

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

12. juuli 2012(*)

Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Mahaarvamisõigus – Käibemaksu mahaarvamisõiguse kasutamise aegumistähtaeg – Tõhususe põhimõte – Käibemaksu mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine – Neutraalse maksustamise põhimõte

Kohtuasjas C-284/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sad'i (Bulgaaria) 25. mai 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. juunil 2011, menetluses

EMS-Bulgaria Transport OOD

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Plovdiv,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees J. N. Cunha Rodrigues (ettekandja), kohtunikud U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 21. märtsi 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- EMS-Bulgaria Transport OOD, esindaja: *advokat* N. Nikolov,
- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Plovdiv, esindajad: E. Raycheva ja G. Arnaudov,
- Bulgaaria valitsus, esindajad: T. Ivanov ja E. Petranova,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja D. Roussanov,

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; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikleid 179, 180 ja 273, ning tõhususe ja neutraalse maksustamise põhimõtteid.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluse raames, mis puudutab EMS–Bulgaria Transport OOD-i (edaspidi „EMS“) kaebust, mille viimane esitas maksude ümberarvutamise teate peale, milles maksuhaldur ei lubanud sisendkäibemaksu maha arvata.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 20 esimeses lõigus on sätestatud:

„Kaupade ühendusesisene soetamine” on sellise õiguse omandamine, mille alusel võib käsutada omanikuna materiaalselt vallasasja, mille müüja või kaupade soetaja või nende arvel tegutsev isik lähetab või veab kaupade soetajale muusse liikmesriiki kui see, kust kaubad lähetatakse või veetakse.”

4 Selle direktiivi artiklis 68 on sätestatud:

„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:

„1. Kaupade ühendusesisese soetamise puhul muutub käibemaks sissenõutavaks maksustatava teokoosseisu tekkimise kuule järgneva kuu viieteistkümnendal päeval.

2. Erandina lõikest 1 muutub käibemaks sissenõutavaks artiklis 220 sätestatud arve väljastamisel, kui nimetatud arve väljastatakse enne maksustatava teokoosseisu tekkimise kuule järgneva kuu viieteistkümnendat päeva.”

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

7 Selle direktiivi artikkel 168 näeb ette:

„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 Nimetatud direktiivi artikli 179 kohaselt:

„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.”

9 Käibemaksudirektiivi artikkel 180 sätestab:

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

10 Selle direktiivi artikkel 182 näeb ette:

„Liikmesriigid kehtestavad artiklite 180 ja 181 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.”

11 Nimetatud direktiivi artikli 213 kohaselt:

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

[...]

2. Ilma et see piiraks lõike 1 esimese lõigu kohaldamist, peab iga maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes soetab ühendusesiselt kaupu, mis ei kuulu artikli 3 lõike 1 alusel käibemaksuga maksustamisele, selle deklareerima, kui nimetatud artiklis ettenähtud maksuvabastuse tingimused ei ole enam täidetud.”

12 Sama direktiivi artikli 214 lõikes 1 on sätestatud:

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

a) iga maksukohustuslane, välja arvatud artikli 9 lõikes 2 nimetatud maksukohustuslased, kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamisõigust andvaid kaubatarneid või osutab teenuseid, välja arvatud sellised kaubatarned ja teenuseosutamised, mille puhul peab käibemaksu artiklite 194–197 ja artikli 199 kohaselt tasuma ainult kaupade soetaja või teenuste saaja või isik, kelle tarbeks kaubad või teenused on mõeldud;

b) iga maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes ühendusesiselt soetab artikli 2 lõike 1 punkti b kohaselt käibemaksuga maksustatavaid kaupu või kes kasutab artikli 3 lõikes 3 ettenähtud valikuõigust oma kaupade ühendusesisene soetamine käibemaksuga maksustada;

c) iga maksukohustuslane, kes soetab oma riigi territooriumil ühendusesiselt kaupu oma tegevuseks, mis on seotud artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud välismaal toimuva majandustegevusega.”

13 Käibemaksudirektiivi 2006/112 artikkel 273 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.

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

Bulgaaria õigus

14 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4. august 2006, edaspidi „ZDDS”) artikli 6 lõige 2 sätestab põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsioonis:

„Käesoleva seaduse tähenduses on „kaubatarne” lisaks:

- 1) kauba omandiõiguse või mõne muu asjaõiguse üleandmine nõude või riikliku või kohaliku ametiasutuse akti alusel või seaduse alusel hüvitise eest;
- 2) kauba tegelik üleandmine lepingu alusel, mis näeb kauba omandiõiguse ülemineku osas ette edasilükkava tingimuse või tähtaja kohaldamise;
- 3) kauba tegelik üleandmine liisingulepingu alusel, mis näeb kauba omandiõiguse ülemineku sõnaselgelt ette; kõnealust sätet ei kohaldata, kui liisingulepingus lepiti kokku vaid kauba omandiõiguse ülemineku võimalus;
- 4) kauba tegelik üleandmine isikule, kes tegutseb enda nimel ja teise isiku arvel.”

15 ZDDS-i artikli 13 lõike 1 kohaselt loetakse ühendusesiseseks soetamiseks kauba omandiõiguse üleminekut ning ZDDS-i artikli 6 lõikes 2 nimetatud juhtudel sellise kauba tegelikku kättesaamist, mis on riiki lähetatud või veetud teisest liikmesriigist, kui kauba tarnija on teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslane.”

16 ZDDS-i artikkel 25 sätestab:

- „1. „Maksustatavaks teokoosseisuks” käesoleva seaduse tähenduses loetakse kaupade tarnimist või teenuste osutamist, mida teostab käesoleva seaduse alusel maksukohustuslik isik, kaupade ühendusesisest soetamist ja kaupade importi artikli 16 tähenduses.
2. Maksustatav teokoosseis tekib kauba omandiõiguse ülemineku või teenuse osutamise hetkel.
3. Välja arvatud lõikes 2 nimetatud juhtudel tekib maksustatav teokoosseis:
- 1) kauba tegeliku üleandmise päeval vastavalt artikli 6 lõikele 2, välja arvatud lõikes 6 loetletud juhud;

[...]

6. Kui enne maksustatava teokoosseisu tekkimist vastavalt lõigetele 2, 3 või 4 tehakse kauba või teenuse eest täielik või osaline ettemakse, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel (ning saadud summalt), välja arvatud juhul, kui saadud ettemakse on tehtud seoses ühendusesisese kaubatarnega. Nendel juhtudel eeldatakse, et käibemaks sisaldub ettemakse summas.”

17 ZDDS-i artikkel 63 sätestab:

- „1. Ühendusesisese soetamise puhul tekib maksustatav teokoosseis päeval, mil tekiks

maksustav teokoosseis riigisisese tarne korral.

[...]

3. Kaupade ühendusesisese soetamise puhul muutub käibemaks sissenõutavaks lõigete 1 ja 2 kohase maksustatava teokoosseisu tekkimise kuule järgneva kuu viieteistkümnendal päeval.

4. Hoolimata lõikest 3 muutub käibemaks sissenõutavaks arve väljastamisel, kui nimetatud arve väljastatakse enne maksustatava teokoosseisu tekkimise kuule järgneva kuu viieteistkümnendat päeva.”

18 ZDDS-i artikli 70 lõikest 4 tuleneb, et ZDDS artikli 99 kohaselt registreeritud isikul ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

19 ZDDS-i artikkel 71 sätestab:

„Isik kasutab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kui on täidetud üks järgmistest tingimustest

[...]

5. asjaomasel isikul on artiklis 114 sätestatud nõuetele vastav dokument, ta on koostanud artikli 117 kohase protokoll ja täitnud artiklis 86 sätestatud nõuded (ühendusesisese soetamise korral).”

20 ZDDS-i artikkel 72 sätestab:

„1. Käesoleva seaduse kohaselt registreeritud isik võib kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust maksustamisperioodil, mil see õigus tekkis, või ühel järgnevast kolmest maksustamisperioodist.

2. Isik kasutab lõikes 1 viidatud õigust:

1) arvates sisendkäibemaksu summa maha lõikes 1 viidatud maksustamisperioodil tasumisele kuuluvast käibemaksust, esitades sama maksustamisperioodi eest artikli 125 kohaselt käibedeklaratsiooni;

2) lisab artiklis 71 viidatud dokumendi lõikes 1 osutatud maksustamisperioodi kohta artiklis 124 viidatud ostude registrisse.”

21 ZDDS-i artikkel 99 sätestab:

„1. Käesoleva seaduse alusel registreerimise kohustus on igal juriidilisel isikul, kes ei ole maksukohustuslane, ja igal maksukohustuslikul isikul, kes ei ole artiklite 96, 97, 98, artikli 100 lõigete 1 ja 3 või artikli 102 kohaselt registreeritud ja soetab ühendusesiseselt kaupu.

2. Lõiget 1 ei kohaldata, kui maksustatava ühendusesisese soetuse koguväärtus jooksva kalendriaasta ei ületa 20 000 Bulgaaria leevi.

3. Lõikes 2 viidatud isikud on kohustatud hiljemalt seitse päeva enne päeva, mil tekib maksustatav teokoosseis soetamise puhul, mille väärtusest tulenevalt on maksustatava ühendusesisese soetuse koguväärtus suurem kui 20 000 Bulgaaria leevi, esitama käesolevas seaduses ette nähtud registreerimise avalduse. Ühendusesisene soetus, millega nimetatud künnis ületatakse, maksustatakse käesoleva seaduse alusel käibemaksuga.

4. Lõikes 2 nimetatud summa tuleneb maksustatava ühendusesisese soetuse koguväärtusest, välja arvatud uued veovahendid ja aktsiisikaubad, millest arvatakse maha käibemaks, mis kuulub

tasumisele või tasuti liikmesriigis, kust kaup sihtkohta lähetati või veeti.

5. Lõiget 1 ei kohaldata:

- 1) artiklis 168 nimetatud isikutele, kes soetavad uusi veovahendeid;
- 2) artikli 2 punktis 4 nimetatud isikutele (kes tegelevad aktsiisikaupade ühendusesisese soetamisega).

6. Käesoleva artikli kohaselt registreeritud isik, kelle puhul on olemas alused kohustuslikuks registreerimiseks vastavalt artiklitele 96, 97 või 98 või vabatahtlikuks registreerimiseks vastavalt artikli 100 lõikele 1 või lõikele 3, peab ennast registreerima vastavalt kohustusliku või vabatahtliku registreerimise korrale ja tähtaegadele.”

22 ZDDS-i artikli 100 lõigete 1 ja 2 kohaselt võib iga maksukohustuslane, kelle puhul ei ole täidetud kohustusliku registreerimise tingimused vastavalt artikli 96 lõikele 1 (maksustatav käive vähemalt 50 000 Bulgaaria leevi perioodil, mis ei ole pikem kui jooksvale kuule eelnenud kaksteist viimast järjestikust kuud) või ZDDS-i artikli 99 lõikele 1, ennast käesoleva seaduse kohaselt registreerida.

23 1. jaanuaril 2009 jõustunud ZDDS artikkel 73a sätestab:

„1. Seoses tarnetega, mille puhul nõutakse käibemaks sisse kauba saajalt, on käibemaksu mahaarvamise õigus olemas ka siis, kui kauba tarnija ei ole väljastanud artikli 114 nõuetele vastavat dokumenti ja/või kauba saajal puudub artikli 71 punktides 2, 4 või 5 viidatud dokument ja/või kauba saaja ei ole täitnud artiklis 72 sätestatud nõudeid, eeldusel et tarnet ei ole varjatud ja tarne kohta on tehtud kanded kauba saaja raamatupidamisse.

2. Lõikes 1 nimetatud juhtudel tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutada maksustamisperioodil, mil käibemaks muutus sissenõutavaks [...]”

24 ZDDS-i muutmise ja täiendamise seaduse ülemineku- ja lõppsätted, mis jõustusid 1. jaanuaril 2009, näevad §-s 18 ette:

„1. Kauba saajateks või importijateks olevad registreeritud isikud, kelle kui 8. peatüki kohaselt maksukohustuslaste suhtes muutus käibemaks sissenõutavaks enne käesoleva seaduse jõustumist ja kes ei ole käibemaksu kuni selle hetkeni artikli 86 lõike 1 kohaselt tasunud ja/või ei ole kasutanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, võivad käibemaksu tasuda või kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust nelja kuu jooksul alates käesoleva seaduse jõustumisest.

2. Kui lõikes 1 nimetatud isikud on sisendkäibemaksu maha arvanud alles pärast artikli 72 lõikes 1 sätestatud tähtaja möödumist, eeldatakse, et nad on kasutanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust seaduslikult.”

3. Paragrahvi 2 ja artiklit 73a kohaldatakse seaduse jõustumise kuupäeval pooleliolevates haldus- ja kohtumenetlustes.

[...]”

25 1. jaanuaril 2010 jõustunud ZDDS-i redaktsiooni artikli 72 lõige 1 sätestab:

„Käesoleva seaduse kohaselt registreeritud isik võib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutada maksustamisperioodil, mil see õigus tekkis, või ühel järgnevast kaheteistkümnest maksustamisperioodist.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

26 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Marcotran International Transport C.A., mis on Hispaanias asuv äriühing, müüs 14. novembril 2008 Bulgaarias asuvale äriühingule EMS kasutatud kaubaveokeid (vedukeid). Hispaania tarnija väljastas sellega seoses 10 arvet, millele oli märgitud „kasutatud kaubaveokite/vedukite müük” ja deklareeris ühendusesisese tarne käibemaksualase teabevahetussüsteemi VIES elektroonilises andmebaasis („VAT Information Exchange System”).

27 Samast eelotsusetaotlusest tuleneb veel, et EMS esitas 22. detsembril 2008 taotluse vabatahtlikuks registreerimiseks käibemaksukohustuslasena vastavalt ZDDS-i artikli 100 lõikele 1, ning et ta registreeriti 12. jaanuaril 2009.

28 2009. aasta juunis koostas EMS vastavalt ZDDS-i artiklile 117 koosmõjus sama seaduse artikliga 84 kümme protokollu kaupade ühendusesisese soetamise kohta. Ta arvutas tasumisele kuuluva käibemaksu ja kasutas mahaarvamiseõigust. Seejärel kohaldas ta pöördmaksustamise eeskirju.

29 Eelotsusetaotluse kohaselt leidis maksuhaldur, et EMS oli 14. novembril 2008 teinud selliste kaupade ühendusesisese soetuse, mis ei olnud uued transpordivahendid ega aktsiisiga maksustatavad kaubad ja ei kuulunud seega ZDDS-i artikli 99 lõike 5 kohaldamisalasse. Kuna ühendusesisese soetuse koguväärtus ületas 20 000 Bulgaaria leevi ja kuna ühendusesisese soetuse kohta esitatud iga arve kümnest oli väärtuselt suurem kui 20 000 Bulgaaria leevi, oli EMS vastavalt ZDDS-i artikli 99 lõikele 1 kohustatud end käibemaksukohustuslaste registris arvele võtma ja tal tuli tasuda sama seaduse artikli 86 ja artikli 99 lõike 3 kohaselt ühendusesisese soetuse koguväärtuse pealt käibemaksu 229 548,50 Bulgaaria leevi. Maksu tasumine toimus 2009. aasta juunis, mitte 2008. aasta novembris.

30 Sellise viivituse tõttu oli EMS kohustatud tasuma viivitusintressi summas 18 250,38 Bulgaaria leevi.

31 Lisaks ei lubanud maksuhaldur vastavalt ZDDS-i artikli 70 lõikele 4 EMS-il käibemaksu maha arvata põhjusel, et nimetatud õigust teostati pärast ZDDS-i artikli 72 lõikes 1 sätestatud tähtaega ning et 1. jaanuaril 2009 jõustunud ZDDS-i muutmise ja täiendamise seaduse ülemineku- ja lõppsätete § 18 ei olnud kohaldatav.

32 Nii Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” Plovdivile saadetud vaie kui ka Administrativen sad – grad Plovdivile (Plovdivi halduskohus) saadetud kaebus jäeti rahuldamata.

33 Viimati nimetatud kohtu arvates on ZDDS-i artikkel 73a materiaaõigusnorm, mida kohaldatakse alates 1. jaanuarist 2009. Selle tagasiulatuva mõju näeb ette samuti 1. jaanuaril 2009 jõustunud ZDDS-i muutmise ja täiendamise seaduse ülemineku- ja lõppsätete § 18. Nimetatud paragrahv võimaldab registreeritud isikutel maksu tasuda ja mahaarvamiseõigust kasutada muutmise seaduse jõustumisele järgneva nelja kuu jooksul, kuna käibemaksu kohustus tekkis enne eelnimetatud seaduse jõustumist. Kuna EMS ei olnud eespool viidatud § 18 jõustumise ajal registreeritud, ei saanud ta sellele sättele tugineda ja seega ei olnud tal käibemaksu mahaarvamise õigust.

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus toonitab siiski, et EMS-il ei lubatud käibemaksu mahaarvamisõigust kasutada mitte seetõttu, et ta ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud, vaid seetõttu, et ta ei järginud aegumistähtaega.

35 EMS esitas selle otsuse peale kassatsioonkaebuse Varhoven administrativen sadile(kõrgeim halduskohus).

36 See kohus leiab, et tegemist oli ühendusesisese soetamisega ja et maks muutus sissenõutavaks 14. novembril 2008, mil arved väljastati. Asjaolu, et EMS ei olnud selleks kuupäevaks ZDDS-i kohaselt registreeritud ei tähenda, et tegu ei oleks olnud ühendusesisese soetamisega.

37 Varhoven administrativen sad märgib, et kohustus ZDDS-i kohaselt end käibemaksu mahaarvamisõiguse saamiseks registreerida põhineb eelkõige selle seaduse artikli 72 lõikel 1.

38 Lisaks tuleneb eelotsusetaotlusest, et vastavalt 1. jaanuaril 2009 jõustunud ZDDS-i uuele artiklile 73a soovib Bulgaaria seadusandja mitte liialt piirata mahaarvamisõiguse kasutamist pöördmaksustamise korral, lubades seda õigust kasutada isegi juhul, kui nimetatud seaduse artiklis 72 sätestatud tähtaegu ei järgita, kui maksuhalduril on vajalik info ja kui asjaomane isik kauba saajana on see, kellele tuleb käibemaksu tasuda. Antud juhul maksuhalduril kahtlemata oli selline info, mis nähtub EMS-i raamatupidamisdokumentidest.

39 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab lõpuks, et uus tähtaeg, mille vältel maksukohustuslased võivad mahaarvamisõigust kasutada ja mis tuleneb 1. jaanuaril 2010 jõustunud ZDDS-i artikli 72 lõike 1 muudatusest – nimelt kolme perioodi asemel kaksteist maksustamisperioodi, mis järgnevad perioodile, mille jooksul mahaarvamisõigus tekkis – tähendab, et varasem aegumistähtaeg oli liiga lühike ja muutis mahaarvamisõiguse kasutamise keeruliseks.

40 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et antud juhul seda tähtaega lühendati, kuna EMS-il tuli end käibemaksukohustuslaste registris registreerida enne, kui ta sai mahaarvamisõigust kasutada, samas kui aegumistähtaeg oli juba hakanud kulgema. Niisiis oli EMS-il selle kohtu arvates aega kõigest üks kuu, et mahaarvamisõigust kasutada.

41 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 179 lõiget 1, artiklit 180 ja artiklit 273 ning Euroopa Kohtu 8. mai 2008. aasta otsuses liidetud kohtuasjades C-95/07 ja C-96/07: Ecotrade (EKL 2008, lk I-3457) käsitletud tõhususe põhimõtet kaudsete maksude valdkonnas tuleb tõlgendada nii, et need lubavad kehtestada sellise aegumistähtaja, nagu on käesolevas asjas sätestatud [ZDDS-i] (2008. aasta redaktsiooni) artikli 72 lõikes 1, mida pikendati [ZDDS-i] muutmise ja täiendamise seaduse ülemineku- ja lõppsätete §-ga 18 kuni 2009. aasta aprillikuu lõpuni vaid selliste tarne saajate puhul, kelle suhtes muutus käibemaks sissenõutavaks enne 1. jaanuari 2009, kusjuures arvesse tuleb võtta põhikohtuasjas kujunenud asjaolusid, nimelt

– siseriiklikus õiguses sätestatud nõuet, mille kohaselt peab ühendusesisese soetuse teinud isik, kes ei ole [ZDDS-i] kohaselt registreeritud, ennast vabatahtlikult registreerima, kuigi ta ei täida sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise eelduseks oleva kohustusliku registreerimise tingimusi;

– [ZDDS-i] uut artiklit 73a (jõustunud 1. jaanuaril 2009), mille kohaselt tuleb sisendkäibemaksu

mahaarvamise õigus anda olenemata sellest, kas käibemaksuseaduse artikli 72 lõikes 1 sätestatud tähtaega on järgitud, kui käibemaks kuulub tasumisele tarne saaja poolt, eeldusel et tarnet ei ole varjatud ja tarne kohta on tehtud kanded kauba saaja raamatupidamisse;

– ZDDS-i artikli 72 lõike 1 hilisemat muudatust (jõustunud 1. jaanuaril 2010), mille kohaselt saab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutada maksustamisperioodil, mil see õigus tekkis, või ühel järgnevast kaheteistkümnest maksustamisperioodist?

2. Kas neutraalse maksustamise põhimõtet kui aluspõhimõtet, mis on oluline ühise käibemaksusüsteemi loomiseks ja toimimiseks, tuleb tõlgendada nii, et selline maksukontrollipraktika nagu põhikohtuasjas, mis käibemaksu hilinenud arvutamise korral määrab selle eest sanktsioonina viivitusintressi ja jätab asjaomase isiku täiendava sanktsioonina ilma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest, on kassatsioonkaebuse esitaja puhul konkreetselt esinevatel asjaoludel lubatav, kusjuures arvesse tuleb võtta seda, et tehingut ei ole varjatud, tehingu kohta on tehtud kanded raamatupidamisse, vajalik teave on tehtud kättesaadavaks maksuhaldurile, tegemist ei ole kuritarvitusega ja riigieelarvele ei ole tekitatud kahju?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

42 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma esimese küsimusega teada sisuliselt seda, kas käibemaksudirektiivi artikli 179 lõiget 1, artikleid 180 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus selline mahaarvamiseõigust piirav aegumistähtaeg nagu on kõne all põhikohtuasjas.

43 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega täieliku neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et need majandustegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman, EKL 1985, lk 655, punkt 19, ja 22. märtsi 2012. aasta otsus kohtuasjas C-153/11: Klub, punkt 35).

44 Mahaarvamiseõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida põhimõtteliselt ei tohi piirata (vt eelkõige 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98 kuni C-147/98: Gabalfria jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43; eespool viidatud kohtuotsus Ecotrade, punkt 39 ning 16. veebruari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-118/11: Eon Aset Menidjunt, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Nagu tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 167 ja artikli 179 lõikest 1, kasutatakse mahaarvamiseõigust põhimõtteliselt samal perioodil, mil see tekkis, ehk maksu sissenõutavaks muutumise hetkel.

46 Nimetatud direktiivi artiklite 180 ja 182 kohaselt võib maksukohustuslane sellegipoolest teha mahaarvamise, isegi kui ta ei kasuta seda õigust perioodi jooksul, mil see õigus tekkis, tingimusel, et järgitud on siseriiklike õigusnormidega määratud tingimusi ja üksikasjalikke eeskirju (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Ecotrade, punktid 42 ja 43).

47 Kuigi liikmesriikidel on maksu täpseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise vältimiseks õigus võtta käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel meetmeid, ei või need minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt 21. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-385/09: Nidera

Handelscompagnie, EKL 2010, lk I-10385, punkt 49, ja eespool viidatud kohtuotsus Klub, punkt 50).

48 Samuti tuleb täpsustada, et võimalus kasutada mahaarvamisõigust piiramatu aja jooksul läheks vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (eespool viidatud kohtuotsus Ecotrade, punkt 44).

49 Euroopa Kohus on pöördmaksustamise valdkonnas juba võtnud seisukoha, et aegumistähtaega, mille lõppemisel nähakse maksumaksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ette mahaarvamisõiguse äravõtmine, ei saa käsitada kuuenda direktiiviga kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, kuna ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii siseriiklikul õigusel põhinevate kui liidu õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväärsuse põhimõte), ja kuna teisest küljest see ei muuda mahaarvamisõiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte) (eespool viidatud kohtuotsus Ecotrade, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas selline aegumistähtaeg, mis on kõne all põhikohtuasjas, ei muuda maksukohustuslase jaoks mahaarvamisõiguse kasutamise praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks.

51 Kuigi Euroopa Kohtu praktika kohaselt on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne hinnata, kas siseriiklikud meetmed on liidu õigusega, antud juhul tõhususe põhimõttega, kooskõlas (vt analoogia alusel 29. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-188/09: Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak Or?owski, EKL 2010, lk I-7639, punkt 30), tuleb Euroopa Kohtul anda tarvilikke juhtnõure tema menetluses oleva asja lahendamiseks (vt selle kohta 11. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-267/99: Adam, EKL 2001, lk I-7467, punkt 39, ja eespool viidatud kohtuotsus Eon Aset Menidjmont, punkt 49).

52 Niisuguse aegumistähtaja hindamiseks tuleb arvesse võtta selle kogupikkust, milleks antud juhul on kolm maksustamisperioodi lisaks maksustamisperioodile, mille jooksul mahaarvamisõigus tekkis. Maksustamisperiood vastab siseriiklike õigusnormide kohaselt ühele kuule.

53 Kuigi selline aegumistähtaeg ei saa iseenesest muuta mahaarvamisõiguse kasutamist praktikas võimatuks või üleliia raskeks, võttes arvesse, et käibemaksudirektiivi artikkel 167 ja artikli 179 lõige 1 võimaldavad liikmesriikidel maksukohustuslaselt nõuda, et ta kasutaks oma mahaarvamisõigust perioodil, mille jooksul see õigus tekkis, tuleb selle kokkusobivust tõhususe põhimõttega uurida kõiki käesoleva asja asjaolusid arvesse võttes.

54 Samamoodi võivad põhjused, mille tõttu otsustas siseriiklik seadusandja nimetatud tähtaega muuta, endast kujutada asjakohast teavet, kuna need võivad anda tunnistust sellest, et seadusandja võtab tõenäoliselt arvesse konkreetseid raskusi, millega maksukohustuslane seisab silmitsi oma mahaarvamisõiguse kasutamisel.

55 Sellega seoses võib märkida, et Bulgaaria seadusandja pikendas aegumistähtaega märkimisväärselt, nähes esiteks ette ZDDS-i artiklis 73a võimaluse kasutada pöördmaksustamise korral mahaarvamisõigust, sõltumata sellest, kas ZDDS-i artikli 72 lõikes 1 sätestatud tähtaega järgiti või mitte, kui tarne ei olnud varjatud ja sellekohased dokumendid on raamatupidamises kättesaadavad, ja teiseks, muutes nimetatud artikli 72 lõiget 1 selleks, et võimaldada mahaarvamisõigust kasutada kaheteistkümnest kuust ühe jooksul, mis järgnes esialgsele perioodile.

56 Lisaks on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas

käibemaksukohustuslaste registrisse kandmine peab tingimata toimuma nimetatud aegumistähtaja jooksul. Kui see nii peaks olema, tuleb seda asjaolu arvesse võtta.

57 Nagu nähtub eelotsusetaotlusest, loetakse registreerimine kui mahaarvamisõiguse kasutamise tingimus toimuks alates kuupäevast, mil selle kohta on väljastatud registreerimist käsitlev otsus, mitte alates maksukohustuslasena registreerimise avalduse esitamisest.

58 See, kas mahaarvamisõiguse kasutamine nimetatud aegumistähtaja jooksul on praktikas muutunud võimatuks või üleliia raskeks, sõltub seega registreerimismenetluse kestusest.

59 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 40, oli ESM-il põhikohtuasja asjaoludel vaid üks kuu pärast registreerimist käsitleva otsuse tegemist.

60 Tuleb täpsustada, et maksukohustuslase kohustus teatada käibemaksudirektiivi artiklite 213 ja 214 kohaselt tegevuse alustamisest ei ole kriteerium, mille alusel mahaarvamisõigus tekib, vaid see kujutab endast järelevalve eesmärgil kehtestatud vorminõuet (vt eespool viidatud kohtuotsus Nidera Handelscompagnie, punkt 50).

61 Lisaks ei või asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused, mida maksukohustuslane peab järgima selleks, et kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust, minna kaugemale sellest, mis on rangelt võttes vajalik pöördmaksustamise menetluse nõuetekohase kohaldamise kontrollimiseks (vt 30. septembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-392/09: *Uszodaépít?*, EKL 2010, lk I-8791, punkt 38).

62 Lisaks on Euroopa Kohus otsustanud, et käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõtte nõuab, et mahaarvamisõigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. Järelikult sel juhul, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, kas maksukohustuslane on asjaomaste teenuste saajana kohustatud käibemaksu tasuma, ei või ta kehtestada maksukohustuslase õigusele sisendkäibemaks maha arvata lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse kasutamise olematuks (vt eespool viidatud kohtuotsused *Ecotrade*, punktid 63 ja 64; *Nidera Handelscompagnie*, punkt 42, ja 22. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-438/09: *Dankowski*, EKL 2010, lk I-14009, punkt 35).

63 Sellest tuleneb, et käibemaksukohustuslasena registreerimata jätmine ei saa jätta maksukohustuslast mahaarvamisõigusest ilma, kui selle õiguse kasutamiseks nõutavad sisulised tingimused on täidetud.

64 Seega tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 179 lõiget 1, artikleid 180 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et sellise mahaarvamisõigust piirava aegumistähtaja kehtestamine nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei ole nende sätetega vastuolus, tingimusel, et see ei muuda selle õiguse kasutamist üleliia raskeks või praktiliselt võimatuks. Viimast tuleb hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes võib eelkõige arvesse võtta nii aegumistähtaja märkimisväärsel pikendamisel kui ka käibemaksukohustuslasena registreerimise kestust, mis tuleb mahaarvamisõiguse kasutamise võimaldamiseks läbi viia sama tähtaja jooksul.

Teine küsimus

65 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teise küsimusega teada sisuliselt seda, kas neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus sanktsioon, mis seisneb käibemaksu mahaarvamisõiguse andmisest keeldumises ja maksu hilinevad tasumise korral intresside kehtestamises.

- 66 Esmalt tuleb täpsustada, et see küsimus tundub jätvat tähelepanuta selgituse selle kohta, kas mahaarvamisõiguse kasutamise aegumistähtaega järgiti või mitte.
- 67 Siinkohal tuleb meelde tuletada, et kuigi liikmesriigid võivad juhul, kui maksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks mõeldud kohustusi ei järgita, kehtestada sanktsioone, ei või need minna kaugemale sellest, mis on vajalik nimetatud eesmärkide saavutamiseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Ecotrade, punktid 65 ja 67, ja Dankowski, punkt 37).
- 68 Mis puudutab sanktsiooni, milleks on mahaarvamisõiguse andmisest täielik keeldumine, siis tuleb toonitada, et ühise käibemaksusüsteemi eesmärk, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 43, on tagada täielik neutraalsus kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, mis eeldab, et maksukohustuslasel on käibemaksudirektiivi artikli 167 kohaselt võimalus arvata maha kogu oma majandustegevuse käigus tasumisele kuulunud või tasutud käibemaks.
- 69 Niisiis peavad liikmesriigid vastavalt proportsionaalsuse põhimõttele võtma meetmeid, mis, võimaldades küll tõhusalt saavutada maksustamise vältimise ja maksudest kõrvelehoodumise vastase võitluse eesmärki, kahjustavad võimalikult vähe asjaspepuutuvates liidu õigusaktides seatud eesmäärke ja põhimõtteid (nagu käibemaksu mahaarvamisõiguse aluspõhimõte) (vt 10. juuni 2008. aasta otsus kohtuasjas C-25/07: Sosnowska, EKL 2008, lk I-5129, punkt 23).
- 70 Võttes arvesse mahaarvamisõiguse ülekaalukat positsiooni ühises käibemaksusüsteemis, tundub selline sanktsioon olevat ebaproportsionaalne juhtudel, mil ei ole tuvastatud maksudest kõrvalehoodumist ega kahju riigieelarvele.
- 71 Järelikult, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 62 meenutatud kohtupraktikast, tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamist põhimõtteliselt lubada, kui sisulised nõuded on täidetud ja seda isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. See oleks teisiti vaid juhul, kui selliste formaalsete nõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (vt analoogia alusel 29. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-146/05: Collée, EKL 2007, lk I-7861, punkt 31).
- 72 Eelotsusetaotluse kohaselt ei olnud põhikohtuasjas ühendusesisene soetamine varjatud ja sellekohane teave oli kättesaadav maksukohustuslase raamatupidamises. Maksuhalduril oli kogu vajaminev teave, mis võimaldas tal põhimõtteliselt veenduda, kas sisulised tingimused olid tegelikult täidetud – asjaolu, mida tuleb igal juhul kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.
- 73 Liikmesriigid võivad teatavatel tingimustel käsitada ühendusesisese tehingu varjamist käibemaksupettuse katsena ning sellisel juhul kohaldada siseriiklikus õiguses ette nähtud rahatrahve või rahalisi karistusi, tingimusel, et need on proportsionaalsed kuritarvituse raskusastmega (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Collée, punkt 40).
- 74 Samas ei saa käibemaksu hilinenud tasumist iseenesest käsitada maksudest kõrvalehoodumisena, mis eeldab esiteks, et asjaomase tehingu tulemus, vaatamata käibemaksudirektiivi ja selle direktiivi üle võtnud siseriiklike õigusnormide asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste täitmisele, on maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga, ja teiseks, et objektiivsetest asjaoludest peab olema võimalik järeldada, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine (vt selle kohta 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punktid 74 ja 75, ja eespool viidatud kohtuotsus Klub, punkt 49).
- 75 Viivitusintresside tasumine võib endast kujutada kohast sanktsiooni, kui see ei lähe

kaugemale sellest, mis on vajalik käesoleva kohtuotsuse punktis 67 meenutatud eesmärgi – see on maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmine ja käibemaksu nõuetekohane kogumine – täitmiseks.

76 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktidest 68 jj, oleks selline sanktsioon ebaproportsionaalne, kui nõutud viivitusintresside kogusumma vastaks mahaarvatava maksu summale ja jätaks maksukohustuslase mahaarvamisõigusest sisuliselt ilma. Seda, kas sanktsioon on proportsionaalne, tuleb hinnata siseriiklikul kohtul.

77 Seetõttu tuleb teisele küsimusele vastata, et neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus selline sanktsioon, millega keeldutakse mahaarvamisõiguse andmisest käibemaksu hilinenud tasumise korral, kuid ei ole vastuolus viivitusintresside tasumine, tingimusel, et selline sanktsioon vastab proportsionaalsuse põhimõttele; viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Kohtukulud

78 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 (teine koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 179 lõiget 1, artikleid 180 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et sellise mahaarvamisõigust piirava aegumistähtaja kehtestamine nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei ole nende sätetega vastuolus, tingimusel, et see ei muuda selle õiguse kasutamist üleliia raskeks või praktiliselt võimatuks. Viimast tuleb hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kes võib eelkõige arvesse võtta nii aegumistähtaja märkimisväärsel pikendamist kui ka käibemaksukohustuslasena registreerimise kestust, mis tuleb mahaarvamisõiguse kasutamise võimaldamiseks läbi viia sama tähtaja jooksul.

2. Neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus selline sanktsioon, millega keeldutakse mahaarvamisõiguse andmisest käibemaksu hilinenud tasumise korral, kuid ei ole vastuolus viivitusintresside tasumine, tingimusel, et selline sanktsioon vastab proportsionaalsuse põhimõttele; viimati nimetatud asjaolu tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.