selle maksu arvutamiseks kolmekuuline õigust lõpetav tähtaeg ja teiseks viieaastane aegumistähtaeg. Õigust lõpetav tähtaeg võib liidu õiguse seisukohast tekitada raskusi.
- 26 Nimelt tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et liikmesriigid võivad mahaarvamiseõiguse kasutamiseks üldjuhul ette näha õigust lõpetavaid tähtaegu, tingimusel et nad järgivad võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtet. Lisaks ei tohi need tähtajad piirata neutraalse maksustamise põhimõtet ja peaksid olema proportsionaalsed selles mõttes, et need ei kehtesta taotletavate eesmärkide suhtes ülemääraseid formaalsusi ega too maksukohustuslasele kaasa majanduslikku koormust. Nende põhimõtete järgimise hindamiseks tuleb arvesse võtta põhjuseid, mis töid kaasa maksudeklaratsiooni hilinenud esitamise, vastavalt sellele, kas need põhjused on maksukohustuslasest sõltumatud või kas need kajastavad talle omistatavaid vigu.
- 27 Käesoleval juhul rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, et kolmekuulise õigust lõpetava tähtaja kehtestamine, mille kestus näib põhimõtteliselt olevat piisav, ajendab maksukohustuslast olema maksukuulekas, võideldes samas õiguste kuritarvitamisega. Seega on selle tähtaja eesmärk ära hoida olukordi, kus juhul, kui sisendkäibemaksu summa on võrdne tasumisele kuuluva käibemaksu summaga, kasutaksid maksukohustuslased maksude optimeerimise ja õiguste kuritarvitamise eesmärgil võimalusi korrigeerimisega viivitada. Teiseks esineb siiski olukordi, kus maksukohustuslane ei saa järgida kolmekuulist tähtaega, eelkõige arve hilinenud või nõuetevastase väljastamise korral või postitiettevõtjatele omistatava eeskirjade eiramise korral. Käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunkt b ei tee aga mingit vahet sellel, kas maksukohustuslane tegutseb heas usus või mitte.
- 28 Nimetatud kohus jõuab järeldusele, et käibemaksudirektiivi artikleid 167 ja 178 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunkt b, kui kolmekuulist tähtaega kohaldatakse heas usus tegutseva maksukohustuslase suhtes.
- 29 Neil asjaoludel otsustas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Gliwice vojevoodkonna halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [käibemaksudirektiivi] artikleid 167 ja 178 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt sõltub sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine samal maksustamisperioodil, mille vältel tuleb deklareerida kaupade ühendusesisese soetamise tehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks, sellistelt tehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksu

deklareerimisest vastavas maksudeklaratsioonis, mis tuleb esitada kohustusliku tähtaja jooksul (Poolas kolm kuud) alates selle kuu lõpust, mille jooksul maksukohustus seoses soetatud kaupade ja teenustega tekkis?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 167 ja 178 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt sõltub ühendusesisese soetamisega seotud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine samal maksustamisperioodil, millal käibemaks kuulub tasumisele, tasumisele kuuluva käibemaksu deklareerimisest maksudeklaratsioonis, mis tuleb esitada kolme kuu jooksul alates selle kuu lõpust, millal maksukohustus seoses soetatud kaubaga tekkis.
- 31 Kõigepealt tuleb meenutada, et ühendusesisese soetamise tehingute raames ei tasuta pöördmaksustamise korra alusel ostja ja müüja vahelises tehingus käibemaksu, kuna ostja on kohustatud omandamistehingult tasuma sisendkäibemaksu, omades üldjuhul õigust see maks maha arvata nii, et maksuhaldurile ei tule maksta midagi (vt selle kohta 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 33).
- 32 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mis kuulub tasumisele või mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika). Nagu Euroopa Kohus on selles küsimuses korduvalt rõhutanud, on mahaarvamissoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt kitsendada (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Selle direktiivi artikli 69 kohaselt muutub kaupade ühendusesisese soetamise korral käibemaks sissenõutavaks arve väljastamisel või artikli 222 esimeses lõigus osutatud tähtaja möödumisel, kui selleks ajaks ei ole arvet väljastatud.
- 35 Lisaks sõltub käibemaksu mahaarvamise õigus käibemaksudirektiivis ette nähtud sisuliste ja vorminõuete täitmisest (vt selle kohta 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 35).
- 36 Selle direktiivi artikli 2 lõike 1 punkti b esimese alapunkti kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise sisulised tingimused on loetletud nimetatud direktiivi artikli 168 punktis c. Nende tingimuste kohaselt peab soetused olema teinud maksukohustuslane, ta peab olema kohustatud nendelt soetustelt käibemaksu tasuma ja kõnealust kaupa tuleb kasutada maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks.

- 37 Käibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks ette nähtud vorminõuded reguleerivad seevastu kõnealuse õiguse kasutamise tingimusi ja selle üle tehtavat kontrolli ning ühise käibemaksusüsteemi tõhusat toimimist, nähes ette kohustusi seoses raamatupidamisarvestusega ning arvete ja deklaratsioonide esitamisega (11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 42).
- 38 Mis puudutab ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluvat käibemaksu, siis nähtub käibemaksudirektiivi artikli 178 punktist c, et mahaarvamise õiguse kasutamine sõltub sellest, kas maksukohustuslane on esitanud direktiivi artiklis 250 ette nähtud käibedeklaratsioonil kõik andmed, mis on vajalikud tema soetustelt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutamiseks, ja et tal on arve, mis on koostatud vastavalt selle direktiivi XI jaotise 3. peatüki 3.–5. jaole.
- 39 Käibemaksudirektiivi artikli 179 esimeses lõigus on sätestatud, et mahaarvamine tehakse, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, „mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamise õigus“.
- 40 Sellest järeldub Euroopa Kohtu praktika kohaselt, et käibemaksu mahaarvamise õigust tuleb põhimõtteliselt kasutada ajavahemiku alusel, mille jooksul esiteks see õigus tekkis ja teiseks peab maksukohustuslane omama arvet (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 34, ja 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 35).
- 41 Mahaarvamise õigust kasutatakse põhimõtteliselt samal perioodil, mil see tekkis, ehk – käibemaksudirektiivi artikli 167 kohaselt – maksu sissenõutavaks muutumise hetkel (vt selle kohta 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 36).
- 42 Nimetatud direktiivi artiklite 180 ja 182 kohaselt võib maksukohustuslane sellegipoolest teha mahaarvamise, isegi kui ta ei kasuta seda õigust perioodil, mil see õigus tekkis, tingimusel et järgitud on liikmesriigi õigusnormidega määratud tingimusi ja üksikasjalikke eeskirju (12. juuli 2012. aasta kohtuotsus *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 37).
- 43 Sellega seoses on liikmesriikidel käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel õigus võtta meetmeid maksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks. Siiski ei või niisugused meetmed minna kaugemale sellest, mis on vajalik niisuguste eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (12. juuli 2012. aasta kohtuotsus *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Käesoleval juhul tekib põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide kohaselt ühendusesisese soetamisega seotud käibemaksu mahaarvamise õigus tingimusel, et kolme kuu jooksul alates selle kuu lõpust, mille jooksul soetatud kaubaga seotud maksukohustus tekkis, saab maksukohustuslane esiteks arve, mis tõendab kaubatarnet, mis kujutab endast tema jaoks kaupade ühendusesisest soetamist, ja teiseks deklareerib selle soetuse eest tasumisele kuuluva käibemaksu deklaratsioonis, mille järgi ta on kohustatud seda arvutama. Kui selle tähtaja jooksul esitatud deklaratsioonis seda maksu ei ole deklareeritud, võib maksukohustuslane oma deklaratsiooni korrigeerida viie aasta jooksul alates selle aasta lõpust, mil tekkis ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise õigus. Sellisel juhul peab maksukohustuslane sellelt soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu arvutama tagasiulatuvalt, samas kui sama soetusega seotud käibemaksu võib ta maha arvata üksnes käimasoleva maksustamisperioodi eest.

- 45 Sellega seoses tuleb esiteks märkida, et kuna niisugused õigusnormid näivad seadvat mahaarvamisoiguse tekkimise sõltuvusse arve saamise ja deklareerimise tingimustest, siis tuleb märkida – arvestades käesoleva kohtuotsuse punkte 34 ja 36 –, et mahaarvamisoiguse tekkimisele võib kehtestada üksnes käibemaksudirektiivis ette nähtud sisulised tingimused, mis ühendusesiseses soetamise puhul on loetletud selle direktiivi artikli 168 punktis c. Seevastu ei sõltu see õigus tingimata arve saamisest ega sellise soetuse eest tasumisele kuuluva käibemaksu deklareerimisest ja tasumisest konkreetse tähtaja jooksul.
- 46 Teiseks võivad sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kirjeldatud käesoleva kohtuotsuse punktis 44, kaasa tuua selle, et ühe ja sama ühendusesiseses soetamise eest nõutava käibemaksusumma ja sama mahaarvatava käibemaksusumma arvutamine ei toimu samal maksustamisperioodil, sõltumata juhtumi asjaoludest, maksukohustuslase heausksusest ja sellise soetuse eest tasumisele kuuluva käibemaksu hilinenud deklareerimisest. Nende õigusnormide kohaldamine lükkab ühendusesiseselt soetuselt tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise pelgalt formaalse tingimuse täitmata jätmise tõttu edasi. Seega paneb see ajutiselt maksukohustuslasele käibemaksukoorma.
- 47 Ent ühelt poolt nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et pöördmaksustamise korral nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et mahaarvamisoigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne formaalse nõude. Järelikult, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et sisulised nõuded on täidetud, ei või ta kehtestada maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse olematuks (12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punktid 38 ja 40 ning seal viidatud kohtupraktika). See aga ei kehti juhul, kui nende vorminõuete rikkumise tõttu ei ole võimalik esitada piisavaid tõendeid selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 39).
- 48 Teiseks tuleb märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktis 41 meenutatud nõue, et mahaarvamisoigust kasutatakse põhimõtteliselt ajavahemikul, mil maks muutus sissenõutavaks, tagab neutraalse maksustamise. Nimelt võimaldab see tagada, et käibemaksu tasumine ja selle mahaarvamine toimub samal perioodil, mistõttu vabastatakse maksukohustuslane täielikult oma majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast (vt selle kohta 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punktid 35–37).
- 49 Selle loogikaga oleks vastuolus, kui ajutiselt panna maksukohustuslasele ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu koorem, seda enam et maksuhaldurile ei tule sellise soetuse eest, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 31, midagi tasuda.
- 50 Seega, välja arvatud juhul, kui on täidetud käibemaksu mahaarvamise õiguse sisulised tingimused, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei saa liikmesriikide õigusnormide kohaldamine automaatselt ja vorminõude täitmata jätmise tõttu takistada ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist samal ajavahemikul kui sama käibemaksusumma arvutamise periood, ilma et võetaks arvesse kõiki asjakohaseid asjaolusid, eelkõige maksukohustuslase heausksust.
- 51 Ühtegi teistsugust järeldust ei saa teha ka Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, mille kohaselt võivad liikmesriigid õiguskindluse põhimõttega seotud põhjustel näha ette õigust lõpetava tähtaja, mille lõppemisel nähakse maksumaksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ette mahaarvamisoiguse äravõtmine, tingimusel et ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii liikmesriigi õigusel põhinevate kui liidu õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväarsuse põhimõte) ja teisest küljest see ei muuda see

mahaarvamisõiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte) (vt selle kohta 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 52 Nimelt tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktides 44 ja 46 esitatud asjaoludest, et kolmekuulist tähtaega, mis on põhikohtuasjas kõnealuste liikmesriigi õigusnormidega ühendusesisese soetamisega seotud käibemaksu deklareerimiseks kehtestatud, ei saa samastada õigust lõpetava tähtajaga selle kohtupraktika tähenduses, mis toob kaasa mahaarvamisõigusest ilmajäämise.
- 53 Tegelikult on liikmesriikidel, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 43 viidatud kohtupraktikast, pädevus näha proportsionaalsuse põhimõtet järgides ette karistused käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise vormiliste tingimuste täitmata jätmise eest käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel. Nimelt ei takista liidu õigus liikmesriikidel vajaduse korral rikkumise raskusastmele vastava trahvi või rahalise karistuse määramist, et karistada vorminõuete täitmata jätmise eest (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investmentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 54 Seevastu liikmesriigi õigusnormid, mis keelaksid süstemaatiliselt ühendusesisese soetamisega seotud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise samal ajavahemikul kui see, mille jooksul tuleb see käibemaksusumma arvutada, ilma et need näeksid ette kõikide asjakohaste asjaolude, eelkõige maksukohustuslase heausksuse arvessevõtmist, lähevad kaugemale sellest, mis on vajalik esiteks selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine juhul, kui – nagu nähtub ka käesoleva kohtuotsuse punktis 31 viidatud kohtupraktikast – maksukohustuslasel ei tule maksuametile midagi tasuda, ja teiseks, et ära hoida maksudest kõrvalehoidumist.
- 55 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 167 ja 178 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt sõltub ühendusesisese soetamisega seotud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine samal maksustamisperioodil, millal käibemaks kuulub tasumisele, tasumisele kuuluva käibemaksu deklareerimisest maksudeklaratsioonis, mis tuleb esitada kolme kuu jooksul alates selle kuu lõpust, millal maksukohustus seoses soetatud kaubaga tekkis.

Kohtukulud

- 56 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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 (üheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, mida on muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, artikleid 167 ja 178 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt sõltub ühendusesisese soetamisega seotud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine samal maksustamisperioodil, millal käibemaks kuulub tasumisele, tasumisele kuuluva käibemaksu deklareerimisest maksudeklaratsioonis, mis tuleb esitada kolme kuu jooksul alates selle kuu lõpust, millal maksukohustus seoses soetatud kaubaga tekkis.

Allkirjad