

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

10. veebruar 2022(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 66 esimese lõigu punkt b – Käibemaksu sissenõutavus – Tasu kättesaamine – Artikkel 167 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine ja kohaldamisala – Artikkel 167a – Erand – Kassapõhine raamatupidamisarvestus – Tööstuslikel või kaubanduslikel eesmärkidel kasutatava kinnisvara üürile ja allüürile andmine

Kohtuasjas C-9/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Hamburgi (Hamburgi maksukohus, Saksamaa) 10. detsembri 2019. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. jaanuaril 2020, menetluses

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

versus

Finanzamt Hamburg-Oberalster,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: neljanda koja president C. Lycourgos viienda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud I. Jarukaitis (ettekandja) ja M. Ileši?,

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, esindaja: *Steuerberater* M. Gerber,
- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja S. Eisenberg, hiljem J. Möller,
- Rootsi valitsus, esindajad: O. Simonsson, C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder ja R. Shahsavan Eriksson,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Pethke ja N. Gossement, hiljem R. Pethke,

olles 9. septembri 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

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) (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1)) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 167.

2 Taotlus on esitatud Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (edaspidi „Kollaustraße“) ja Finanzamt Hamburg-Oberalsteri (Hamburg-Oberalsteri maksuamet, Saksamaa) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, millal tekib käibemaksu mahaarvamise õigus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi põhjenduses 24 on märgitud:

„Selleks, et ühine käibemaksusüsteem ning selle edasised muudatused jõustuksid kõikides liikmesriikides ühel ajal, tuleks ühtlustada maksustatava teokoosseisu ja maksu sissenõutavuse mõisted.“

4 Direktiivi 2010/45 põhjenduses 4 on märgitud:

„Selleks et aidata väikeseid ja keskmise suurusega ettevõtjaid, kellel on raskusi käibemaksu tasumisega pädevale asutusele enne teenuse saajatelt või soetajatelt makse saamist, peaks liikmesriikidel olema võimalus lubada arvestada käibemaksu kassapõhise raamatupidamisarvestuse alusel, mille kohaselt tarnija võib tasuda käibemaksu pädevale asutusele siis, kui ta saab tarne eest makse, ja millega ta saab mahaarvamiseõiguse pärast seda, kui ta tasub tarne eest. Sellega peaks liikmesriikidele võimaldatama kohaldada vabatahtlikku kassapõhist raamatupidamisarvestust, millel ei ole negatiivset mõju käibemaksulaekumistega seotud rahavoogudele.“

5 Käibemaksudirektiivi VI jaotis „Maksustatav teokoosseis ja käibemaksu sissenõutavus“ sisaldab nelja peatükki. Selle jaotise 2. peatükis „Kaubatarned ja teenuste osutamine“ paiknevas artiklis 63 on sätestatud:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

6 Nimetatud direktiivi artiklis 66 on täpsustatud:

„Erandina artiklitest 63, 64 ja 65 võivad liikmesriigid ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks:

[...]

b) hiljemalt tasu kättesaamisel;

[...]“.

7 Käibemaksudirektiivi X jaotis „Mahaarvamine“ sisaldab viit peatükki. Selle jaotise 1. peatükis „Mahaarvamiseõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ paiknevad muu hulgas artiklid 167, 167a ja 168.

8 Käibemaksudirektiivi artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

9 Direktiivi artiklis 167a on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad vabatahtliku korra alusel ette näha, et sellise maksukohustuslase mahaarvamisõigus, kellelt käibemaks nõutakse sisse vaid vastavalt artikli 66 [esimese lõigu punktile b], lükatakse edasi kuni hetkeni, mil talle tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt on käibemaks tema tarnijale tasutud.

[...]“.

10 Direktiivi artiklis 168 on sätestatud:

„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;

[...]“.

11 Käibemaksudirektiivi X jaotise 4. peatükk „Mahaarvamisõiguse kasutamise kord“ sisaldab muu hulgas artikleid 178 ja 179.

12 Käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a on sätestatud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a osutatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve“.

13 Direktiivi artiklis 179 on sätestatud:

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

[...]“.

14 Nimetatud direktiivi XI jaotises „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“ on kaheksa peatükki, sealhulgas 3. peatükk „Arved“. Selle peatüki 4. jaos „Arvete sisu“ paiknevas artiklis 226 on täpsustatud:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

7a) märke „kassapõhine raamatupidamisarvestus“, kui käibemaks muutub sissenõutavaks tasu kättesaamise ajal vastavalt artikli 66 [esimese lõigu punktile b] ning mahaarvamise õigus tekib ajal, kui mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks;

[...]“.

Saksa õigus

15 21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) (BGBl. 2005 I, lk 386) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „UStG“) §?s 13 „Maksukohustuse tekkimine“ on sätestatud:

„(1) Maksukohustus tekib

1. kauba tarnimise ja teenuste osutamise korral

a) kui maksusumma arvutatakse kokku lepitud tasu põhjal (§ 16 lõike 1 esimene lause), selle maksustamisperioodi lõppedes, mille kestel sooritus tehti. See kehtib ka soorituse osade kohta. Need esinevad juhul, kui majanduslikult osadeks jagatava soorituse teatavate osade puhul lepitakse tasus kokku eraldi. Kui tasu või osa sellest saadakse kätte enne soorituse või selle osa tegemist, tekib maksukohustus selle maksustamisperioodi lõppedes, mille jooksul tasu või osa sellest kätte saadi;

b) kui maksusumma arvutatakse kätte saadud tasu põhjal (§ 20), selle maksustamisperioodi lõppedes, mille jooksul tasu kätte saadi;

[...]“.

16 Sama seaduse §?s 15 „Sisendkäibemaksu mahaarvamine“ on ette nähtud:

„(1) Ettevõtjal on õigus maha arvata järgmine sisendkäibemaks:

1. käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise ettevõtja poolt talle ettevõtluse eesmärgil tarnitud kaubalt või osutatud teenuselt. Mahaarvamisõiguse kasutamine eeldab, et ettevõtjal on §?de 14 ja 14a kohaselt väljastatud arve.

[...]“.

17 Kõnealuse seaduse §?s 16 „Maksusumma arvutamine, maksustamisperiood ja tehingu kaupa maksustamine“ on sätestatud:

„(1) Maksusumma tuleb arvutada kokkulepitud tasu põhjal, välja arvatud §?s 20 sätestatud juhul. Maksustamisperiood on kalendriaasta. [...]

(2) Lõike 1 alusel arvutatud maksusummast lahutatakse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaksu summa, mida võib § 15 kohaselt maha arvata.“

18 UStG §?s 20 „Maksusumma arvutamine kätte saadud tasu põhjal“ on täpsustatud:

„Maksuhaldur võib vastava taotluse alusel anda loa, et ettevõtja,

1. kelle maksustatav käive (§ 19 lõige 3) ei ületanud eelmisel kalendriaastal 500 000 eurot või

2. kes on maksukorralduse seadustiku (Abgabenordnung) § 148 alusel vabastatud raamatupidamiskohustusest ja iga-aastaste inventuuride alusel aruannete koostamise kohustusest või

3. kelle käive tuleneb vabakutselisest tegevusest tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz)

§ 18 lõike 1 punkti 1 tähenduses,

ei arvuta käibemaksu mitte kokku lepitud tasu (§ 16 lõike 1 esimene lause), vaid kätte saadud tasu põhjal.

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19 Kollaustraße on seltsing, kes andis üürile tööstuslikel või kaubanduslikel eesmärkidel kasutatava kinnistu, mille üürnik ta ise oli.

20 Kollaustraße ja tema üürileandja olid õiguspäraselt loobunud nende üüritehingute maksuvabastusest ja valinud seega käibemaksuga maksustamise võimaluse. Maksuhaldur oli neile andnud UStG § 20 kohase loa arvutada käibemaks tegelikult saadud tasu alusel ehk teisisõnu kassapõhise raamatupidamisarvestuse alusel, mitte kokkulepitud tasu alusel. Nõuetekohane jooksev arve oli Kollaustraßel olemas üürilepingu näol.

21 Alates 2004. aastast võimaldati Kollaustraßel üürimakseid osaliselt ajatada. Nii maksis ta osa aastate 2009–2012 eest tasuda tulnud üüri aastatel 2013–2016. Lisaks loobus üürileandja 2016. aastal võlanõudest.

22 Tehtud maksed sisaldasid igaüks 19% käibemaksu ja Kollaustraße kasutas oma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust alati sellel maksustamisperioodil, mille kohta esitati käibedeklaratsioon, ehk kalendriaastal, mil makse tehti, ega võtnud sealjuures arvesse, millise perioodi eest ta oleks pidanud üüri maksma.

23 Kontrolli käigus asus maksuhaldur seisukohale, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekkis juba tehingu tegemisel, käesoleval juhul igakuiselt kinnistu kasutusse andmisel, ja seega oleks seda õigust tulnud kasutada asjaomasel perioodil.

24 Seetõttu tehti aastate 2011–2015 kohta maksuotsused ja 2016. aasta kohta esialgne maksuotsus. Nendes otsustes arvutati sisendkäibemaks igal aastal kokkulepitud üüri alusel, mille tulemusel määrati aastate 2013–2016 eest maksu juurde kogusummas 18 409,67 eurot.

25 Täpsustagem, et varasemate aastate maksuotsuseid ei muudetud, sest maksu määramine oli aegunud. Käibemaksu, mis sisaldus 2009. ja 2010. aasta üüriperioodide eest 2013. ja 2014. aastal makstud üürisummades, ei võetud Kollaustraße puhul sisendkäibemaksuna arvesse, kuna maksuhaldur leidis, et sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust oleks tulnud kasutada aastatel 2009 ja 2010.

26 Kollaustraße esitas 3. juulil 2017 maksustamisaastate 2013–2016 kohta väljastatud maksuotsuste peale vaide, mis jäeti 8. novembril 2017 rahuldamata. Kollaustraße esitas seejärel 28. novembril 2017 Finanzgericht Hamburgile (Hamburgi maksukohus, Saksamaa) kaebuse, milles väitis, et kui kauba tarnija või teenuse osutaja arvutab maksu, mida ta peab tasuma, saadud tasu alusel, tekib tarne või teenuse saajal mahaarvamisõigus alles tasu maksmise hetkel.

27 Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kindlaks tegema, kas juhul, kui kauba tarnija või teenuse osutaja arvutab käibemaksu saadud tasu alusel, tekib käibemaksu mahaarvamise õigus juba tarne teostamisel või teenuse osutamisel või alles tasu saamisel, soovib nimetatud kohus teada, kas liidu õigusega on kooskõlas Saksa õigusnormid, mille kohaselt tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutada alati juba kauba tarnimisel või teenuse osutamisel.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Saksa õigusnormide kohaselt tekib mahaarvamisõigus, kui kaup on tarnitud või teenus osutatud, ning oluline ei ole see, millal käibemaks muutub kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks, ega see, kas kauba tarnija või teenuse osutaja arvutab maksu kokku lepitud tasu põhjal või kätte saadud tasu põhjal. Kohus märgib sellega seoses, et Saksa seadusandja ei ole kasutanud liikmesriikidele käibemaksudirektiivi artiklis 167a antud võimalust, mistõttu Saksa õiguses tekib tarne või teenuse saaja mahaarvamisõigus juba tarne teostamisel või teenuse osutamisel isegi siis, kui tarnija või teenuse osutaja arvutab maksukohustuslasena maksu saadud tasu põhjal.

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on siiski kahtlusi, kas Saksa õigus on kooskõlas liidu õigusega, pidades silmas käibemaksudirektiivi artiklit 167, mille kohaselt tekib mahaarvamisõigus alles mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates võib asuda seisukohale, et Saksa õigus on vastuolus artikli 167 range kohaldamisega, kuna kuigi Saksa seadusandja on kasutanud liikmesriikidele antud võimalust näha ette, et maks muutub teatavatelt maksukohustuslastelt sissenõutavaks alles tasu kättesaamisel, on ta sätestanud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib ka sel juhul niipea, kui tarne või teenuse osutamine on toimunud, katkestades seega seose maksu sissenõutavaks muutumise ja mahaarvamisõiguse vahel.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et käibemaksudirektiivi artikli 167 sellist ranget kohaldamist toetab selle direktiivi artikli 226 punkt 7a, mida ei ole riigisisesele õigusesse üle võetud. Ta märgib, et vaatamata sellele, et Saksamaa Liitvabariik ei ole üle võtnud artikli 226 punkti 7a, väidetakse õiguskirjanduses, et sellest sättest tuleneb, et nimetatud direktiivi artiklis 167 ette nähtud seos maksu sissenõutavuse ja mahaarvamisõiguse vahel on nüüd siduv.

32 Seevastu võib eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates asuda seisukohale, et Saksa õigus on liidu õigusega kooskõlas, kui käibemaksudirektiivi artikkel 167 ei näe ette imperatiivset normi, vaid sisaldab üksnes „suunist“. Selline tõlgendus tuleneb deklaratsioonist, mille koostasid Euroopa Nõukogu ja Euroopa Komisjon nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 17 lõike 1 kohta, mille sõnastus on üle võetud käibemaksudirektiivi artiklisse 167. Selle deklaratsiooni kohaselt võisid liikmesriigid teha erandi artikli 17 lõikes 1 ette nähtud põhimõttest, kui kauba müüja või teenuse osutaja arvutavad käibemaksu kätte saadud tasu alusel.

33 Juhul kui liikmesriik võib teha erandi käibemaksudirektiivi artiklist 167, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada ka seda, kas maksukohustuslane võib neil juhtudel, kus sisendkäibemaksu ei saa riigisisese õiguse kohaselt õigeks peetaval varasemal maksustamisperioodil enam maha arvata, igal juhul kasutada mahaarvamisõigust maksustamisaastal, mil mahaarvamisõigus oleks tekkinud selle artikli range järgimise korral.

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Saksa õiguse kohaselt ei saa maksukohustuslane, kes ei ole sisendkäibemaksu maha arvanud, kasutada oma mahaarvamisõigust hilisemal maksustamisperioodil. Ta selgitab, et kui sisendkäibemaksu mahaarvamist ei saa teha tagasiulatuvalt – mida tema menetluses olevas asjas ei luba teha maksu määramise tähtaja möödumine –, siis ei saagi mahaarvamisõigust kasutada. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et käibemaksudirektiivi artikli 167 alusel võib sellisel juhul asuda teistsugusele seisukohale. Arvestades mahaarvamisõiguse põhimõttelist tähtsust ja lähtudes sellest, et tagada tuleb käibemaksu neutraalsus, võib tema arvates osutada vajalikuks lubada maksukohustuslasel sisendkäibemaksu maha arvata maksustamisperioodil, mis tuleneb selle artikli kohaldamisest, isegi juhul, kui riigisisene õigus teeb sellest erandi.

35 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Hamburg (Hamburgi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikliga 167 on vastuolus riigisisene õigusnorm, mis näeb ette, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib juba tehingu tegemise ajal ka sellisel juhul, kui riigisisese õiguse kohaselt muutub käibemaks kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks alles tasu kättesaamisel ja tasu ei ole veel makstud?

2. Kui esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt, kas [käibemaksudirektiivi] artikliga 167 on vastuolus riigisisene õigusnorm, mis näeb ette, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei saa kasutada maksustamisperioodil, mil tasu maksti, kui käibemaks muutub kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks alles tasu kättesaamisel, kuid sooritus tehti juba varasemal maksustamisperioodil ja riigisisese õiguse kohaselt ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust sellel varasemal maksustamisperioodil aegumise tõttu enam võimalik kasutada?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

36 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 167 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisesed õigusnormid, milles on ette nähtud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib juba tehingu tegemisel, kui direktiivi artikli 66 esimese lõigu punkti b alusel kehtestatud riigisisese erandi kohaselt muutub käibemaks kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks alles tasu kättesaamisel ja tasu ei ole veel makstud.

37 Nimetatud kohus täpsustab, et UStG § 15 lõike 1 punkti 1 esimese lause kohaselt tekib mahaarvamisõigus siis, kui kaubatarne või teenuse osutamine on toimunud, ilma et võetaks arvesse hetke, mil maks muutub kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks. Eelkõige ei ole oluline, kas see tarnija või teenuse osutaja arvutab maksu vastavalt UStG § 16 lõike 1 esimesele lausele kokku lepitud tasu alusel või vastavalt UStG §-le 20 kätte saadud tasu alusel.

38 Kõigepealt tuleb lahendada eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus tõlgenduse kohta, mis tuleneb nõukogu ja komisjoni deklaratsioonist, mis on ära toodud direktiivi 77/388 artikli 17 lõike 1 ettevalmistavate materjalide protokollis ja mille kohaselt on käibemaksudirektiivi artikkel 167 üksnes suunis, mitte imperatiivne norm. Siinkohal tuleb meenutada, et niisugust deklaratsiooni ei saa teisese õiguse sätte tõlgendamisel arvesse võtta, kui – nagu põhikohtuasjas – deklaratsiooni sisu ei väljendu asjaomase õigusakti sõnastuses ja sellel ei ole seega õiguslikku tähendust (26. veebruari 1991. aasta kohtuotsus Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, punkt 18).

39 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei tule liidu õiguse sätte tõlgendamisel arvestada mitte üksnes selle sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osa see säte on (27. jaanuari 2021. aasta kohtuotsus *De Ruiter*, C?361/19, EU:C:2021:71, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Esiteks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 167 sõnastust, siis see on selge ja üheselt mõistetav, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 49. See artikkel väljendab üldreeglit, mille kohaselt tekib kauba või teenuse saaja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus hetkel, mil vastav käibemaks muutub sissenõutavaks kauba tarnijalt või teenuse osutajalt.

41 Teiseks, mis puudutab selle sätte konteksti, siis tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 63 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.

42 Käibemaksudirektiivi artikli 66 esimese lõigu punktis b on aga sätestatud, et erandina muu hulgas artiklist 63 võivad liikmesriigid ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks hiljemalt tasu kättesaamisel.

43 Kuna käibemaksudirektiivi artikkel 66 teeb erandi artiklis 63 sätestatud üldreeglit, tuleb seda tõlgendada kitsalt (16. mai 2013. aasta kohtuotsus *TNT Express Worldwide (Poland)*, C?169/12, EU:C:2013:314, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Kuigi asjaolu, et liidu seadusandja on lubatavate erandite kohaldamisala ulatuslikult laiendanud, annab alust arvata, et ta soovis jätta liikmesriikidele ulatusliku kaalutusõiguse, ei saa sellest siiski järeldada, et liikmesriigi kaalutusruumis on määrata mõni muu maksu sissenõutavaks muutumise aeg peale nende, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 66 esimese lõigu punktides a–c (16. mai 2013. aasta kohtuotsus *TNT Express Worldwide (Poland)*, C?169/12, EU:C:2013:314, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Selleks aga, et käibemaksudirektiivi artikli 66 esimese lõigu punkti b oleks võimalik tõlgendada kooskõlas direktiivi artikliga 167, mis näeb ette, et mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal, tuleb asuda seisukohale, et kui artikli 66 esimese lõigu punkti b kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks hiljemalt tasu kättesaamisel, tekib mahaarvamisõigus samuti tasu kättesaamisel.

46 Kolmandaks kinnitab seda järeldust käibemaksudirektiivi eesmärk. Nimelt tuleb ühelt poolt märkida, et see direktiiv kehtestab ühise käibemaksusüsteemi, mis põhineb maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel. Kõnealuse direktiivi põhjenduses 24 on eelkõige täpsustatud, et mõisted „maksustatav teokoosseis“ ja „maksu sissenõutavus“ tuleks ühtlustada, et ühine käibemaksusüsteem ning selle edasised muudatused jõustuksid kõikides liikmesriikides ühel ajal. Liidu seadusandja tahtis maksu tasumise kohustuse tekkimise kuupäeva kõigis liikmesriikides nii palju kui võimalik ühtlustada, et tagada maksu ühetaoline kogumine (2. mai 2019. aasta kohtuotsus *Budimex*, C?224/18, EU:C:2019:347, punktid 21 ja 22).

47 Teiselt poolt tuleb märkida, et käibemaksu mahaarvamise õigus on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte, mida põhimõtteliselt ei tohi kitsendada ja mida rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (21. novembri 2018. aasta kohtuotsus *V?dan*, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Selle süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühtne käibemaksusüsteem kindlustab seega, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse

täiesti neutraalselt, kui see tegevus ise on käibemaksuga maksustatav (21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Siinkohal tuleb märkida, et käesoleva kohtuotsuse punktis 45 esitatud järeldus võimaldab neid õigusnorme kohaldada kooskõlas nimetatud põhimõtetega, kuna maksukohustuslasel on võimalik saada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus alates hetkest, mil maks muutub sissenõutavaks kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes.

50 Seda järeldust ei sea kahtluse alla Saksamaa valitsuse argument, et kuna ta ei ole kasutanud käibemaksudirektiivi artiklis 167a antud võimalust, tekib mahaarvamisõigus selle direktiivi artiklite 63 ja 167 kohaselt niipea, kui kaubatarne või teenuste osutamine on toimunud, ja seda sõltumata asjaolust, et teatud maksukohustuslaste suhtes muutub maks sissenõutavaks tasu kättesaamisel.

51 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 51 märkis, oleks liidu seadusandja, kui ta oleks soovinud, et mahaarvamisõigus tekiks alati kaubatarne toimumise või teenuse osutamise ajal, võinud selle mahaarvamisõiguse aja siduda maksustatava teokoosseisuga, mida käibemaksudirektiivi artiklites 64–67 sisalduvad erinormid ei puuduta, ja mitte ajaga, mil käibemaks muutub sissenõutavaks, millele neid erinorme kohaldatakse.

52 Käesoleva kohtuotsuse punktis 45 esitatud järeldust ei sea kahtluse alla ka Saksamaa valitsuse argument, et käibemaksudirektiivi artikli 167a puuduks autonoomne kohaldamisala direktiivi artikli 167 kõrval, kui direktiivi artikli 66 esimese lõigu punkti b alla kuuluvatel juhtudel tekiks mahaarvamisõigus tasu kättesaamisel.

53 Meenutagem, et artikkel 167a lisati käibemaksudirektiivi eesmärgiga võimaldada liikmesriikidel kehtestada erandit kuupäeva osas, millal maksukohustuslasel, kes esitab käibedeklaratsiooni väikeettevõtjatele maksu tasumise lihtsustamiseks kehtestatud kassapõhise raamatupidamisarvestuse vabatahtliku korra raames, on õigus teha mahaarvamine (16. mai 2013. aasta kohtuotsus TNT Express Worldwide (Poland), C?169/12, EU:C:2013:314, punkt 34).

54 Artiklis 167a on nimelt sätestatud, et liikmesriigid võivad vabatahtliku korra alusel ette näha, et sellise maksukohustuslase mahaarvamisõigus, kellelt käibemaks nõutakse sisse vaid vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 66 esimese lõigu punktile b, lükatakse edasi kuni hetkeni, mil talle tarnitud kaubalt või osutatud teenustelt on käibemaks tema tarnijale või teenuse osutajale tasutud.

55 Nimetatud artikkel 167a võimaldab seega lükata nende maksukohustuslaste mahaarvamisõigust, kellelt käibemaks nõutakse sisse vaid vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 66 esimese lõigu punktile b, edasi kuni makse tegemiseni nende tarnijatele või teenuse osutajatele.

56 Sellega seoses tuleb rõhutada, et nagu nähtub direktiivi 2010/45 põhjendusest 4, lisati see artikkel 167a käibemaksudirektiivi, et aidata väikeseid ja keskmise suurusega ettevõtjaid, kellel on raskusi käibemaksu tasumisega pädevale asutusele enne teenuse saajatelt või soetajatelt makse saamist, ning lubada liikmesriikidel kohaldada vabatahtlikku kassapõhist raamatupidamisarvestust, millel ei ole negatiivset mõju käibemaksulaekumistega seotud rahavoogudele.

57 Käibemaksudirektiivi artikkel 167a kuulub niisiis vabatahtliku korra raamistikku, mida liikmesriigid võivad ette näha ja mille kohaldamine ise kuulub erandi alla, mis on juba ette nähtud selle direktiivi artikli 66 esimese lõigu punktis b. Seega on üksnes nimetatud artiklis 167a ette nähtud asjaoludel võimalik katkestada seos kaubatarnija või teenuse osutaja maksu sissenõutavaks muutumise ja maksukohustuslase sisendkäibemaksu kohese mahaarvamise õiguse vahel.

58 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 66 sisuliselt märkis, on käibemaksudirektiivi artikli 167a kohaldamisala palju piiratum kui selle direktiivi artikli 66 esimese lõigu punkti b kohaldamisala, kusjuures viimasena nimetatud sätet ei kehtestatud algul eesmärgiga luua kassapõhise raamatupidamisarvestuse süsteemid väikestele ja keskmise suurusega ettevõtjatele ning selles ei ole ette nähtud käibe ülempiiri, samuti puudub seal nõue, mille kohaselt on erand asjaomastele maksukohustuslastele vabatahtlik.

59 Seega tuleb tõdeda, et nimetatud artikkel 167a puudutab spetsiifilist ja väga piiratud erandit, mis ei sea kahtluse alla käesoleva kohtuotsuse punktis 45 esitatud järeldust.

60 Käesoleval juhul tuleb esiteks märkida, et Saksamaa Liitvabariik kasutas käibemaksudirektiivi artikli 66 esimese lõigu punktis b ette nähtud võimalust. Nimelt nähtub eelotsusetaotlusest, et Saksa seadusandja on kasutanud talle selle sättega antud võimalust, nähes UStG § 13 lõike 1 punkti 1 alapunktis b ette, et kui maksusumma arvutatakse kätte saadud tasu põhjal, tekib maksukohustus kauba tarnimise ja teenuste osutamise korral selle maksustamisperioodi lõppedes, mille kohta esitati käibedeklaratsioon ja mille jooksul tasu kätte saadi.

61 Teiseks, mis puudutab küsimust, kas põhikohtuasjas kõne all olevate tehingute ja maksukohustuslaste puhul on tegemist vastavalt „teatavate tehingute“ ja „teatavat liiki maksukohustuslastega“ käibemaksudirektiivi artikli 66 esimese lõigu punkti b tähenduses, siis nähtub eelotsusetaotlusest, et maksuhaldur oli lubanud Kollaustraßel ja tema üürileandjal arvutada käibemaksu vastavalt UStG § 20 mitte kokku lepitud tasude alusel, vaid kätte saadud tasu alusel. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, kuulusid nad seega maksukohustuslaste hulka, kelle suhtes käibemaks muutub sissenõutavaks hiljemalt tasu kättesaamisel käibemaksudirektiivi artikli 66 esimese lõigu punkti b tähenduses.

62 Seega, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei ilmne vastupidist, mis puudutab riigisisese erandi kohaldamise tingimusi vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 66 esimese lõigu punktile b ja sama direktiivi artiklile 167, siis on selge, et Kollaustraße mahaarvamise õigus tekkis hetkel, mil tema üürileandja sai tasu kätte.

63 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 167 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisese õigusnormid, milles on ette nähtud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib juba tehingu tegemisel, kui direktiivi artikli 66 esimese lõigu punkti b alusel kehtestatud riigisisese erandi kohaselt muutub käibemaks kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks alles tasu kättesaamisel ja tasu ei ole veel makstud.

Teine küsimus

64 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

65 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL), artiklit 167 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisese õigusnormid, milles on ette nähtud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib juba tehingu tegemisel, kui

direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2010/45) artikli 66 esimese lõigu punkti b alusel kehtestatud riigisisese erandi kohaselt muutub käibemaks kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks alles tasu kättesaamisel ja tasu ei ole veel makstud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.