

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

YVES BOT

esitatud 17. veebruaril 2016(1)

Kohtuasi C-518/14

Senatex GmbH

versus

Finanzamt Hannover-Nord

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Niedersächsisches Finanzgericht (Alam-Saksi liidumaa maksukohus, Saksamaa))

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Ilma maksunumbri või käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrita arvete väljastamine – Liikmesriigi õigusnormid, millega välistatakse arve parandamine tagantjärele

1. Käesoleva kohtuasja õigusliku raamistiku moodustab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(2). Konkreetset tekib esiteks küsimus, kuidas mõjutab vigase või ebatäieliku arve parandamine hetke, mil käibemaksu mahaarvamise õigust võib kasutada, ja teiseks küsimus, kas sellist parandamist tohib ajaliselt piirata.

2. Selgitan käesolevas ettepanekus, miks ma arvan, et käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas käsitletavat, mille kohaselt ei ole sellel, kui arvel parandatakse kohustuslikke andmeid, nimelt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, tagasiulatuvat jõudu ning käibemaksu mahaarvamise õigust saab seega kasutada ainult selle aasta puhul, mil esialgset arvet parandati, mitte aasta puhul, mil see arve koostati.

3. Esitan selles küsimuses põhjused, miks ma leian, et liikmesriigid võivad näha ette meetmeid, millega karistatakse kohustuslike andmete puudumise eest, tingimusel et nende meetmete puhul on järgitud proportsionaalsuse põhimõtet, ning meetmeid, millega piiratakse vigase või ebatäieliku arve parandamise võimalust ajaliselt, tingimusel et viimaseid kohaldatakse samamoodi nii siseriiklikul õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel põhinevate samalaadsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväarsuse põhimõte) ning need ei muuda mahaarvamisõiguse kasutamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte).

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Käibemaksudirektiivi artiklis 63 on sätestatud:

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

5. Selle direktiivi artiklis 167 on ette nähtud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

6. Selle direktiivi artikli 168 punkt a 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“.

7. Käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a on ette nähtud:

„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“.

8. Selle direktiivi artiklis 179 on sätestatud:

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

Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et artiklis 12 nimetatud juhutehinguid tegevad maksukohustuslased kasutaksid mahaarvamisõigust üksnes tarne ajal.“

9. Selle direktiivi artikkel 219 näeb ette:

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

10. Käibemaksudirektiivi artikkel 226 on sõnastatud järgmiselt:

„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;

[...]“

11. Selle direktiivi artiklis 239 on sätestatud:

„Kui liikmesriigid kasutavad artikli 272 lõike 1 esimese lõigu punktis b sätestatud võimalust mitte anda käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit maksukohustuslastele, kes ei tee ühtki artiklites 20, 21, 22, 33, 36, 138 ja 141 kirjeldatud tehingut, ja kui tarnijale, teenuse osutajale, kaupade soetajale või teenuse saajale ei ole seda tüüpi registreerimisnumbrit antud, tuleb selle asemel arvele märkida asjaomaste liikmesriikide poolt kindlaksmääratud muu maksuviitenumber.“

B. Saksa õigus

12. 2005. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 2005)(3) § 15 lõike 1 esimese lause punkti 1 põhikohtuasja suhtes kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „UStG“) on ette nähtud, et ettevõtja võib sisendkäibemaksuna maha arvata käibemaksu, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise maksukohustuslase poolt talle tema ettevõtte vajadusteks tarnitud kaubalt või muudelt teenustelt. Lisaks on selles õigusnormis märgitud, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab ettevõtjal olema vastavalt UStG §-dele 14 ja 14a koostatud arve. Niisugusel arvel peavad eelkõige olema kõik UStG § 14 lõikes 4 loetletud andmed.

13. Sisendkäibemaksu võib maha arvata alles sellel maksustamisperioodil, mil täituvad kõik selle õiguse kasutamise materiaalõiguslikud tingimused UStG § 15 lõike 1 tähenduses.

14. UStG rakendusmääruse (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) § 31 lõike 5 põhikohtuasja suhtes kohaldatava redaktsiooni järgi saab arvet parandada üksnes siis, kui sellel ei ole esitatud kõiki UStG § 14 lõikes 4 või §-s 14a nõutud andmed või kui arvel esitatud andmed on vigased. Edastada tuleb vaid puuduvad või parandatud 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 kohaldada analoogia alusel UStG § 17 lõiget 1. Selle õigusnormi kohaselt ei ole arvete parandamisel tagasiulatuvat jõudu, vaid parandamine kehtib edasiulatuvalt ajal, mil parandatud arve edastatakse teenuse saajale või rahuldatakse parandamistaotlus pärast maksutulu saamata jäämise ohu kõrvaldamist.

16. Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab ka, et kui mahaarvamist ei lubata teha, kuna arve on mõnes osas puudulik või vigane, saab mahaarvamisõigus tekkida arve parandamise kaudu paranduse tegemise ajal. Käibemaksutulu jääb sellisel juhul maksuhalduri jaoks samaks. Seevastu võib ettevõtja maksuvõlg selle tulemusel kasvada. Nimelt kui ettevõtjal ei lubata mahaarvamist teha ? näiteks revisjoni tulemusel ? alles mitu aastat hiljem, tähendab põhikohtuasjas vaadeldaval ajavahemikul kehtinud maksukorralduse seaduse (Abgabenordnung) § 233a kohaselt tasumisele kuuluv viivitusintress ettevõtjale märkimisväärset rahalist koormust.

II. Vaidluse aluseks olevad asjaolud

17. Senatex GmbH (edaspidi „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 (edaspidi koos „vaidlusalused arved“).

18. Ajavahemikul 2013. aasta 11. veebruarist kuni 17. maini viis Põhja-Hannoveri maksuamet (Finanzamt Hannover-Nord) Senatexi läbi revisjoni, mis hõlmas aastaid 2008–2011. Selle revisjoni käigus tuvastati, et vaidlusalused arved, mille puhul näidati ära sisendkäibemaksu mahaarvamine, ei ole nõuetekohased UStG § 15 lõike 1 tähenduses koosmõjus UStG § 14

lõikega 4. Nimelt puudus nendel arvetel asjaomaste agentide ja reklaamikujundaja maksunumber või käibemaksukohustuslasena registreerimise number ning seda ei olnud ei arvetel endal ega lisatud dokumentides.

19. Senatex parandas kreditarveid ainult aastate 2009–2011 osas 2. mail 2013, seega veel revisjoni toimumise ajal, lisades arvele iga asjaomase agendi ja reklaamikujundaja maksunumbri või käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Reklaamikujundaja 2009. ja 2010. aastal väljastatud arveid parandati analoogselt.

20. Hoolimata nendest parandustest väljastas Põhja-Hannoveri maksuamet 2. juulil 2013 aastate 2008–2011 kohta muudetud käibemaksuotsused, milles ta märkis, et sisendkäibemaksu mahaarvamisi vaidlusaluste arvete eest ei saa teha aastate 2009–2011 puhul ja seda seepärast, et nende mahaarvamiste tegemise tingimused täideti alles paranduste tegemise hetkel, see tähendab 2013. aastal, mitte aastatel 2009–2011.

21. Senatex esitas nende muudetud otsuste peale vaide. Lisaks avastati selle vaidemenetluse jooksul, et vaidlusaluste 2008. aasta arvete kohta ei ole parandusi tehtud. Seepärast parandas Senatex 11. veebruaril 2014 neid arveid ka 2008. aasta osas, lisades arvetele agentide ja reklaamikujundaja maksunumbri või käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Reklaamikujundaja 2008. aastal väljastatud arveid parandati analoogselt.

22. Põhja-Hannoveri maksuamet jäi 3. märtsi 2014. aasta otsuses oma seisukoha juurde, et vaidlusaluste arvete eest sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimused täideti alles hetkel, mil neid arveid parandati, see tähendab 2013. ja 2014. aastal. Tema arvates ei saa arve parandamine hakata tagasiulatuvalt kehtima teenuse osutamise hetkest (*ex tunc*-toime).

23. Senatex esitas 5. märtsil 2014 selle otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse. Ta leiab, et arvete parandamine kehtib tagasiulatuvalt (vaidlusalustele aastatele 2008–2011), kuna seda tehti enne viimast haldusotsust (3. märtsi 2014. aasta vaideotsus). Ta palub eelotsusetaotluse esitanud kohtul seega tühistada muudetud maksuotsused, mille Põhja-Hannoveri maksuamet aastate 2008–2011 kohta tegi.

III. Eelotsuse küsimused

24. Kuna Niedersächsisches Finanzgerichtil (Alam-Saksi liidumaa maksukohus) oli kahtlusi, kuidas tuleb tõlgendada Euroopa Kohtu otsuseid ja käibemaksudirektiivi mõningaid sätteid, otsustas ta menetluse peatada ja esitada järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas esimest korda koostatud arve *ex nunc*-toime, mille Euroopa Kohus tuvastas kohtuotsuses Terra Baubedarf/Handel (C?152/02, EU:C:2004:268), on käesoleval juhul, mil tegemist on puuduliku arve täiendamisega, kitsenenud tulenevalt Euroopa Kohtu otsustest Pannon Gép (C?368/09, EU:C:2010:441) ning Petroma Transport jt (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 tagasiulatuva jõuga parandatavale arvele? Kas maksunumber või käibemaksukohustuslasena registreerimise number peavad olema esitatud juba esialgsel arvel või võib need lisada hiljem, kusjuures esialgse arve alusel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus jääb alles?

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

IV. Kohtujuristi analüüs

25. Oma esimese ja teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus tegelikult teada, kas käibemaksudirektiivi 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 ning mahaarvamisõigust saab kasutada ainult aasta puhul, mil esialgset arvet parandati, mitte aastal puhul, mil see arve koostati.

26. Oma kolmandas küsimuses küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid või siseriiklik praktika, mille kohaselt keeldutakse maksukohustuslasele käibemaksu mahaarvamise õigust andmast siis, kui arvet parandatakse kohustuslike andmete osas pärast seda, kui tehti otsus, millega käibemaksu ei lubatud maha arvata sel põhjendusel, et algselt olid need andmed puudu.

27. Esimene ja teine küsimus tõstatavad küsimuse, kuidas mõjutab arve parandamine hetke, mil mahaarvamisõigust võib kasutada. Saksa õigusaktide kohaselt saab arve parandamise korral käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada nimelt alles selle aasta puhul, mil esialgset arvet parandati, mitte selle aasta puhul, mil see arve koostati.

28. Saksamaa valitsuse sõnul ilmneb käibemaksudirektiivist, et mahaarvamisõigust saab kasutada alles siis, kui korraga on täidetud kaks tingimust. Esiteks peab mahaarvamisõigus olema tekkinud selle direktiivi artikli 167 tähenduses ning teiseks peab maksukohustuslane vastama selle direktiivi artiklis 178 sätestatud tingimustele, mille hulgas on tingimus, et tal peab olema arve, mis on koostatud vastavalt selle direktiivi artiklitele 220?236 ja artiklitele 238?240. Arve parandamise korral on need kaks tingimust täidetud aga alles selle parandamise hetkel, mitte siis, kui koostati esialgne arve. Sellest järeldub, et mahaarvamisõigust saab kasutada alles parandamise hetkel.

29. Ma ei nõustu niisuguse arvamusel ja seda järgmistel põhjustel.

30. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on mahaarvamisõigus ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt kitsendada ning see on kasutatav kohe kogu käibemaksuga koormatud ostutehingutelt tasutud maksu osas.(4) Mahaarvamisõigus tekib seega kohe ja hõlmab kogu käibemaksu. Lisaks on mahaarvamissüsteemi eesmärk – nagu Euroopa Kohus pidevalt meenutab – vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.(5)

31. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Selle õiguse tekkimise materiaalsoiguslikud tingimused on loetletud nimetatud direktiivi artikli 168 punktis a. Et asjaomane isik saaks seda õigust kasutada, peab ta esiteks olema maksukohustuslane selle direktiivi tähenduses ja teiseks peab ta kaupu või teenuseid, millele ta selle mahaarvamisõiguse põhjendamiseks tugineb, edaspidi kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning enne peab neid kaupu või teenuseid talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane.(6)

32. Mis puudutab mahaarvamisõiguse kasutamise korda, siis seda on kirjeldatud käibemaksudirektiivi artiklis 178. Eelkõige peab maksukohustuslasel olema selle direktiivi artikli 226 kohaselt koostatud arve,(7) millel peab olema muu hulgas märgitud

käibemaksukohustuslasena registreerimise number.(8)

33. Euroopa Kohus on neid tingimusi, mis peavad olema maksukohustuslase puhul täidetud, et ta saaks kasutada oma mahaarvamisõigust, nimetanud „vorminõueteks“.(9) Need ei ole tingimused, mis peavad olema täidetud, et tekiks mahaarvamisõigus, kuid need võimaldavad maksuasutustel saada kogu käibemaksu sissenõudmiseks vajaliku teabe ning teha revisjoni pettuse ärahoidmiseks.(10)

34. Näiteks juhul, kui maksuasutused tuvastavad oma revisjoni käigus vigu või puuduseid arve koostamisel, on maksukohustuslasel võimalik seda arvet parandada, et oma mahaarvamisõigust kasutada. See võimalus on nähtud ette käibemaksudirektiivi artiklis 219, milles on sätestatud, et „[i]ga dokumenti või sõnumit, mis selgesõnaliselt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda, käsitatakse arvena“. Euroopa Kohus on samuti leidnud, et see direktiiv ei keela vigaseid arveid parandada.(11)

35. Pärast seda märkust tuleb vastata küsimusele, missugust mõju avaldab arve parandamine käibemaksu mahaarvamise õigusele ajaliselt.

36. Selles küsimuses viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuotsustele Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268), Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441) ning Petroma Transports jt (C?271/12, EU:C:2013:297). Kuigi kaks viimast kohtuotsust puudutavad tõesti arve parandamist mahaarvamisõiguse kasutamise eesmärgil, ei ole nendes käsitletud küsimust, missugust mõju avaldab niisugune parandamine mahaarvamisõiguse kasutamisele ajaliselt.

37. Näiteks kohtuotsuses Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441) oli tegemist küsimusega, kas käibemaksudirektiivi sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid või sellistele õigusnormidele tuginev praktika, mille kohaselt ei teki käibemaksu mahaarvamise õigust, kui maksukohustuslasele tarnitud kauba või osutatud teenuste eest algselt väljastatud arves on viga, mille tagantjärele parandamisel ei järgita kõiki kohaldatavatest siseriiklikest õigusnormidest tulenevaid tingimusi.(12) Euroopa Kohus pidi seega otsustama, kas arve parandamine mahaarvamisõiguse kasutamise eesmärgil on võimalik ja kas liikmesriikidel on võimalik kehtestada muid tingimusi lisaks käibemaksudirektiiviga kehtestatud materiaalsoigustele ja vormilistele tingimustele, käsitletaval juhul tingimust, milleks on parandatava arve kronoloogiline järjestatus.(13) Kohtuotsuses Petroma Transports jt (C?271/12, EU:C:2013:297) meenutas Euroopa Kohus, et ühine käibemaksusüsteem ei keela vigaseid arveid parandada, kuid otsustas, et selle kohtuotsuse aluseks olnud kohtuasja toimunud vaidluses oli arvete täiendamiseks ja nõuetega kooskõlla viimiseks vajalik teave esitatud pärast seda, kui maksuhaldur oli teinud oma otsuse keelduda käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest, ning enne selle otsuse tegemist ei olnud maksuhaldurile esitatud arveid veel parandatud, et viimane saaks tagada käibemaksu õige sissenõudmise ja oma revisjoni.(14) Tuleb seega tõdeda, et kohtuotsustes Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441) ning Petroma Transports jt (C?271/12, EU:C:2013:297) ei ole võetud seisukohta küsimuses, kas arve parandamine avaldab mahaarvamisõiguse kasutamisele tagasiulatuvat mõju või mitte.

38. Mis puudutab kohtuotsusest Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268) tuleneva kohtupraktika kohaldamist Saksamaa valitsuse väite põhjendamiseks, siis mulle näib, et see tuleb tagasi lükata. Selles kohtuotsuses märkis Euroopa Kohus, et käibemaksu mahaarvamise õigust tuleb kasutada deklareerimisperioodil, mil on täidetud kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(15) artikli 18 lõike 2 esimeses lõigus nõutud kaks tingimust.(16) Euroopa Kohus lisas, et teisisõnu peab kauba tarnimine või teenuste osutamine olema aset leidnud ja maksukohustuslasel peab olema arve.(17) Sellel juhtumil ei olnud Terra Baubedarf-Handel GmbH?l aga arvet hetkel, mil ta kasutas oma käibemaksu mahaarvamise õigust teenuste puhul, mida oli talle tema tegevuse käigus osutatud.

Ta ei olnud seega saanud teha makset ega olnud niisiis tasunud seda käibemaksu mahaarvamisperioodil. Sel juhul ei saanud käibemaksu käsitada käibemaksuna konkreetselt toimingult.(18) Sel põhjusel otsustaski Euroopa Kohus, et selleks, et järgitaks põhimõtet, mille kohaselt kasutatakse mahaarvamisõigust viivitatamatult ostutehingutelt tasutud kogu maksu ulatuses, on vaja, et oleksid täidetud kuuenda direktiivi 77/388 artikli 18 lõike 2 esimeses lõigus nõutud kaks tingimust.

39. Kohtuasi, milles tehti kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), erineb seega käesolevast kohtuasjast, sest Senatexil olid – erinevalt Terra Baubedarf-Handel GmbH-st – oma mahaarvamisõiguse kasutamise hetkel tõesti arved ja ta oli tasunud sisendkäibemaksu. Seda maksu tuli seega tasuda ostutehingult Senatexi majandustegevuse raames. Niisiis ei saa käesolevas kohtuasjas minu arvates tugineda sellele kohtuotsusele ning väita, et Euroopa Kohus on keelanud käibemaksu mahaarvamise õiguse tagasiulatuva mõju arve parandamise tulemusena.

40. Mulle näib hoopis, et kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) kinnitab vastupidist. Nimelt on Euroopa Kohus selle kohtuotsuse punktis 35 korranud väljakujunenud kohtupraktikat, mille kohaselt kasutatakse käibemaksu mahaarvamise õigust viivitatamatult kogu ostutehingutelt tasutud maksu ulatuses. Käibemaksudirektiivi artikli 179 esimeses lõigus on sätestatud, et „maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud lõike 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus“.

41. See, kui mahaarvamine toimub viivitatamatult, aitab eelkõige tagada ühise käibemaksusüsteemi neutraalsuse ning selle, et maksukohustuslased ei riski rahaliselt, kandes selle maksu koormust tervikuna või osaliselt.(19) Sel põhjusel peabki käibemaksudirektiivi artikli 179 kohaselt periood, mil ostetud kaubalt või osutatud teenuselt tuli tasuda käibemaksu – mis tekitab mahaarvamisõiguse –, kokku langema perioodiga, mille jooksul mahaarvamisõigust kasutatakse. Sellest põhimõttest on nimetatud direktiivis tehtud ainult üks mööndus, mille kohaselt liikmesriigid võivad nõuda, et nimetatud direktiivi artiklis 12 märgitud juhutehinguid tegevad maksukohustuslased kasutaksid mahaarvamisõigust üksnes tarne ajal,(20) sellise juhtumiga ei ole praegu tegemist.

42. Seisukoht, et arve parandamise korral saab mahaarvamisõigust kasutada ainult perioodi puhul, mil see parandamine toimus, mitte perioodi puhul, mil arve koostati ja tasuti – nagu see oli põhikohtuasjas –, läheks vastuollu põhimõttega, mille kohaselt tekib see õigus viivitatamatult. Ka tekitaks see maksukohustuslasele arvestatava rahalise riski, sest kui maksuasutused leiavad, et viimane ei saa oma sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kasutada enne arve parandamist, võib tal olla vaja tasuda viivitusintressi ? nagu on pealegi ette nähtud maksuseadustikus ? ja seda olukorras, kus liikmesriik ei ole kaotanud mingit maksutulu, sest käibemaksust saadavad tulud jäävad kokkuvõttes samaks.(21)

43. Sellegipoolest ei sea ma kahtluse alla arve tähtsust ühises käibemaksusüsteemis. Arve on teatav tõend, mis võimaldab käibemaksu sisse nõuda või maha arvata. Näiteks ettevõtja, kes koostab arve kauba müügi või teenuse osutamise eest, väljastab käibemaksuga arve ja nõuab selle riigi huvides sisse. Ka võimaldab see arve käibemaksu tasunud maksukohustuslasel seda tõendada ja seega selle käibemaksu maha arvata. Konkreetsemalt võimaldab käibemaksukohustuslasena registreerimise number maksuasutustel käibemaksu kergemini sisse nõuda seeläbi, et nad teevad selle abil kindlaks asjaomase maksukohustuslase, ja kontrollida maksupettusega võitlemise eesmärgil, kas vastavad tehingud ikka toimusid.

44. Nagu Euroopa Kohus on aga korduvalt otsustanud, nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte siiski, et mahaarvamisõigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, ja isegi

siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne formaalse nõude.(22) Seda kohtupraktikat tuleb järgida veelgi enam niisugusel juhtumil, mida meie siin käsitleme, sest arveid parandanud maksukohustuslane parandas puuduse, milleks oli käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga puudumine, järgides nii ka liidu õiguses sätestatud vorminõudeid.

45. Selles küsimuses tuleb märkida, et kui liikmesriigid on kohustatud kontrollima maksukohustuslaste deklaratsioone ja kõiki asjaomaseid dokumente, et arvutada maksu summa ja veenduda, et tehingud leidsid tõesti aset, ei takista miski neil ette näha karistusi vorminõuete järgimata jätmise eest. Nii määratav karistus on nimelt hoiatav ning selle eesmärk on tagada, et kohustust näidata arvel ära käibemaksudirektiivis ette nähtud kohustuslikud andmed tõesti täidetakse, see ohutab maksukohustuslast olema tulevikus hoolikam ning võimaldab võtta arvesse halduskulusid, mida tekitasid ärajätmine ja selle arve puuduste kõrvaldamiseks vajalik parandamine.(23) Liikmesriigid on siiski kohustatud kasutama seda pädevust liidu õigust ja eelkõige proportsionaalsuse põhimõtet järgides.

46. Kohtuistungil märkis Saksamaa valitsus, et see, kui mahaarvamisõigus lükatakse edasi ja oma kohustuse täitmata jätnud maksukohustuslasele määratakse viivitusintress nagu põhikohtuasjas, ongi juba karistuse eest. Arvan siiski, et selle karistuse puhul ei ole järgitud proportsionaalsuse põhimõtet. Nimelt on need kohustuslikud andmed arvel, mille hulka kuulub ka käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mõeldud selleks, et maksuasutused saaksid käibemaksu õigesti sisse nõuda ja teha maksupettuse vältimiseks revisjoni. Nagu aga kohtuistungil märgitud, ei mõista ma, kuidas saavad maksuasutused niisugusel juhul teha vahet heauskse maksukohustuslase ja petturi vahel. Muide, petturil on ohutum märkida arvele vale käibemaksukohustuslasena registreerimise number, lootes sel juhul, et tema deklaratsioon jääb kahe silma vahele, kui jätta see üldse märkimata, mis tõmbaks vastupidi maksuasutuste tähelepanu ja kutsuks esile nendepoolse kontrollimise. Kujutlegem aga heauskset maksukohustuslast, kelle deklaratsioonis esitatud arvel ei ole käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit. Viimasele saaks väga tõenäoliselt osaks see, et maksuasutused kontrollivad teda, ja ta võib sattuda samasse olukorda nagu Senatex, see tähendab tema mahaarvamisõigus lükatakse edasi ja talle määratakse viivitusintress, mille rahalised tagajärjed on märkimisväärsed. Mulle näib, et niisuguses süsteemis puudub õiguskindlus ja see ei aita tõhusalt maksupettusega võidelda. Lisaks võib see viia selleni, et heauskset maksukohustuslast ja petturit karistatakse samamoodi.

47. Arvan, et kuritarvituste vältimiseks võivad liikmesriigid ette näha ka meetmeid, millega parandusarvete esitamise võimalust piiratakse ajaliselt. See juhib meid eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmanda küsimuse juurde, millega ta küsib Euroopa Kohtult, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid või siseriiklik praktika, millega käibemaksu mahaarvamise õigust ei anta maksukohustuslasele siis, kui arvet parandatakse kohustuslike andmete osas pärast seda, kui on tehtud otsus, millega käibemaksu ei lubata maha arvata sel põhjendusel, et esialgu olid need andmed puudu.

48. Käibemaksudirektiivis ei ole nähtud ette niisuguste meetmete kehtestamist, milles sätestatakse tähtaeg, mis piirab vigaste või ebatäielike arvete parandamist ajaliselt. Arvan seega, et liikmesriigid peavad niisugused meetmed ette nägema oma siseriiklikus õiguses. Nad peavad tagama, et kehtestatud meetmetega järgitakse võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid.

49. Käsitletaval juhul võib mis tahes paranduste keelamine pärast maksuhalduri niisuguse otsuse tegemist, millega ei lubata kasutada mahaarvamisõigust, näida liiga piirav ja see muudab niisiis selle õiguse kasutamise praktikas võimatuks või ülemäära raskeks.

50. Võib juhtuda, et – kui pettuse juhtum kõrvale jätta –maksukohustuslane saab alles muudetud maksuotsuse etapis teada, et arvelt puudusid kohustuslikud andmed või need olid

vigased. See, kui pärast niisuguse otsuse tegemist nagu muudetud otsus oleks igasugune parandamine keelatud, võib tekitada olukorra, kus vigase või ebatäieliku arve parandamine on lihtsalt üleüldse võimatu. See tooks kaasa sellise tõsise tagajärje, et maksukohustuslasel ei oleks enam tema mahaarvamisõigust – põhiõigust, mis võimaldab tagada neutraalse maksustamise põhimõtte, ning seda enam, et viga või ärajätmine võib olla pahatihti tekkinud arve koostaja, see tähendab kauba müüja või teenuse osutaja süül.

51. Leian niisiis, et kohtuotsuse Petroma Transports jt (C-271/12, EU:C:2013:297) tõlgendusse tuleb selles küsimuses sisse tuua olulisi nüansse.(24)

52. Kõikidest esitatud kaalutlustest lähtudes arvan, et käibemaksudirektiivi 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 andmetega, nimelt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga tagasiulatuvat jõudu ning käibemaksu mahaarvamise õigust saab seega kasutada ainult selle aasta puhul, mil esialgset arvet parandati, mitte aasta puhul, mil see arve koostati. Liikmesriigid võivad sellega seoses ette näha meetmeid, millega karistatakse kohustuslike andmete ärajätmise eest, tingimusel et nende meetmete puhul on järgitud proportsionaalsuse põhimõtet, ning meetmeid, millega piiratakse vigase või ebatäieliku arve parandamise võimalust ajaliselt, tingimusel et viimaseid kohaldatakse samamoodi nii siseriiklikul õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel põhinevate samalaadsete maksustamisalaste õiguste suhtes (võrdväarsuse põhimõtte) ning need ei muuda mahaarvamisõiguse kasutamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõtte).

V. Ettepanek

53. Esitatud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Niedersächsisches Finanzgerichti (Alam-Saksi liidumaa maksukohus) küsimustele järgmiselt:

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 käsitletavat, mille kohaselt ei ole arve parandamisel kohustuslike andmetega, nimelt käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga tagasiulatuvat jõudu ning käibemaksu mahaarvamise õigust saab seega kasutada ainult selle aasta puhul, mil esialgset arvet parandati, mitte aasta puhul, mil see arve koostati.

Liikmesriigid võivad sellega seoses ette näha meetmeid, millega karistatakse kohustuslike andmete ärajätmise eest, tingimusel et nende meetmete puhul on järgitud proportsionaalsuse põhimõtet, ning meetmeid, millega piiratakse vigase või ebatäieliku arve parandamise võimalust ajaliselt, tingimusel et viimaseid kohaldatakse samamoodi nii siseriiklikul õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel põhinevate samalaadsete maksustamisalaste õiguste suhtes (võrdväarsuse põhimõtte) ning need ei muuda mahaarvamisõiguse kasutamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõtte).

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“.

3 – *BGBI.* 2005 I, lk 386.

4 – Vt kohtuotsus PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

5 – Vt kohtuotsus PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 – Vt kohtuotsus PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

7 – Vt selle direktiivi artikli 178 punkt a.

8 – Vt käibemaksudirektiivi artikli 226 punkt 3.

9 – Vt kohtuotsused Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 25), Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, punkt 41) ja PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 29).

10 – Teiste kohustuste kohta, mille liikmesriigid võivad kehtestada, et tagada käibemaksu õige sissenõudmine ja ära hoida maksupettust, vt kohtuotsused Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punktid 49 ja 50) ja VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punktid 44 ja 45).

11 – Kohtuotsused Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punktid 43?45) ning Petroma Transports jt (C?271/12, EU:C:2013:297, punkt 34).

12 – Vt selle kohtuotsuse punkt 36.

13 – Vt selle kohtuotsuse punktid 42?45.

14 – Vt selle kohtuotsuse punktid 21, 34 ja 35.

15 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

16 – See säte asendati käibemaksudirektiivi artikli 179 esimese lõiguga.

17 – Kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punkt 34).

18 – Kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punkt 35).

19 – Käibemaksu ülejäägi ülekandmise kohta järgmisesse maksustamisperioodi vt kohtuotsus komisjon vs. Ungari (C?274/10, EU:C:2011:530, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 – Vt käibemaksudirektiivi artikli 179 teine lõik.

21 – Vt eelotsusetaotluse punkt 5.

22 – Vt kohtuotsused Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punktid 50 ja 51) ja Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, punkt 43). Vt ka maksustatava tegevuse alustamise deklareerimise kohustuse kohta kohtuotsus Dankowski (C?438/09, EU:C:2010:818, punktid 33?36) ning raamatupidamislike ja deklareerimispuuduste kohta, mis mõjutavad tehinguid, mille suhtes kohaldatakse iselikvideerumise korda, kohtuotsus Ecotrade (C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267, punkt 63).

23 – Selles küsimuses märkin, et mitu liikmesriiki on näinud ette niisugused trahvid (vt Belgia

käibemaksuseadustiku artikkel 70, Luksemburgi käibemaksuseaduse artikkel 77 või ka Prantsusmaa üldise maksuseadustiku artikkel 1737).

24 – Euroopa Kohus märkis selles kohtuotsuses, et „[t]uleb meenutada, et ühine käibemaksusüsteem ei keela vigaste arvete parandamist. Seega, kui mahaarvamisõiguse tekkimise sisulised tingimused on täidetud ja kui maksukohustuslane esitab *enne seda, kui asjaomane ametiasutus otsuse teeb*, viimasele parandatud arve, ei või põhimõtteliselt talle mahaarvamisõiguse andmisest keelduda seetõttu, et algne arve oli vigane“ (punkt 34, kohtujuristi kursiiv).