

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

15. september 2016(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 167, artikli 178 punkt a), artikkel 179 ja artikli 226 punkt 3 – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Ilma maksunumbri ja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrite arvete väljastamine – Liikmesriigi õigusnormid, millega välistatakse arve parandamine tagantjärele

Kohtuasjas C-518/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Niedersächsisches Finanzgericht (Alam-Saksi liidumaa maksukohus, Saksamaa) 3. juuli 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 18. novembril 2014, menetluses

Senatex GmbH

versus

Finanzamt Hannover-Nord

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (ettekandja) ja K. Jürimäe,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 14. jaanuari 2016. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Senatex GmbH, esindajad: *Prozessbevollmächtigter* D. Hippke ja *Rechtsanwalt* A. Hüttl,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Wasmeier ja M. Owsiany-Hornung,

olles 17. veebruari 2016. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

2 Taotlus on esitatud Senatex GmbH ja Finanzamt Hannover-Nordi (Põhja-Hannoveri maksuamet, Saksamaa, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis käsitleb viimati nimetatu keeldumist lubada arvata maha Senatexi poolt tasutud sisendkäibemaksu aastate osas,

mil Senatexi valduses olevad arved on väljastatud, põhjendusel et need arved algkujul ei vasta siseriiklike maksuõigusnormidega kehtestatud nõuetele.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 artikkel 63 on sõnastatud järgmiselt:

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

4 Direktiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

5 Kõnealuse direktiivi artiklis 168 on ette nähtud:

„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 ja teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“

6 Sama direktiivi artikkel 178 sätestab:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

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

[...]“

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 179 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

8 Direktiivi artikkel 219 sätestab:

„Iga dokumenti või sõnumit, mis sõnaselgelt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda, käsitatakse arvena.“

9 Direktiivi artikli 226 kohaselt:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt

koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

3) artiklis 214 nimetatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel maksukohustuslane kaupu tarnis või teenuseid osutas;

[...]“

10 Sama direktiivi artikkel 273 sätestab:

„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.“

Saksa õigus

11 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 15 lõike 1 esimese lause punkti 1 esimese lause kohaselt võib ettevõtja sisendkäibemaksuna maha arvata käibemaksu, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise maksukohustuslase poolt talle tarnitud kaubalt või muudelt teenuselt (sisendteenused).

12 UStG § 15 lõike 1 esimese lause punkti 1 teine lause sätestab, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab ettevõtjal olema vastavalt UStG §-dele 14 ja 14a koostatud arve. Niisugusel arvel peavad eelkõige olema kõik UStG § 14 lõike 4 punktides 1–9 loetletud andmed.

13 Bundesfinanzhofi (Saksamaa kõrgeim maksukohus) väljakujunenud praktika kohaselt võib sisendkäibemaksu maha arvata alles sellel maksustamisperioodil, mil selle õiguse kasutamise sisulised tingimused UStG § 15 lõike 1 punkti 1 esimese lause tähenduses on tervikuna täidetud.

14 Käibemaksu rakendusmääruse (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) § 31 lõige 5 sätestab üldnormina, et arvet võib parandada, kui arvel ei ole esitatud kõik UStG § 14 lõikes 4 või §-s 14a nõutud andmed või kui arvel esitatud andmed on vigased. Edastada tuleb vaid puuduvad või vigased andmed ning seda tuleb teha dokumendiga, mis on arvega eriomaselt ja üheti mõistetavalt seotud. Seejuures kehtivad dokumendi vormile ja sisule samad nõuded, mis on sätestatud UStG §-s 14.

15 Erijuhtudel, mil käibemaks on märgitud valesti või alusetult, tuleb vastavalt UStG § 14c lõigete 1 ja 2 sätetele kohaldada analoogia alusel UStG § 17 lõiget 1. Selle sätte kohaselt ei ole arvete parandamisel tagasiulatuvat jõudu, vaid parandamine kehtib ajal, mil parandatud arve edastatakse arvesaajale või parandamistaotlus pärast maksutululu saamata jäämise ohu kõrvaldamist rahuldatakse.

16 Kui mahaarvamisõiguse andmisest keeldutakse, kuna arve on mõnes osas puudulik või vigane, saab käibemaksu mahaarvamise õigust Saksa õiguse kohaselt arve parandamise kaudu paranduse tegemise ajal taastada. Sellisel juhul, kui käibemaksu laekumine riigikassasse jääb samaks, toob maksukorralduse seaduse (Abgabenordnung) § 233a kohaselt tasumisele kuuluv viivitusintress kaasa täiendava rahalise koormuse.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

17 Senatex tegeleb kangaste hulgimüügiga. Aastatel 2008–2011 näitas ta oma maksudeklaratsioonides sisendkäibemaksu mahaarvamist kreditarvete eest, mille ta oli väljastanud oma agentidele, ja ühe reklaamikujundaja arvete eest.

18 Maksuhaldur otsustas 21. jaanuaril 2013 viia 11. veebruarist kuni 17. maini 2013 läbi kohapealse revisjoni, et teha kindlaks, kas Senatexi deklaratsioonid aastate 2008–2011 kohta on põhjendatud. Revisjoni käigus leidis maksuhaldur, et sisendkäibemaksu mahaarvamine kreditarvete alusel, mille Senatex oli väljastanud oma agentidele, ei ole võimalik, kuna sellised kreditarved ei kujuta endast nõuetekohaseid arveid vastavalt UStG § 15 lõike 1 ja § 14 lõike 4 sätete koostoimele. Maksuhaldur leidis nimelt, et need dokumendid, st komisjonitasude kreditarved või nende lisad, ei sisaldanud nende saaja maksunumbrit või käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Lisaks sellele ei viidanud need kreditarved ühelegi muule dokumendile, kust oleks saanud neid andmeid tuletada. Samadel põhjendustel järeldas maksuhaldur, et lubatud ei olnud ka mahaarvamine arvete alusel, mille oli väljastanud reklaamikujundaja.

19 2. mail 2013, kui kohapealne revisjon veel käis, parandas Senatex kreditarveid seoses aastatega 2009–2011 oma agentide osas, nii et neisse dokumentidesse lisati iga agendi maksunumber või käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Samal kuupäeval, seega veel revisjoni toimumise ajal parandati analoogselt ka reklaamikujundaja arveid, mis olid väljastatud aastatel 2009–2011.

20 Hoolimata nendest parandustest väljastas maksuhaldur 2. juulil 2013 aastate 2008–2011 kohta muudetud käibemaksuotsused, milles ta vähendas kohapealse revisjoni raames tehtud järelduste alusel summasid, mis Senatexil lubati sisendkäibemaksu alusel maha arvata, põhjendusel, et nende mahaarvamiste tegemise tingimused täideti alles paranduste tegemise hetkel, see tähendab 2013. aastal, mitte aga kõnealustel aastatel.

21 Senatex esitas 19. juuli 2013. aasta kirjaga nende maksuotsuste peale vaide. Vaidemenetluses ilmnes, et Senatex ei olnud parandanud kreditarveid, mis väljastati 2008. aasta jooksul ja mida kõnealused maksuotsused puudutasid. Seepärast parandaski see äriühing agentide osas kreditarveid ja reklaamikujundaja arveid 2008. aasta osas alles 11. veebruaril 2014, lisades neile nende maksunumbri või käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit.

22 3. märtsi 2014. aasta otsusega jättis maksuhaldur Senatexi vaide rahuldamata ja jäi oma seisukoha juurde, et kuna käibemaksu mahaarvamise tingimused täideti alles hetkel, mil arveid parandati, see tähendab 2013. ja 2014. aastal, ei saa arve parandamine hakata tagasiulatuvalt kehtima selles dokumendis käsitletava teenuse osutamise hetkest.

23 Selle otsuse peale esitaski Senatex 5. märtsil 2014 kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Niedersächsisches Finanzgerichtile (Alam-Saksi liidumaa maksukohus, Saksamaa). Senatex väidab, et tema poolt tehtud arvete parandamine kehtib tagasiulatuvalt, kuna seda tehti enne viimast haldusotsust, st maksuhalduri 3. märtsi 2014. aasta otsust, millega jäeti tema vaie rahuldamata. Senatex palub oma kaebusega seega eelotsusetaotluse esitanud kohtul tühistada muudetud maksuotsused, mille maksuhaldur aastate 2008–2011 kohta tegi.

24 Neil asjaoludel otsustas Niedersächsisches Finanzgericht (Alam-Saksi liidumaa maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas esimest korda koostatud arve *ex nunc* toime, mille Euroopa Kohus tuvastas [29. aprilli

2004. aasta] otsuses Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268), on käesoleval juhul, mil tegemist on puuduliku arve täiendamisega, kitsenenud tulenevalt Euroopa Kohtu [15. juuli 2010. aasta] otsusest Pannon Gép (C?368/09, EU:C:2010:441) ja [8. mai 2013. aasta] otsusest Petroma Transport (C?271/12, EU:C:2013:297) selles mõttes, et Euroopa Kohus pidas sellises olukorras lõppkokkuvõttes võimalikuks tagasiulatuva jõu olemasolu?

2. Millised miinimumnõuded tuleb esitada parandatavale arvele selleks, et tal võiks olla tagasiulatuv jõud? Kas maksunumber või käibemaksukohustuslasena registreerimise number peavad olema esitatud juba algsel arvel või võib need lisada hiljem, kusjuures algse arve alusel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus jääb alles?

3. Kas arve parandamist saab veel pidada õigeaegseks, kui arvet parandatakse alles maksuasutuse otsuse (muutva maksuotsuse) peale esitatud vaide menetlemise käigus?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene ja teine küsimus

25 Oma esimese ja teise küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 artiklit 167, artikli 178 punkti a, artiklit 179 ja artikli 226 punkti 3 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat, mille kohaselt ei ole arve parandamisel kohustuslike andmete, nimelt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri osas tagasiulatuvat jõudu, mistõttu saab parandatud arve alusel käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada ainult aasta puhul, mil algset arvet parandati, mitte aasta puhul, mil see arve koostati.

26 Olgu meenutatud, et 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 (kohtuotsus, 13.2.2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja täielikult vabastada kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 167 tekib mahaarvamiseõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Kõnealuse õiguse tekkimiseks nõutud sisulised tingimused on loetletud selle direktiivi artikli 168 punktis a. Seega on selle õiguse kasutamiseks vaja esiteks, et asjaomane isik oleks maksukohustuslane kõnealuse direktiivi tähenduses, ja teiseks, et kaupu või teenuseid, millele selle õiguse põhjendamiseks tuginetakse, kasutataks edaspidi oma maksustatavate tehingute tarbeks ning et eelnevalt oleks neid kaupu või teenuseid tarninud või osutanud mõni teine maksukohustuslane (vt selle kohta kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Mis puudutab mahaarvamiseõiguse kasutamise vorminõudeid, siis sätestab direktiivi 2006/112 artikli 178 punkt a, et selleks peab maksukohustuslane omama selle direktiivi artikli 226 kohaselt koostatud arvet (vt selle kohta kohtuotsused, 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, punkt 41, ja 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 29). Direktiivi artikli 226 punktis 3 on

sätetatud, et arvel peab olema muu hulgas esitatud käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel maksukohustuslane kaupu tarnis või teenuseid osutas.

30 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et direktiivi 2006/112 artikli 226 punktis 3 nõutud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit ei olnud põhikohtuasjas käsitletavatel arvetel ja arvepidamistes esialgu märgitud, kuna Senatex lisas selle numbri alles mitu aastat peale nende dokumentide koostamist. Vaidlus puudub selles, et need arved ja arvepidamised sisaldasid muid andmeid, mida asjaomane artikkel kohustuslikult nõuab.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas direktiiviga 2006/112 on vastuolus sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad, mille kohaselt saab käibemaksu mahaarvamise õigust sellistel asjaoludel kasutada üksnes aasta osas, mil algset arvet parandati, mitte aga aasta osas, mil see arve koostati.

32 Kõigepealt tuleb märkida, et direktiiv 2006/112 näeb ette võimaluse parandada arvet, millel ei ole teatud kohustuslikke andmeid märgitud. See nähtub direktiivi 2006/112 artiklist 219, milles on sätestatud, et „[i]ga dokumenti või sõnumit, mis sõnaselgelt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda, käsitatakse arvena“.

33 Tuvastatud on, et põhikohtuasjas käsitletavaid arveid parandati nõuetekohaselt.

34 Järgmiseks on Euroopa Kohuski kinnitanud 15. juuli 2010. aasta kohtuotsuse Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441) punktis 43 ja 8. mai 2013. aasta kohtuotsuse Petroma Transports jt (C?271/12, EU:C:2013:297) punktis 34, et direktiiv 2006/112 ei keela vigaseid arveid parandada. Samas, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 36 ja 37 on märkinud, ei käsitlenud Euroopa Kohus neis kohtuotsustes sellise parandamise ajalist mõju käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisele.

35 Sellega seoses tuleb meenutada, et direktiivi 2006/112 artikli 179 esimeses lõigus on sätestatud, et mahaarvamine tehakse, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast maksusummast käibemaksu kogusumma, „mille suhtes on samal perioodil tekkinud lõike 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus“. Sellest jäeldub, et käibemaksu mahaarvamise õigust tuleb põhimõtteliselt kasutada ajavahemiku alusel, mille jooksul esiteks see õigus tekkis ja teiseks maksukohustuslane omab arvet (vt selle kohta kohtuotsus, 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, punkt 34).

36 Saksamaa valitsuse hinnangul on esialgu väljastatud arvel puudunud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri lisamise teel arve parandamisel käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri esitamise nõue täidetud üksnes asjaomase paranduse tegemise hetkel, mistõttu saab direktiivi 2006/112 artiklite 178 ja 179 kohaselt käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada üksnes paranduse tegemise hetkel.

37 Selles küsimuses tuleb meenutada esiteks, et Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, et direktiivi 2006/112 artiklites 167 jj sätestatud käibemaksu mahaarvamise õigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata ning et see õigus on kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt selle kohta kohtuotsus, 13.2.2014, Maks Pen, C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika). Nagu eespool punktis 27 meenutatud, on mahaarvamissüsteemi eesmärk leevendada ettevõtja poolt kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat. Sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille alusel kohaldatakse viivitustintressi käibemaksu summade suhtes, mida nende normide alusel käsitatakse tasumisele kuuluvatena enne esialgu väljastatud arve parandamist, panevad aga käibemaksust tuleneva maksukoormuse sellele majandustegevusele, mille suhtes on ühine

käibemaksusüsteem taganud selle maksu neutraalsuse.

38 Teiseks on Euroopa Kohus leidnud, et käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte nõuab, et käibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõned vorminõuded täitmata (vt selle kohta kohtuotsused, 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz, C?280/10, EU:C:2012:107, punkt 43). Nagu aga käesoleva kohtuotsuse punktis 29 meenutatud, kujutab direktiivi 2006/112 artiklis 226 ette nähtud andmeid sisaldava arve omamine käibemaksu mahaarvamise õiguse vormilist, mitte sisulist tingimust.

39 Kolmandaks, kuigi Euroopa Kohus otsustas 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsuse Terra Baubedarf-Handeli (C?152/02, EU:C:2004:268) punktis 38, et mahaarvamisõigust tuleb kasutada deklareerimisperioodi alusel, mille jooksul kaupu tarniti või teenuseid osutati ja mille jooksul omab maksukohustuslane arvet, tuleb märkida, et selle kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasi puudutas ettevõtjat, kellel ei olnud arvet hetkel, kui ta mahaarvamisõigust kasutas, ja et seega ei võtnud Euroopa Kohus seisukohta küsimuses, mis puudutab esialgu väljastatud arve parandamise ajalist mõju. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 39 on märkinud, on kõnealune kohtuasi põhikohtuasjast erinev, kuna Senatex omas käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise hetkel arveid ja ta oli sisendkäibemaksu tasunud.

40 Neljandaks möönis Saksamaa valitsus kohtuistungil ise ka, et teatud asjaoludel ei takista arve hilisem muutmine, mille käigus näiteks parandatakse viga arvel esinevas käibemaksukohustuslasena registreerimise numbris, mahaarvamisõiguse kasutamist aasta osas, mil arve väljastati. Samas ei esitanud see valitsus veenvaid põhjuseid selliste asjaolude eristamiseks põhikohtuasja asjaoludest.

41 Lõpuks tuleb täpsustada, et liikmesriikide pädevuses on näha ette karistusi käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist puudutavate vormiliste tingimuste mittejärgimise eest. Direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt võivad liikmesriigid võtta meetmeid, et tagada maksu täpne kogumine ja vältida pettust, tingimusel et need meetmed ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks, ega sea kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt selle kohta kohtuotsus, 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 62).

42 Kohtuistungil märkis Saksamaa valitsus, et see, kui mahaarvamisõigus lükatakse edasi aastani, mil arvet parandati, ongi juba karistuse eest. Siiski, selleks et karistada vorminõuete täitmata jätmise eest, võib ette näha muid sanktsioone kui arve väljastamise aasta osas maksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine, nagu näiteks trahvi või rahalise karistuse määramine, mis vastab rikkumise raskusastmele (vt selle kohta kohtuotsus, 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 63). Pealegi vastavalt põhikohtuasjas käsitlevatele õigusnormidele toimub see õiguse edasilükkamine, millega kaasneb viivitusintressi kohaldamine, igal juhul ilma, et võetaks arvesse asjaolusid, mis tingisid esialgu väljastatud arve parandamise, mis aga läheb kaugemale sellest, mis on vajalik käesoleva kohtuotsuse eelmises punktis viidatud eesmärkide saavutamiseks.

43 Eelnenud kaalutlustest lähtudes tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 167, artikli 178 punkti a, artiklit 179 ja artikli 226 punkti 3 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat, mille kohaselt ei ole arve parandamisel kohustuslike andmete, nimelt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri osas tagasiulatuvat jõudu, mistõttu saab parandatud arve alusel käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada ainult aasta puhul, mil algset arvet parandati, mitte aasta puhul, mil see arve koostati.

Kolmas küsimus

44 Oma kolmandas küsimuses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid või siseriiklik praktika, mille kohaselt keeldutakse maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õigust andmast siis, kui arvet parandatakse pärast seda, kui maksuhaldur on teinud otsuse keelduda lubamast käibemaksu maha arvata.

45 Selle küsimuse eesmärk on sisuliselt kindlaks teha, kas maksuhaldur võib tuvastada, et arve parandamine kohustuslike andmete, nimelt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri osas on toimunud hilinenult, kui see leiab aset alles pärast seda, kui maksuhaldur on teinud otsuse keelduda lubamast käibemaksu maha arvata.

46 Saksamaa valitsuse ja Senatexi seisukohtadest nähtub selgelt, et põhikohtuasjas väljendas maksuhaldur kavatsust Senatexi esitatud parandatud arved vastu võtta ja et seega ei leia ta, et Senatexi tehtud parandused leidsid aset liiga hilja.

47 Neil asjaoludel ei ole kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

48 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 167, artikli 178 punkti a, artiklit 179 ja artikli 226 punkti 3 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavad, mille kohaselt ei ole arve parandamisel kohustuslike andmete, nimelt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri osas tagasiulatuvat jõudu, mistõttu saab parandatud arve alusel käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada ainult aasta puhul, mil esialgset arvet parandati, mitte aasta puhul, mil see arve esialgu koostati.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.