

62016CJ0533

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

21. märts 2018 (*1)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 167–171 – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Nende maksukohustuslaste õigus saada käibemaks tagasi, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis – Artikli 178 punkt a – Käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise eeskirjad – Direktiiv 2008/9/EÜ – Käibemaksu tagastamise eeskirjad – Õigust lõpetav tähtaeg – Neutraalse maksustamise põhimõte – Mitu aastat pärast asjaomast kaubatarnet tasutud ja arvele märgitud käibemaks – Maksu tagastamisest keeldumine, kuna õigust lõpetav tähtaeg, mis hakkas kulgema kaubatarne päevast, on möödunud

Kohtuasjas C-533/16,

mille ese on Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim kohus) 29. septembri 2016. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. oktoobril 2016, menetluses

Volkswagen AG

versus

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud A. Rosas, C. Toader, A. Prechal ja E. Jarašičnas (ettekandja),

kohtujurist: M. Campos Sánchez-Bordona,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

—

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, esindaja: F. Imrecze,

—

Slovakkia valitsus, esindaja: B. Ricziová,

—

Euroopa Komisjon, esindajad: A. Tokár, R. Lyal ja M. Owsiany-Hornung,

olles 26. oktoobri 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1

Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), muudetud nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/8/EÜ (ELT 2008, L 44, lk 11) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikli 167 ja artikli 178 punkti a, nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT 2008, L 44, lk 23), Euroopa Liidu põhiõiguste harta (edaspidi „harta“) artikli 41 ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtete tõlgendamist.

2

Taotlus on esitatud Volkswagen AG ja Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi maksuamet) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et amet jättis käibemaksu tagastamise taotluse osaliselt rahuldamata õigust lõpetava tähtaja möödumise tõttu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2006/112

3

Direktiivi 2006/112 artikli 9 lõikes 1 on ette nähtud:

„Maksukohustuslane“ on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis? ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

4

Direktiivi artikkel 167 sätestab, et „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal“.

5

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;

[...]“

6

Direktiivi 2006/112 artikkel 169 näeb ette:

„Lisaks artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a)

seoses artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud majandustegevusega väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, tehtavad tehingud, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis;

[...]“

7

Direktiivi artikkel 170 on sõnastatud järgmiselt:

„Igal maksukohustuslasel, kelle asukoht ei ole [...] direktiivi 2008/9/EÜ artikli 2 punkti 1 ja artikli 3 ning käesoleva direktiivi artikli 171 tähenduses liikmesriigis, kus ta soetab kaupu ja saab teenuseid või impordib käibemaksuga maksustatavaid kaupu, on õigus käibemaksu tagastamisele, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a)

artiklis 169 nimetatud tehingud;

[...]“

8

Direktiivi artikli 171 lõike 1 kohaselt:

„Käibemaks tagastatakse direktiivis 2008/9/EÜ sätestatud üksikasjalike eeskirjade kohaselt maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus nad soetavad kaupu ja saavad teenuseid või impordivad käibemaksuga maksustatavaid kaupu, vaid teises liikmesriigis.“

9

Direktiivi 2006/112 X jaotises, mis käsitleb mahaarvamist, on 4. peatükk pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse kasutamise kord“. Direktiivi 4. peatükis sisalduv artikkel 178 näeb ette:

„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;

[...]“

10

Nimetatud direktiivi artikli 179 esimeses lõigus 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.“

11

Sama direktiivi artikkel 180 näeb ette, et „[l]iikmesriigid võivad maksukohustuslasel lubada teha mahaarvamisi, mida ta ei ole teinud vastavalt artiklitele 178 ja 179“.

12

Direktiivi 2006/112 artikkel 182 sätestab, et „[l]iikmesriigid määravad kindlaks artiklite 180 ja 181 kohaldamise tingimused ja üksikasjalikud eeskirjad“.

13

Direktiivi artikkel 273 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

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

Direktiiv 2008/9

14

Direktiivi 2008/9 artikkel 1 sätestab:

„Käesolevas direktiivis sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 170 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes täidavad artiklis 3 sätestatud tingimusi.“

15

Direktiivi artikkel 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1)

„maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis“ – maksukohustuslane direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõike 1 tähenduses, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teise liikmesriigi territooriumil;

[...]“

16

Nimetatud direktiivi artiklis 3 on loetletud tingimused, mis peavad olema täidetud, et seda direktiivi kohaldataks maksukohustuslase suhtes, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis.

17

Direktiivi 2008/9 artiklis 5 on ette nähtud:

„Iga liikmesriik tagastab mis tahes maksukohustuslasele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, käibemaksu, mis on sisse nõutud seoses talle selles liikmesriigis teiste maksukohustuslaste poolt tarnitud kaupade või osutatud teenustega või seoses kaupade impordiga sellesse liikmesriiki, kuivõrd selliseid kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a)

direktiivi 2006/112/EÜ artikli 169 punktides a ja b nimetatud tehingud;

[...]

Ilma et see piiraks artiklit 6, määratakse käesoleva direktiivi kohaldamisel õigus sisendkäibemaksu tagastamisele kindlaks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ, nagu seda kohaldatakse tagastamisliikmesriigis.“

18

Direktiivi 2008/9 artikli 6 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

„Tagastamisliikmesriigis tagastamisõiguse saamiseks peab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, tegema tehinguid, mis annavad mahaarvamisõiguse asukohaliikmesriigis.“

19

Direktiivi 2008/9 artikli 28 lõikes 1 on täpsustatud, et seda direktiivi kohaldatakse pärast 31. detsembrit 2009 esitatud tagastamistaotlustele.

Slovaki õigus

20

Käibemaksuseaduse nr 222/2004 (zákon ?. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „seadus nr 222/2004“) on § 49 lõiked 1 ja 2 sõnastatud järgmiselt:

„(1) Õigus arvata kaubalt ja teenustelt tasutud käibemaks maha tekib maksukohustuslasel kuupäeval, mil see maks kaubalt ja teenustelt muutub sissenõutavaks.

(2) Maksukohustuslane võib tasumisele kuuluvast maksust maha arvata niisuguselt kaubalt ja teenustelt tasutud maksu, mida ta kaupade tootmiseks ja teenuste osutamiseks maksukohustuslasena kasutab, v.a lõigetes 3 ja 7 sätestatud erandid. Maksukohustuslane võib maksu maha arvata:

a)

kui maksu kohaldab tema suhtes teine maksukohustuslane Slovakkia territooriumil kauba või teenuste puhul, mis esimesena nimetatud maksukohustuslasele tarnitakse/osutatakse või tuleb talle tarnida/osutada,

[...]“

21

Sama seaduse § 51 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksukohustuslane võib tugineda § 49 kohasele mahaarvamisõigusele, kui

a)

§ 49 lõike 2 punkti a alusel maksu mahaarvamise hetkel on tal maksukohustuslase arve, mis on väljastatud artiklit 71 järgides,

[...]“

22

Nimetatud seaduse § 55b lõikes 1 on sätestatud:

„Taotleja teostab õigust käibemaksu tagastamisele, esitades maksu tagastamise taotluse elektroonilisel kujul selle liikmesriigi elektroonilise portaali kaudu, kus on tema registrijärgne asukoht, tegevuskoht, ettevõtte, elukoht või harilik viibimiskoht. Tagastamistaotlus esitatakse hiljemalt tagastamisperioodile järgneva kalendriaasta 30. septembriks. Daňový úrad Bratislava I [Bratislava I maksubüroo (Slovakkia)] teatab taotlejale viivitamatult elektroonilisel teel kuupäeva, mil ta maksu tagastamise taotluse kätte sai.“

23

Seaduse nr 222/2004 § 71 lõigetes 1 ja 2 on ette nähtud:

„(1) Käesolevas seaduses kasutatakse järgmisi mõisteid:

a)

„arve“ ? iga dokument või sõnum paberkandjal või elektroonilisel kujul, mis on koostatud vastavalt käesolevale seadusele või kehtivale seadusele, mis reguleerib arvete koostamist teises liikmesriigis;

[...]

(2) Arveks loetakse ka kõik dokumendid või sõnumid, millega muudetakse esialgset arvet ning milles on konkreetselt ja üheselt mõistetavalt sellele viidatud.“

24

Seaduse nr 511/1992 maksude ja lõivude haldamise ning kohalike maksuasutuste süsteemi muutmise kohta (zákon ? 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis on § 45 lõige 1 sõnastatud järgmiselt:

„Kui käesolevas seaduses või eriseaduses ei ole sätestatud teisiti, ei saa sisse nõuda maksu ega isegi maksude vahet ega ka anda õigust liigselt tasutud käibemaksu mahaarvamisele ega õigust maksu tagastamisele, kui selle aasta lõpust, mil maksukohustuslane oleks pidanud esitama maksudeklaratsiooni või käibedeklaratsiooni või tal oli kohustus tasuda maks ilma maksudeklaratsiooni või käibedeklaratsiooni esitamata või mil maksukohustuslasel tekkis õigus liigselt tasutud käibemaksu mahaarvamisele või õigus maksu tagastamisele, on möödunud viis aastat [...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

25

Saksamaal asutatud äriühing Hella Leuchten-Systeme GmbH ning kaks Slovakkias asuvat äriühingut Hella Slovakia Front Lighting s.r.o. ja Hella Slovakia – Signal Lighting (edaspidi koos „Hella äriühingud“) tarnisid aastatel 2004–2010 Saksamaal asuvalle äriühingule Volkswagen AG vorme autovalgustisüsteemide valmistamiseks. Selle kohta koostatud arvetele Hella äriühingud käibemaksu ei märkinud, kuna nad leidsid, et tegemist ei ole mitte kaubatarnete, vaid „rahaliste hüvitistega“, mis on käibemaksust vabastatud.

26

2010. aastal tõdesid Hella äriühingud, et nende teguviis ei olnud Slovakkia õigusega kooskõlas. Siis koostasid nad vastavalt seadusele nr 222/2004 arved, millele oli märgitud käibemaks, mille Volkswagen pidi asjaomaste tarnete eest tasuma, esitasid täiendavad maksudeklaratsioonid aastate 2004–2010 kohta ja tasusid käibemaksu riigieelarvesse.

27

Volkswagen esitas 1. juulil 2011 Bratislava I maksubüroole (Slovakkia) neile tarnetele kohaldatud käibemaksu tagastamise taotluse.

28

Maksubüroo rahuldas 3. aprilli 2012. aasta otsusega selle taotluse osaliselt, nähes ette käibemaksu tagastamise summas 1536622,92 eurot, mis vastab aastatel 2007–2010 tehtud kaubatarnetele. Ta jättis aga taotluse rahuldamata ajavahemiku 2004–2006 osas, kuna Slovakkia õigusega ette nähtud viieaastane õigust lõpetav tähtaeg oli möödunud. Ta leidis sellega seoses, et õigus käibemaksu tagastamisele tekkis kauba tarnimise päeval, siis kui käibemaks muutus sissenõutavaks, mistõttu õigus saada maks tagasi ajavahemiku 2004–2006 eest oli tagastamistaotluse esitamise kuupäevaks juba lõppenud. Slovaki Vabariigi maksuamet kui vaideorgan jättis selle otsuse muutmata.

Volkswagen esitas viimati nimetatud otsuse peale kaebuse Krajský súd v Bratislavele (Bratislava maakonnakohus, Slovakkia), kes jättis selle rahuldamata.

Selle kohtuotsuse peale kaebas Volkswagen edasi Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim kohus), mis on eelotsusetaotluse esitanud kohus, kus ta väitis, et liikmesriigi õiguse tõlgendus küsimuses, kuidas teha kindlaks hetk, mil hakkab kulgema viieaastane õigust lõpetav tähtaeg, mis on ette nähtud seaduse nr 511/1992 § 45 lõikes 1 põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis, ei ole kooskõlas ei liidu õiguse ega Euroopa Kohtu praktikaga, kuna õigus käibemaksu tagastamisele tekib – tema sõnul – alles siis, kui kaup on tarnitud või teenus osutatud ja tarnija on sellele kohaldanud käibemaksu, väljastades arve. Õigust lõpetav tähtaeg ei saa seega kulgema hakata, kui need kaks tingimust ei ole täidetud.

Kuna Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim kohus) peab hindama, kas Volkswageni argumendid on põhjendatud, ja seega tegema kindlaks, millal hakkab kulgema viieaastane tähtaeg, mille jooksul maksukohustuslased saavad taotleda käibemaksu tagastamist ja mille möödumisel see õigus lõpeb, siis tekkis tal küsimus, kas maksuameti praktika, mille kohaselt tähtaeg hakkab kulgema käibemaksuga maksustatava kauba tarnimise või teenuse osutamise kuupäevast, on liidu õigusega kooskõlas.

Neil asjaoludel otsustas Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1.

Kas direktiivi 2008/9 ja õigust maksu tagastamisele tuleb tõlgendada nii, et selleks, et kasutada õigust käibemaksu tagastamisele, peavad olema kumulatiivselt täidetud kaks tingimust:

a)

kaubatarne või teenuste osutamine ja

b)

tasumisele kuuluva käibemaksu kajastamine kauba müüja või teenuseosutaja arvel?

Teiste sõnadega: kas maksu tagastamist on võimalik taotleda maksukohustuslasel, kellele ei ole tasumisele kuuluvat käibemaksu arvele kantud?

2.

Kas proportsionaalsuse või neutraalse käibemaksu põhimõttega on kooskõlas, et maksu tagastamise tähtaega hakatakse arvestama alates hetkest, mil kõik õiguse maksu tagastamisele teostamise materiaalõiguslikud tingimused ei ole täidetud?

3.

Kas vastavalt neutraalse maksustamise põhimõttele tuleb direktiivi 2006/112 artiklit 167 ja artikli 178 punkti a tõlgendada nii, et niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ja kui on täidetud muud materiaalsed ja menetlusõiguslikud tingimused, mis peavad maksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks täidetud olema, ei võimalda need sätted maksuhalduril toimida nii, et maksukohustuslasele ei anta õigust maksu tagastamisele vastavalt direktiivile 2008/9 ette nähtud tähtaja jooksul juhul, kui kauba tarnija või teenuseosutaja kohaldab tema suhtes maksu, tuues selle arvel ära, ja tasub selle enne liikmesriigi õiguses ette nähtud õigust lõpetava tähtaja möödumist?

4.

Kas arvestades neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtted, on Slovaki maksuhaldur ületanud selle piirid, mis on direktiiviga 2006/112 seatud eesmärgi saavutamiseks vajalik, kui nad ei andnud maksukohustuslasele õigust tasutud maksu tagastamisele seetõttu, et liikmesriigi õiguses tagastamisaotluse puhul ette nähtud õigust lõpetav tähtaeg möödus, isegi kui selle ajavahemiku jooksul ei oleks maksukohustuslane saanud õigust tagastamisele kasutada ning kui maks on nõuetekohaselt sisse nõutud ja maksustamise vältimise või maksu tasumata jätmise oht on täiesti välistatud?

5.

Kas õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid ja harta artiklis 41 ette nähtud õigust heale haldusele on tuleb tõlgendada nii, et need ei võimalda tõlgendada liikmesriigi õigusnorme nii, et maksu tagastamise tähtaja järgimisel on määrav maksu tagastamise kohta ametiasutuse tehtud otsuse kuupäev, mitte kuupäev, millal maksukohustuslane kasutab oma õigust maksu tagastamisele?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene kuni neljas küsimus

33

Esimese nelja küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus käibemaks märgiti maksukohustuslasele saadetud arvele ja ta tasus selle mitu aastat pärast asjaomase kauba tarnimist, keeldutakse käibemaksu tagastamisest põhjendusel, et nimetatud õigusnormidega selle õiguse kasutamiseks ette nähtud õigust lõpetav tähtaeg hakkas kulgema tarnekuupäevast arvates ja on enne tagastamisaotluse esitamist möödunud.

34

Sellele küsimusele vastamiseks tuleb märkida, et direktiivi 2008/9 artikli 1 kohaselt on selle direktiivi eesmärk sätestada üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 170 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis ja kes täidavad direktiivi 2008/9 artiklis 3 sätestatud tingimusi.

35

Direktiivi 2008/9 eesmärk ei ole aga määrata kindlaks õiguse maksu tagastamisele tingimusi ega ulatust. Selle direktiivi artikli 5 teine lõik näeb nimelt ette, et ilma, et see piiraks artiklit 6,

määratakse selle direktiivi kohaldamisel õigus sisendkäibemaksu tagastamisele kindlaks vastavalt direktiivile 2006/112, nagu seda kohaldatakse tagastamisliikmesriigis.

36

Seega liikmesriigi territooriumil asuva maksukohustuslase teises liikmesriigis tasutud käibemaksu tagasisaamise õigus – nagu see on reguleeritud direktiiviga 2008/9 – vastab tema kasuks direktiiviga 2006/112 kehtestatud õigusele arvata maha tema enda liikmesriigis tasutud sisendkäibemaks (vt selle kohta 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Daimler ja Widex, C?318/11 ja C?319/11, EU:C:2012:666, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

37

Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

38

Mahaarvamissüsteemi ja seega tagasimaksete 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 (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 27, ja 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus SMS group, C?441/16, EU:C:2017:712, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

39

Nagu Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud, on direktiivi 2006/112 artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Konkreetselt on see õigus kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 37, ja 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

40

Käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul tuleb siiski järgida nii materiaalsoiguslikke kui ka vormilist laadi nõudeid või tingimusi (19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 38).

41

Mis puudutab materiaalõiguslikke nõudeid või tingimusi, siis direktiivi 2006/112 artikli 168 punktist a tuleneb, et selleks, et isik saaks nimetatud õigust kasutada, peab ta esiteks olema „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses ja teiseks peab ta kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, edaspidi kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning enne peab neid kaupu või teenuseid talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 39).

42

Käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korra kohta, mis seostub vormilist laadi nõuete või tingimustega, on direktiivi 2006/112 artikli 178 punktis a nähtud ette, et maksukohustuslasel peab olema artiklite 220–236 ning artiklite 238–240 kohaselt koostatud arve (19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 40).

43

Eeltoodust järeldub, et nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 58, siis kuigi vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 167 tekib käibemaksu mahaarvamise õigus samal ajal, kui maks muutub sissenõutavaks, on seda õigust põhimõtteliselt võimalik kasutada vastavalt selle direktiivi artiklile 178 alles hetkest, mil maksukohustuslasel on olemas arve (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

44

Direktiivi 2006/112 artikli 167 ja artikli 179 esimese lõigu kohaselt kasutatakse käibemaksu mahaarvamise õigust põhimõtteliselt samal perioodil, mil see tekkis ehk maksu sissenõutavaks muutumise hetkel.

45

Selle direktiivi artiklite 180 ja 182 kohaselt võidakse maksukohustuslasele sellegipoolest anda õigus käibemaks maha arvata, isegi kui ta ei kasutanud seda õigust perioodi jooksul, mil see õigus tekkis, kuid seda tingimusel, et järgitud on siseriiklike õigusnormidega määratud tingimusi ja üksikasjalikke eeskirju (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

46

Võimalus kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust piiramatul aja jooksul läheks siiski vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

47

Euroopa Kohus on juba võtnud seisukoha, et õigust lõpetavat tähtaega, mille lõppemisel nähakse maksumaksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ette mahaarvamiseõiguse äravõtmine, ei saa käsitada direktiiviga 2006/112 kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, kuna ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii liikmesriigi õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes

(võrdväärsuse põhimõte), ja kuna teisest küljest see ei muuda käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte) (vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punktid 34 ja 35 ning seal viidatud kohtupraktika).

48

Lisaks nähtub direktiivi 2006/112 artiklist 273, et liikmesriigid võivad kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks. Maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on nimelt selle direktiivi tunnustatud eesmärk, mille saavutamist toetatakse. Siiski ei või meetmed, mida liikmesriigid võivad artikli 273 kohaselt võtta, minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikust. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu neutraalsust (vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punktid 49 ja 50 ning seal viidatud kohtupraktika).

49

Käesolevas kohtuasjas nähtub eelotsusetaotlusest, et kuigi asjaomane kaup tarniti aastatel 2004–2010, tasusid Hella äriühingud käibemaksu alles 2010. aastal, mil nad koostasid arved, millele oli märgitud käibemaks, saatsid liikmesriigi pädevale asutusele täiendavad maksudeklaratsioonid ja kandsid tasumisele kuuluva käibemaksusumma riigikassasse. Samuti nähtub eelotsusetaotlusest, et maksustamise vältimise või käibemaksu tasumata jätmise oht oli välistatud. Neil asjaoludel oli Volkswagenil objektiivselt võimatu kasutada oma õigust maksu tagastamisele enne olukorra seadustamist, kuna varem ei olnud tal arveid ja ta ei teadnud, et käibemaks kuulus tasumisele.

50

Nimelt üksnes sellise seadustamise tulemusena täideti käibemaksu mahaarvamise õiguse saamise materiaalõiguslikud ja vormilised tingimused ning seega alles siis sai Volkswagen paluda end vabastada tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast vastavalt direktiivile 2006/112 ja neutraalse maksustamise põhimõttele. Kuna Volkswagen ei ole olnud hooletu, ei ole toime pannud kuritarvitusi või petturlikku kokkumängu Hella äriühingutega, siis ei saa õigust käibemaksu tagastamisele lõppenuks lugeda, tuginedes õigust lõpetavale tähtajale, mis hakkab kulgema kauba tarnimise kuupäevast arvates ja on teatavate ajavahemike osas lõppenud enne olukorra seadustamist.

51

Seepärast tuleb esimesele neljale küsimusele vastata, et liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus käibemaks märgiti maksukohustuslasele saadetud arvele ja ta tasus selle mitu aastat pärast asjaomase kauba tarnimist, keeldutakse käibemaksu tagastamisest põhjendusel, et nimetatud õigusnormidega selle õiguse kasutamiseks ette nähtud õigust lõpetav tähtaeg hakkas kulgema tarnekuupäevast arvates ja on enne tagastamistaotluse esitamist möödunud.

Viies küsimus

52

Arvestades esimesele neljale küsimusele antud vastust, millest nähtub, et liikmesriigi

õigusnormide või praktika liidu õigusele vastavust saab sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas hinnata direktiivist 2006/112 lähtuvalt, ei ole viiendale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

53

Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (teine koda) otsustab:

Liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus käibemaks märgiti maksukohustuslasele saadetud arvele ja ta tasus selle mitu aastat pärast asjaomase kauba tarnimist, keeldutakse käibemaksu tagastamisest põhjendusel, et nimetatud õigusnormidega selle õiguse kasutamiseks ette nähtud õigust lõpetav tähtaeg hakkas kulgema tarnekuupäevast arvates ja on enne tagastamistaotluse esitamist möödunud.

Allkirjad

(*1) Kohtumenetluse keel: slovaki.