

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

26. aprill 2018(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Direktiiv 2006/112/EÜ – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Tehingud, mis tehti maksustamisperioodil, mida hõlmav revisjon on juba lõppenud – Liikmesriigi õigusnormid – Maksukohustuslase võimalus parandada maksudeklaratsioone, mida on juba kontrollitud – Välistamine – Tõhususe põhimõte – Maksustamise neutraalsus – Õiguskindlus

Kohtuasjas C-81/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Suceava (Suceava apellatsioonikohus, Rumeenia) 23. jaanuari 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. veebruaril 2017, menetluses

Zabrus Siret SRL

versus

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

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

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Rumeenia valitsus, esindajad: R. Radu, C. M. Florescu ja R. Mangu,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja L. Radu Bouyon,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1)) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), sätteid ja neutraalse maksustamise, tõhususe ning proportsionaalsuse

põhimõtteid.

2 Taotlus on esitatud Zabrus Siret SRL (edaspidi „Zabrus“) ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Iași maakonna maksukeskus – Suceava provintsi büroo – maksurevisjoni osakond – vaiete talitus, Rumeenia) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab maksukohustuslase võimalust parandada käibedeklaratsioone, selleks et saada käibemaksu mahaarvamise õigus.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

4 Selle direktiivi artikkel 168 on sõnastatud järgmiselt:

„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;

[...]“.

5 Käibemaksudirektiivi artikli 179 esimeses lõigus on sätestatud, et „[m]aksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud lõike 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus“.

6 Selle direktiivi artikkel 180 on sõnastatud järgmiselt:

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

7 Käibemaksudirektiivi artikli 182 kohaselt „[l]iikmesriigid määravad kindlaks artiklite 180 ja 181 kohaldamise tingimused ja üksikasjalikud eeskirjad“.

8 Käibemaksudirektiivi artikkel 183 sätestab:

„Kui kõnealusel maksustamisperioodil ületab lubatud mahaarvamise summa tasumisele kuuluva käibemaksu summa, võivad liikmesriigid teha tagastuse või vastavalt enda kindlaksmääratavatele tingimustele kanda ülejäägi üle järgmisesse perioodi.

Liikmesriigid võivad siiski tagastusest või ülekandmisest keelduda, kui ülejäägi summa on tühine.“

9 Selle direktiivi artikkel 250 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Iga maksukohustuslane peab esitama käibedeklaratsiooni, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave, sealhulgas nimetatud maksu ja mahaarvamistega seotud tehingute koguväärtus ning maksuvabade tehingute summa, ulatuses, mis on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks.

2. Liikmesriigid lubavad enda kehtestatavatel tingimustel lõikes 1 nimetatud käibedeklaratsiooni esitada elektroonilisel teel ja võivad selle elektroonilist esitamist nõuda.“

10 Direktiivi artiklis 252 on sätestatud:

„1. Käibedeklaratsioon esitatakse liikmesriikide kindlaksmääratava tähtaja jooksul. Nimetatud tähtaeg ei või olla pikem kui kaks kuud iga maksustamisperioodi lõpust.

2. Liikmesriigid määravad maksustamisperioodiks kas ühe kuu, kaks kuud või kolm kuud.

Liikmesriigid võivad määrata ka teistsuguseid maksustamisperioode, mis pole ühest aastast pikemad.“

Rumeenia õigus

11 Valitsuse määruse nr 92/2003 maksumenetluse seadustiku kohta (Ordonan⁷a Guvernului n^o 92/2003 privind Codul de procedur⁸ fiscal⁹ (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 863, 26.9.2005) (edaspidi „maksumenetluse seadustik“) sätestab põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsiooni artiklis 84 „Maksudeklaratsioonide parandamine“ järgmist:

„(1) Maksudeklaratsioone võib maksukohustuslane parandada omal algatusel enne maksusumma määramise õiguse aegumistähtaega.

(2) Maksudeklaratsioone võib parandada alati, kui maksukohustuslane on leidnud algsest deklaratsioonist vigu; selleks esitab ta parandusdeklaratsiooni.

(3) Käibemaksu puhul parandatakse käibedeklaratsioonides olevad vead maksuseadustiku sätete kohaselt. Käibedeklaratsioonis olevad sisulised vead parandatakse Agen¹⁰ia Na¹¹ional¹² de Administrare Fiscal¹³ [maksuhaldur (ANAF)] juhataja aktiga heakskiidetud korras.

(4) Pärast muutva tingimuse kehtetuks muutumist ei või maksudeklaratsioone esitada ega parandada, välja arvatud olukorras, kus parandamine tuleneb seaduses ette nähtud tingimuse täitmisest või täitmatajätmisest, mis nõuab maksustatava summa ja/või sellest tuleneva maksusumma korrigeerimist.

(5) „Vigadena“ käesolevas artikli tähenduses mõistetakse vigu, mis mõjutavad maksude, lõivude ja maksete summat, maksustatavat vara ja tulu ning kõiki muid maksustatava summa tegureid.

(6) Kui maksumaksja esitab maksurevisjoni ajal revideeritavat perioodi ja revideeritavaid makse, lõive, makseid ja muid eelarvetulusid puudutavad maksudeklaratsioonid või parandab neid, ei võta maksuhaldur seda arvesse.“

12 Maksumenetluse seadustiku artikkel 105, mis sisaldab „Revisjoni korda“, sätestab:

„[...]“

(3) Revisjon viiakse läbi iga maksu, lõivu, makse või mis tahes muu riigile tasumisele kuuluva summa suhtes vaid üks kord iga maksustamisperioodi kohta.

[...]

(5) Revisjon viiakse läbi vastavalt sõltumatuse, ühtsuse, autonoomia, hierarhia, territoriaalsuse ja detsentraliseerimise põhimõtetele.

[...]

(8) Revisjoni lõpus on maksukohustuslane kohustatud omal vastutusel kirjalikult deklareerima, et on taganud juurdepääsu kõigile revisjoni jaoks nõutavatele dokumentidele ja andmetele.

(9) Maksukohustuslane on kohustatud võtma revisjoniaktis ette nähtud meetmed revisjoni organite määratud tähtaja jooksul ja tingimustel.“

13 Selle seadustiku artikkel 105*bis* „Uue revisjoni kord“ on sõnastatud järgmiselt:

(1) Erandina artikli 105 lõikes 3 sätestatust võib maksurevident otsustada teatud perioodi uuesti kontrollida.

(2) „Uue revisjoni“ all mõeldakse revisjoni, mis tehakse täiendavate andmete või arvutusvigade ilmnemisel, mis ei olnud kontrollimise kuupäeval maksurevidentidele teada ja mis mõjutavad selle tulemusi.

(3) „Täiendavate andmete“ all mõeldakse andmeid, dokumente või muid materjale, mis on saadud pistelise ristkontrolli teel või mille on maksuhaldurile edastanud kriminaalmenetluse alustamise pädevusega organid või muud ametivõimud või mis on mis tahes viisil saadud kontrollorganitelt ja võivad muuta eelmise maksurevisjoni tulemusi.

(4) Uue revisjoni alguses on revisjoni organ kohustatud teavitama maksukohustuslast uue revisjoni otsusest, mille võib käesolevas seadustikus ette nähtud tingimustel vaidlustada. Revisjonikorralduse sisu ja kättetoimetamist puudutavaid sätteid kohaldatakse vastavalt ka uue revisjoni otsuse suhtes.“

14 Nimetatud seadustiku artikkel 106 „Maksukohustuslase koostöökohustus“ sätestab lõikes 1, et maksukohustuslane on kohustatud tegema maksustamist puudutavate faktiliste asjaolude tuvastamisel koostööd. Ta on kohustatud andma teavet, esitama revisjoni läbiviimise kohas kõik dokumendid ja mis tahes muud andmed, mida on maksustamise seisukohalt asjasse puutuvate faktiliste asjaolude väljaselgitamiseks vaja.

15 14. mai 2007. aasta määrus nr 179 käibedeklaratsioonides tehtud sisuliste vigade parandamise juhiste kinnitamise kohta (Ordinul n° 179 pentru aprobarea instruc?iunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de tax? pe valoarea ad?ugat?) (edaspidi „määrus nr 179/2007“) sätestab punktides 1, 3.1, 4.1 ja 4.2:

„1. Käibemaksukohustuslaste esitatud käibedeklaratsioonides võib pädev maksuhaldur parandada sisulisi vigu oma algatusel või maksukohustuslase taotlusel.

[...]

3.1. Käibedeklaratsioonis võib sisulisi vigu parandada viie aasta jooksul alates parandatava deklaratsiooni esitamise aastale järgneva aasta esimesest jaanuarist.

[...]

4.1. Käesolevate juhiste kohaselt ei ole käibedeklaratsioone lubatud parandada, kui need puudutavad maksustamisperioode, mille kohta on läbi viidud revisjon või mille revisjon on pooleli.

4.2. Erandina punktist 4.1 võib käibedeklaratsioonis sisulisi vigu parandada revisjoni asutuse tehtud meetmete võtmise korralduse alusel. Sel juhul lisatakse maksukohustuslase esitatud sisulise vea parandamise taotlusele ka meetmete võtmise korralduse koopia ja originaal.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 Zabruses viidi läbi revisjon, mis puudutas ajavahemikus 1. maist 2014 kuni 30. novembrini 2014 deklareeritud käibemaksu. Revisjoni lõpus 26. jaanuaril 2015 koostati revisjoniakt.

17 25. mail 2015 esitas Zabrus 2015. aasta aprillikuu kohta käibedeklaratsiooni koos tagastusnõudega. Selle raames taotles ta eelkõige kahe summa, vastavalt 39 637 ja 26 627 Rumeenia leu tagastamist. Esimesena nimetatud summa oli deklaratsiooni märgitud 2014. aasta juulis tasutud käibemaksu tagastusnõude parandamise tõttu pärast eelnimetatud revisjoni lõppemist. Teisena nimetatud summa tuleneb 2015. aasta veebruaris tehtud parandusest, mis puudutab 2014. aastal tehtud tehinguid, mille kohta oli Zabrusel oma raamatupidamises asjakohased dokumendid olemas alles pärast revisjoni.

18 Seejärel viidi Zabruses läbi revisjon, mis hõlmas ajavahemikku 1. detsembrist 2014 kuni 30. aprillini 2015. Revisjoni lõpus 9. juulil 2015 koostati revisjoniakt.

19 Maksuhaldur keeldus 39 637 ja 26 627 Rumeenia leu suuruste käibemaksusummade tagastamisest põhjusel, et taotletud summad oli seotud tehingutega, mis tehti juba revideeritud maksustamisperioodile, mis hõlmas käibemaksu ja lõppes 26. jaanuaril 2015, eelnenud maksustamisperioodil. Maksuhaldur märkis, et vastavalt riigis kohaldatavatele õigusnormidele on maksurevisjoni ühtsuse põhimõttega vastuolus tagastada Zabruses taotletud summad, kuna juba revideeritud perioodi puhul ühtki eeskirjade eiramist käibemaksu tasumisel ei tuvastatud ning kontrolliorganid ei andnud Zabrussele meetmete võtmiseks ühtki korraldust.

20 Zabrus püüdis tulemusetult erinevaid haldusmenetluse võimalusi kasutades saada käibemaksu mahaarvamise õigust. Kuid nii tema taotlus viia läbi uus revisjon ajavahemiku kohta 1. maist 2014 kuni 30. novembrini 2014, kui ka tema taotlus parandada sisulisi vigu käibedeklaratsioonides ajavahemiku kohta 2014. aasta maist kuni oktoobrini jäeti rahuldamata.

21 Zabrus esitas 22. oktoobril 2015 Tribunalul Suceavale (Suceava esimese astme kohus, Rumeenia) kaebuse, milles palus tühistada maksuhalduri otsuse, millega keelduti eelnimetatud käibemaksusummade tagastamisest. Ta rõhutas oma kaebuses, et käibemaksu mahaarvamine on maksumaksja õigus, mida ei tohi piirata, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui ei ole järgitud teatavaid vorminõudeid. Ta märkis lisaks, et maksuhalduri keeldumine kontrollimast käibemaksu maksurevisjoni ühtsuse põhimõttele tuginedes teeb välja sama, nagu ta kaotaks ära mahaarvamisoiguse, kehtestades liidu õigusega vastuolus olevaid täiendavaid sisulisi ja/või vormilisi tingimusi, mistõttu on tegemist ebaproportsionaalse ja maksukohustuslase jaoks liiga koormava meetmega.

22 Maksuhaldur väidab, et vastavalt maksumenetluse seadustikule ja määrusele nr 179/2007 saab sellisel perioodil tehtud tehinguid, mida on juba revideeritud, parandada või uuesti kontrollida

üksnes maksuhalduri algatusel, kui tänu koostööle teiste asutustega ilmneb uus teave või on olemas varasemate revisjonide ajal antud korraldus meetmete võtmiseks. Käesoleva juhtumi asjaolud aga nimetatud olukordadele ei vasta.

23 Tribunalul Suceava (Suceava esimese astme kohus, Rumeenia) jättis 31. märtsi 2016. aasta otsusega Zabrusse kaebuse põhjendamata, kuna leidis, et juba revideeritud perioodi uuesti kontrollimine eeldab juba kontrollitud teabega võrreldes uue teabe olemasolu, mis ei olnud maksuhaldurile esimese revisjoni ajal teada ja mille hilinenult esitamist ei saa pidada kontrollitud maksukohustuslase või maksuhalduri süüks.

24 Nimetatud kohus leiab, et kui pärast revisjoni oleks võimalik muudel tingimustel kui need, mille on antud valdkonnas ammendavalt ette näinud seadusandja, esitada dokumentaalseid tõendeid või võtta arvesse deklaratsioonis esinevaid vigu, mis muudavad tagastamisele kuuluvat summat, oleks tegemist maksurevisjoni ühtsuse ja õigussuhete kindluse põhimõtete rikkumisega. Kohus märkis lisaks, et mahaarvamisoiguse kaotamine ei ole ebaproportsionaalne, kui vea deklaratsioonis ja dokumentaalsete tõendite hilisema ilmnemise on põhjustanud Zabrus.

25 Nimetatud kohus leiab lisaks, et viga deklaratsioonis, mis puudutab tagastamisele kuuluvat käibemaksu summas 39 637 Rumeenia leud ja hiljem käibedeklaratsiooni puudutavate dokumentaalsete tõendite ilmnemine seoses 26 627 Rumeenia leu suuruse summaga, ei kujuta endast täiendavat teavet liikmesriigi õigusnormide tähenduses, vaid sisulisi vigu käibedeklaratsioonides, mida ei saa parandada, kuna ajavahemikku 1. maist 2014 kuni 30. novembrini 2014 hõlmava revisjoni tulemusel, mis lõppes 26. jaanuari 2015. aasta revisjoniaktiga, ei antud Zabrusse korraldust – kuivõrd käibemaksuga maksustatavat summat muutvaid asjaolusid ei tuvastatud – meetmete võtmiseks, mis muudaks paranduse tegemise võimalikuks.

26 Zabrus esitas 31. märtsil 2016 selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Curtea de Apel Suceavale (Suceava apellatsioonikohus, Rumeenia), väites, et käibemaksu mahaarvamise õigust ei saa ära võtta, kehtestades – selleks et parandada sisulisi vigu või viia läbi juba kontrollitud perioodi hõlmav uus revisjon – niisugused täiendavad sisulised või vormilised tingimused nagu need, mis on ette nähtud Rumeenia õigusnormidega. Tuginedes neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetele, märkis Zabrus, et maksuhalduri võetud ülemäära piirav meede, mille kinnitas esimese astme kohus, tühistab tema käibemaksu mahaarvamise õiguse põhjustel, mis on käibemaksudirektiiviga vastuolus.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et Zabrus ei saa tugineda neutraalset maksustamist käsitlevale Euroopa Kohtu praktikale, kuna talle keelduti käibemaksu mahaarvamise õigusest mitte mahaarvamisoiguse vorminõude täitmata jätmise tõttu, vaid õiguskindluse põhimõttest, mis on liidu õigusega ja Euroopa Kohtu praktikaga tunnustatud ja kaitstud põhimõtte, tuleneva maksurevisjoni ühtsuse põhimõtte tõttu.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tuleb arvesse võtta ka liikmesriigi õigusnormidega ette nähtud võimalust, viia läbi juba kontrollitud perioodi osas uus revisjon, kuid see võimalus tekib vaid maksuhalduri algatusel, kui tänu koostööle riigiasutustega saadakse hiljem täiendavat teavet, sellise võimaluse on Euroopa Kohus tunnistanud oma 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsusega Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) liidu õigusega kooskõlas olevaks.

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja õiguskindluse põhimõtteid tuleb antud juhtumi puhul hinnata, arvestades samuti mitte üksnes Zabrusse hooletust, vaid ka asjaolu, et hüvitis- ja tagastusnõuded väljastas kohalik maksukeskus.

30 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel Suceava (Suceava apellatsioonikohus, Rumeenia) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas põhikohtuasjas käsitletatutel asjaoludel on [käibemaksudirektiiviga] ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega vastuolus haldustava ja/või liikmesriigi õigusnormide tõlgendus, mis ei luba kontrollida ega anda käibemaksu tagasisaamise õigust, mille alus on andmete korrigeerimine seoses tehingutega, mis on tehtud revideeritavast perioodist varasemal perioodil, mille kohta on tehtud maksurevisjon ja mille lõpus maksuhaldur ei tuvastanud käibemaksuga maksustatavat summat muutvaid asjaolusid, kuigi neid õigusnorme saab tõlgendada nii, et maksuhaldur võib varem revideeritud perioodi uuesti kontrollida, kui hiljem ilmneb täiendavaid andmeid ja teavet, mis on saadud riigi ametiasutuste ja institutsioonide koostöö tulemusena?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et põhikohtuasjas käsitletatutel asjaoludel on nendega vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis lubavad juba revideeritud perioodide kohta esitatud käibedeklaratsioonides sisulisi vigu parandada ainult siis, kui paranduse tegemise alus on varasema revisjoni puhul maksurevisjoni organi antud meetmete võtmise korraldus?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 167, 168, 179, 180 ja 182, samuti tõhususe, neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis – erandina liikmesriigi õiguses käibedeklaratsioonide parandamiseks kehtestatud viieaastasest aegumistähtajast – takistavad sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas maksukohustuslasel mahaarvamisõiguse saamiseks sellist parandust teha üksnes põhjusel, et see parandus puudutab perioodi, mida on juba revideeritud.

32 Mahaarvamisõigusega seonduvalt tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu seadusandja kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (vt eelkõige 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 37, ning 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 35).

33 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, on käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. See õigus on kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt eelkõige 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 38, ning 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 36).

34 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse igasuguse majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata selle eesmärkidest ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (vt eelkõige 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 39, ning 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 37).

35 Kuigi käibemaksu mahaarvamise õiguse saamine eeldab käibemaksudirektiivis ette nähtud sisuliste ja vormiliste tingimuste täitmist, nähtub eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused tekivad asjaolu pinnalt, et mahaarvamisõigusest keelduti põhjusel, et maksukohustuslasel ei olnud võimalik oma käibedeklaratsiooni parandada, kuna parandustaotlus puudutas perioodi, mille kohta revisjon oli juba lõppenud.

36 Sellega seoses tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 167 ja artikli 179 esimese lõigu sõnastuse kohaselt kasutatakse mahaarvamisõigust põhimõtteliselt samal perioodil, mil see tekkis, ehk maksu sissenõutavaks muutumise hetkel.

37 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 liikmesriigi õigusnormidega määratud tingimusi ja üksikasjalikke eeskirju (vt 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Selle kohta tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, 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. Tähtaega, mille möödumisel lõpeb sellise maksumaksja õigus mahaarvamist teha, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ei saa seega käsitada käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, kuna ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii liikmesriigi õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväarsuse põhimõte), ja kuna teisest küljest see ei muuda mahaarvamisõiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte) (vt selle kohta 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punktid 48 ja 49 ning seal viidatud kohtupraktika).

39 Antud juhtumiga seoses tuleneb eelotsusetaotluses osutatud liikmesriigi õigusnormidest, et käibemaksu mahaarvamise õiguse suhtes kohaldatakse Rumeenia õiguses viieaastast üldist aegumistähtaega. Revisjoni korral kohaldatakse mahaarvamisõiguse kasutamise suhtes aga lühemat õigust lõpetavat tähtaega. Üldjuhul ei ole maksukohustuslasel võimalik käibedeklaratsioone enam parandada nende maksustamisperioodidega seoses, mida maksuhaldur on juba revideerinud. Seega ei saa maksukohustuslane sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas oma käibedeklaratsioone parandada. Rumeenia valitsus väidab, et selline piirang tuleneb maksurevisjoni ühtsuse põhimõttest ja et sellise kontrolli ühtsust nõuab õiguskindluse põhimõte.

40 Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu toodud tõenditest ei nähtu, et põhikohtuasjas kõnealused liikmesriigi õigusnormid näevad käibemaksuvaldkonnas ette teistsuguse korra kui see, mis on ette nähtud riigisisese õiguse muudes maksuvaldkondades, on need õigusnormid siiski tõhususe põhimõttega vastuolus, kuna võivad sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas võtta maksukohustuslaselt võimaluse parandada oma käibedeklaratsioone, kui seda maksukohustuslast on revideeritud maksustamisperioodiga seoses, mida see parandus hõlmab, isegi kui nimetatud õigusnormidega ette nähtud viieaastane õigust lõpetav tähtaeg ei ole veel lõppenud.

41 Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus revisjoni alustati kohe pärast maksudeklaratsiooni esitamist või veidi aega pärast seda, jäeti maksukohustuslane nimetatud õigusnormide kohaselt ilma võimalusest oma käibedeklaratsiooni muuta, mistõttu käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine muutub tema jaoks võimatuks või igal juhul ülemäära raskeks.

42 Seega on tõhususe põhimõttega vastuolus niisugused liikmesriigi õigusnormid nagu

põhikohtuasjas seetõttu, et need jätavad maksukohustuslase ilma võimalusest oma käibedeklaratsioone muuta, kuna lühendavad talle selleks antud tähtaega.

43 Lisaks on põhikohtuasjas kõnesolevad õigusnormid vastuolus ka neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega.

44 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on juhul, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne vorminõude (vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45).

45 Samas on põhikohtuasja puhul just asjaomaste liikmesriigi õigusnormidega ette nähtud teatavate vorminõuete täitmata jätmise see, mille tulemuseks on Zabrusese käibemaksu mahaarvamise õigusest keeldumine, kuigi viimane on taotlenud oma deklaratsioonide parandamist, tõendamaks, et kõnealuse kahe summa mahaarvamiseks nõutavad sisulised tingimused olid täidetud.

46 Vorminõuete täitmata jätmise, mida saab heastada, ei ole midagi sellist, mis seaks ohtu käibemaksusüsteemi nõuetekohase toimimise.

47 Niisiis jääb põhikohtuasjas kõnealuste liikmesriigi õigusnormide kohaselt üks osa käibemaksukoormast lõplikult maksukohustuslase kanda, mis on vastuolus käesoleva kohtuotsuse punktis 34 viidatud kohtupraktikaga.

48 Mis puudutab proportsionaalsuse põhimõtet, siis on riigi seadusandjal mõistagi võimalus täiendada maksukohustuslaste formaalseid kohustusi sanktsioonidega, et innustada neid nimetatud kohustusi täitma ning tagada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine.

49 Nii võiks kohaldamisele kuuluda eelkõige rahatrahvi hooletule maksukohustuslasele, kes parandab oma käibedeklaratsiooni, tuginedes dokumentidele, mis põhjendavad tema õigust käibemaksu maha arvata ja mis olid tema valduses käibedeklaratsiooni esitamise hetkel, või pärast seda, kui deklaratsioonis tuvastati viga, mis muudab tagastamisele kuuluva käibemaksu summat.

50 Sellegipoolest peavad liikmesriigid vastavalt proportsionaalsuse põhimõttele võtma meetmeid, mis seda eesmärki küll tõhusalt saavutada võimaldades kahjustavad võimalikult vähe asjasse puutuvates liidu õigusaktides seatud eesmärgid ja põhimõtteid (nagu käibemaksu mahaarvamise õiguse aluspõhimõte) (10. juuli 2008. aasta kohtuotsus *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, punkt 23).

51 Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas ja võttes arvesse mahaarvamise õiguse ülekaalukat positsiooni ühises käibemaksusüsteemis, tundub selline sanktsioon olevat seega ebaproportsionaalne juhtudel, mil ei ole tuvastatud maksudest kõrvalehoidumist ega kahju riigieelarvele (12. juuli 2012. aasta kohtuotsus *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 70 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Ent Euroopa Kohtule esitatud toimikus ei ole ühtki dokumenti, mis viitaks maksudest kõrvalehoidumisele või riigieelarve kahjule.

53 Lõpuks tuleb jätta arvestamata Rumeenia valitsuse argument, mille kohaselt põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid, mida põhjendab maksurevisjoni ühtsuse põhimõte, tulenevad õiguskindluse põhimõttest.

54 Selline liikmesriigi revisjoni läbiviimise kord nagu põhikohtuasjas, mis ei võimalda

maksukohustuslasel parandada oma käibedeklaratsiooni, kuid samal ajal näeb sellise paranduse ette siis, kui seda tehakse maksuhalduri korralduse täitmise raames, nagu ka maksuhalduri võimalus viia uue teabe ilmnemisel läbi uus revisjon, ei kaitse maksumaksjate õigusi ega näi kaasa aitavat õiguskindluse põhimõtte kohaldamisele. Tegelikult töötab selline kord koos eranditega peamiselt maksurevisjoni tõhususe ja liikmesriigi ametiasutuse toimimise huvides.

55 Ühtki teistsugust järeldust 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsusest Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) tuletada ei saa. Sellest kohtuotsusest nähtub, et maksukohustuslane ei saa tugineda õiguskindluse põhimõttele, et vaielda vastu sellele, et õigust lõpetava tähtaja jooksul tühistab maksuhaldur maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õiguse andmise otsuse ning pärast uut revisjoni nõuab talt selle maksu ja viivitusintresside tasumist (vt selle kohta 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 51). Seevastu ei tulene sellest kohtuotsusest, et maksuhaldur võiks tugineda õigust lõpetava tähtaja jooksul samale põhimõttele, et keelata maksukohustuslasele käibedeklaratsiooni parandamist seoses perioodiga, mida on juba revideeritud.

56 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 167, 168, 179, 180 ja 182, samuti tõhususe, neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis – erandina liikmesriigi õiguses käibedeklaratsioonide parandamiseks kehtestatud viieaastasest aegumistähtajast – takistavad sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas maksukohustuslasel mahaarvamisõiguse saamiseks sellist parandust teha üksnes põhjusel, et see parandus puudutab perioodi, mida on juba revideeritud.

Kohtukulud

57 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 (üheksas 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), artikleid 167, 168, 179, 180 ja 182, samuti tõhususe, neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis – erandina liikmesriigi õiguses käibedeklaratsioonide parandamiseks kehtestatud viieaastasest aegumistähtajast – takistavad sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas maksukohustuslasel mahaarvamisõiguse saamiseks sellist parandust teha üksnes põhjusel, et see parandus puudutab perioodi, mida on juba revideeritud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.