

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 22. aprillil 2021(1)

Kohtuasi C-80/20

Wilo Salmson France SAS

versus

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) eelotsusetaotlus

Eelotsusetaotlus – Maksuõigus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 167 ja artikli 178 punkt a – Mahaarvamisõiguse tekkimine – Tekkimisperiood – Arve omamine sisulise tingimusena – Eristamine mahaarvamisõiguse formaalsetest tingimustest – Tagastamisdirektiiv (direktiiv 2008/9/EÜ) – Artikli 14 lõike 1 punkt a ja artikkel 15 – Vaidlustamata jäetud eitava otsuse lõplikkus – Arve tagasivõtmise (tühistamise) ja uue arve väljastamise õiguslikud tagajärjed

I. Sissejuhatus

1. Ettevõtja esitas 2012. aastal Rumeenias käibemaksu tagastamise taotluse, kusjuures 2012. aastal oli tal siiski üks arve, mis ei olnud nõuetekohane. Pärast seda, kui 2012. aasta kohta esitatud käibemaksu tagastamise taotlus jäeti rahuldamata, võeti see arve tagasi (tühistati) ning väljastati uuesti 2015. aastal. Seejärel esitati uus tagastamistaotlus 2015. aasta kohta, mille suhtes tuleb otsus teha. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on nüüd kerkinud küsimus, millal tekkis käibemaksu mahaarvamise õigus ning millal oleks tulnud esitada tagastamistaotlus.
2. Siinjuures saab Euroopa Kohus vastata ühele tähtsamatest käibemaksuõiguse praktikat puudutavatest küsimustest. Kas arve omamine on ettevõtja käibemaksu mahaarvamise õiguse vajalik tingimus?
3. Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis on sellise arve omamine oluline ka maksustamisperioodi jaoks, mil tuleb nõuda käibemaksu mahaarvamise õigust või esitada tagastamistaotlus. Juhul kui esialgset arvet hiljem parandatakse, kas siis on nimetatud

parandamise tagasiulatuva jõu eeldamisel otsustava tähtsusega vigase arve omamise aeg (käesoleval juhul 2012. aasta), vastasel korral parandatud arve omamise aeg (käesoleval juhul 2015. aasta). Seevastu juhul, kui vastus eespool esitatud küsimusele on eitav, on oluline ainult teenuse osutamine (käesoleval juhul 2012. aasta).

4. Kui käibemaksu mahaarvamisele kohaldatakse kindlaid ajalisi piire (olgu need teatud taotluse esitamise tähtajad nagu käesoleval juhul direktiivi 2008/9 kohases tagastamismenetluses, või olgu need aegumistähtajad), siis on tähtis see, millal need tähtajad hakkavad kulgema. Sellega on seotud küsimus, kas on olemas teatud aeg, mil maksukohustuslane peab esitama käibemaksu mahaarvamise taotluse, või võib ta selle ise vabalt selliselt valida, et ta palub oma lepingupartnerit talle uus arve väljastada ning vana arve tühistada. Kui taotletud käibemaksu tagastamisest on vahepeal juba lõplikult keeldutud, lisanduvad siia menetlusõiguslikud küsimused.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

– *Direktiiv 2006/112*

5. Direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(2) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikkel 63 sätestab maksustatava teokoosseisu tekkimise ja käibemaksu sissenõutavaks muutumise:

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

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 167 puudutab mahaarvamisõiguse tekkimist. Selles on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib maha arvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

7. Selle direktiivi artikkel 178 reguleerib seevastu mahaarvamisõiguse kasutamist:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a osutatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve;

[...]

f) kui ta peab artiklite 194–197 või artikli 199 kohaldamise korral teenuse saaja või soetajana käibemaksu tasuma, peab ta täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused.“

8. Käibemaksudirektiivi artikkel 219 puudutab arve muutmist ning sätestab selle kohta:

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

9. Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a reguleerib seevastu mahaarvamise sisulist ulatust:

„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.“

10. Selle direktiivi artikli 169 punkt a laiendab seda mahaarvamisõigust:

„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.“

11. Käibemaksudirektiivi artikkel 170 selgitab seejuures, et maksukohustuslasel on ka ilma mahaarvamisõiguse võimaluseta olemas õigus käibemaksu tagastamisele:

„Igal maksukohustuslasel, kelle asukoht ei ole direktiivi 86/560/EMÜ artikli 1 [...], 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; [...]“.

12. Käibemaksudirektiivi artikli 171 lõige 1 puudutab nendele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise menetlust, kel puuduvad tehingud liikmesriigis:

„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.“

– *Direktiiv 2008/9*

13. Direktiivi 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis(3) (edaspidi „tagastamisdirektiiv“), artikkel 5 selgitab suhet käibemaksudirektiiviga.

„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;

b) tehingud isikutele, kes vastutavad käibemaksu tasumise eest direktiivi 2006/112/EÜ artiklite 194–197 ja artikli 199 kohaselt, nagu neid kohaldatakse tagastamisliikmesriigis.

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

14. Tagastamisdirektiivi artikkel 10 võimaldab tagastamisliikmesriigil laiendada taotlusele lisada tulevaid dokumente.

„Ilma et see piiraks artiklis 20 sätestatud teabenõudeid, võib tagastamisliikmesriik nõuda, et taotleja esitaks elektroonilisel teel arve või impordidokumendi koopia koos tagastamistaotlusega, kui maksustatav summa arvel või impordidokumendil on vähemalt 1000 eurot või riigi vääringus väljendatud samaväärne summa. Kui arve on kütuse kohta, siis on piirsummaks 250 eurot või riigi vääringus väljendatud samaväärne summa.“

15. Tagastamisdirektiivi artikkel 14 puudutab tagastamistaotluse sisu:

„1. Tagastamistaotlus käsitleb:

a) kaupade või teenuste ostu, mille eest on tagastamisperioodi jooksul arve esitatud, tingimusel et käibemaks muutus sissenõutavaks kas enne arve väljastamist või arve väljastamise ajal, või mille suhtes maks muutus sissenõutavaks tagastamisperioodi jooksul, tingimusel, et ostu eest esitati arve enne maksu sissenõutavaks muutumist; [...]“.

16. Tagastamisdirektiivi artikli 15 lõige 1 sätestab nõuded selle kohta, mis ajaks tuleb selline tagastamistaotlus esitada.

„Tagastamistaotlus esitatakse asukohaliikmesriigile hiljemalt tagastamisperioodile järgneva kalendriaasta 30. septembriks. Taotlus loetakse esitatuks üksnes siis, kui taotleja on selles esitanud kogu artiklites 8, 9 ja 11 nõutud teabe. [...]“.

17. Tagastamisdirektiivi artikkel 23 puudutab tagastamistaotluse rahuldamata jätmist:

„1. Kui tagastamistaotlus jäetakse tervikuna või osaliselt rahuldamata, teatab tagastamisliikmesriik taotlejale taotluse rahuldamata jätmise põhjused koos otsusega.

2. Taotleja võib tagastamisliikmesriigi pädevatele asutustele esitada kaebuse otsuse kohta tagastamistaotlus rahuldamata jätta samas vormis ning sama aja jooksul, mis on ette nähtud selles liikmesriigis asukohta omavate isikute tagastamistaotluste puhul. [...]“.

Rumeenia õigus

18. Seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, edaspidi „maksuseadustik“), artikkel 145 reguleerib maksukohustuslaste õigust arvestada maha ostudega seotud käibemaks.

19. Maksuseadustiku artikkel 146 sätestab, et selle õiguse kasutamiseks peab maksukohustuslasel olema arve.

20. Vastavalt käibemaksuseadustiku artikli 1472 lõike 1 punktile a, mis näeb ette, et maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole Rumeenias, vaid mõnes teises liikmesriigis, ning kes ei pea end Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreerima, võib saada tagasi tasutud käibemaksu Rumeenias teostatud impordilt ja kauba või teenuste ostult.

21. Valitsuse määruse nr 44/2004, millega kiideti heaks maksuseadustiku rakendamise kord (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal), punkti 49 lõige 15 näeb ette, et maksutagastuse taotlus „puudutab kauba või teenuste ostmist, mille kohta esitati arve tagastamisperioodil, ning mille eest on maksutagastuse taotluse esitamise kuupäevaks tasutud. Arved, mida ei ole maksutagastuse taotluse esitamise kuupäevaks tasutud,

arvestatakse maksutagastuse taotluste hulka, mis puudutavad perioodi, mil need tasutakse“.

22. Selle määruse punkti 49 lõike 16 kohaselt võib „tagastamisotsus lisaks lõikes 15 viidatud tehingutele [...] puudutada ka arveid või impordidokumente, mida eelnevad tagastamistaotlused ei kata ning mis puudutavad tehinguid, mis sooritati kõnealuse kalendriaasta jooksul“.

III. Põhikohtuasi

23. ZES Zollner Electronic SRL (edaspidi „ZES“), Rumeenias asuv ja seal käibemaksukohustuslasena registreeritud äriühing tarnib Pompas Salmson SASile Rumeenias toodetud kaupu. Pompas Salmson on äriühing, millel on käibemaksu mahaarvamise õigus ning mille majandustegevus toimub Prantsusmaal. Tema asukoht ei ole Rumeenias ja ta ei ole seal ka käibemaksukohustuslasena registreeritud.

24. Pompas Salmson sõlmis ZESiga ka lepingu tootmisseadmete ostmise kohta. ZES müüs need seadmed Pompas Salmsonile, kes andis need seejärel taas ZESi käsutusse, selleks et neid kasutataks hiljem Pompas Salmsonile tarnitavate esemete tootmiseks (nn *tooling*).

25. Tootmisseadmete müümiseks Pompas Salmsonile esitas ZES 2012. aastal vastavad arved koos käibemaksuga. See, kas ja millal Pompas Salmson need arved tasus, ei ole selge.

26. Pompas Salmson taotles tagastamisdirektiivi ja maksuseadustiku artikli 1472 lõike 1 punkti a kohaselt koostoimes valitsuse määruse nr 44/2004 punktiga 49 Rumeenias tasumisele kuuluva käibemaksu tagastamist.

27. Rumeenia maksuhaldur jättis 14. jaanuari 2014. aasta otsusega perioodi kohta 1. jaanuarist 2012 kuni 31. detsembrini 2012 esitatud käibemaksu tagastamistaotluse summas 449 538,38 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 92 000 eurot) rahuldamata põhjustel, mis olid seotud taotlusele lisatud dokumentidega ning nähtavasti(4) lisatud arvete seadusest tulenevatele nõuetele mittevastavuse tõttu. Rumeenia leiab, et esitatud arvete tasumise kohta puudus tõend, mis oli toonase õiguskorra kohaselt veel ette nähtud. Arved kui sellised olevat kõik olnud korrektsed.

28. ZES võttis igatahes esialgsed (2012. aastal) väljastatud arved tagasi ja esitas 2015. aastal tootmisseadmete müügi kohta uued arved.

29. 2014. aastal võttis Wilo France SAS Pompas Salmsoni üle. Selle tehingu tulemusena loodi Wilo Salmson France SAS (edaspidi „kaebaja“).

30. Novembris 2015 taotles kaebaja käibemaksu tagastamist uute arvete alusel, mille ZES väljastas perioodi kohta 1. augustist 2015 kuni 31. oktoobrini 2015. Maksuhaldur jättis käibemaksu tagastamise taotluse põhjendamatusse tõttu rahuldamata, sest kaebaja eiras valitsuse määruse nr 44/2004 punkti 49 lõiget 16 ja oli arvete eest tagastust juba nõudnud.

31. Kaebaja esitas 13. juunil 2016 selle otsuse vastu vaide, mille DRFP Bucureşti – Administraţia Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenţi (DRFP Bukarest – mitteresidendist maksukohustuslaste maksuamet) jättis põhjendamatusse tõttu rahuldamata. Ta oli seisukohal, et tagasi nõutav käibemaks oli olnud juba ühe eelneva tagastamistaotluse ese, ja et tehingud, mille pealt käibemaksu tagastamist nõutakse, puudutavad 2012. aastat, mitte 2015. aastat. Selle peale esitas kaebaja kaebuse.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

32. Kaebust menetlev Tribunalul Bucureşti (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) esitas 19. detsembri 2019. aasta määrusega Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Mis puudutab direktiivi 2006/112/EÜ artikli 167 tõlgendamist koostoimes artikliga 178, siis kas käibemaksusüsteemi toimimise seisukohast saab eristada aega, mil mahaarvamisõigus tekib, ja aega, mil seda õigust kasutatakse?

Selles osas on vaja selgitada, kas käibemaksu mahaarvamise õigust võib kasutada ostetud kauba kohta väljastatud (kehtiva) maksuarve puudumisel.

2. Mis puudutab nimetatud sätete tõlgendamist koostoimes direktiivi 2008/9/EÜ artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lausega, siis milline on menetluslik lähtepunkt hindamaks käibemaksu tagastamise õiguse kasutamise õiguspärasust?

Selles osas on vaja selgitada seda, kas käibemaksu tagastamise taotluse võib esitada käibemaksu osas, mis muutus sissenõutavaks enne „tagastamisperioodi“, kuid mille kohta esitati arve tagastamisperioodi jooksul.

3. Mis puudutab direktiivi 2008/9 artikli 14 lõike 1 punkti a esimese lause tõlgendamist koostoimes direktiivi 2006/112 artiklitega 167 ja 178, siis milline toime on enne „tagastamisperioodi“ ostetud kauba arvete tühistamisel ja uute arvete esitamisel neid oste puudutava käibemaksu tagastamise õiguse kasutamisele?

Selles osas on vaja selgitada seda, kas juhul, kui tarnija tühistab esialgsed arved, mis esitati kauba ostmise kohta, ning väljastab hiljem uued arved, tuleb kauba saajal kasutada oma õigust saada ostudelt käibemaks tagasi, viidates uute arvete kuupäevale. Selles olukorras puudub kauba saajal kontroll esialgsete arvete tühistamise ja uute arvete esitamise üle, sest see kuulub täielikult tarnija kaalutlusõiguse valdkonda.

4. Kas riigisisese õigusega võidakse kooskõlas direktiiviga 2008/9 tagatud käibemaksu tagastamine teha sõltuvaks sissenõutavuse tingimuse täitmisest olukorras, kus õige arve väljastati taotluse esitamise perioodil?“

33. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kaebaja, Rumeenia ja Euroopa Komisjon kirjalikud seisukohad.

V. Õiguslik hinnang

A. Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

34. Rumeenia seab eelotsusetaotluse vastuvõetavuse kahtluse alla, sest eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole põhikohtuasja asjaolusid õigesti kirjeldanud. Rumeenia leiab, et 2012. aastal ei jäetud tagastamisaotlust rahuldamata mitte seetõttu, et arvetel esinesid puudused, vaid seetõttu, et puudusid tõendid arvete tasumise kohta. Toonase (riigisisese) õiguse kohaselt oleks tõendid veel vajalikud olnud. Üleminekukorra alusel oleks olnud võimalik need taotlused kuni 30. septembrini 2014 uuesti – seekord ilma tasumist tõendamata – esitada. Selle jättis kaebaja tegemata. Vigase arve puudumise tõttu on kõik eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused asjakohasuse minetanud ning Euroopa Kohus ei saa neile tarvilikku vastust anda.

35. Kui asjaolusid ei ole õigesti kirjeldatud, on Euroopa Kohtul liidu õiguse korrektne tõlgendamine raskendatud. Kui tegemist ei ole arve puudusega, siis ei teki – nagu Rumeenia õigesti väidab – eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt tõstatatud küsimusi. Muus osas ei ole selge, milline konkreetne puudus esines vastaval juhul arvetel, mille alusel jäeti 2012. aasta

tagastamistaotlus rahuldamata. Esitatud küsimustele vastamisel seisneb aga erinevus selles, kas arved olid veatud, kas arvetel puudus üksnes kuupäev või ei olnud arvetel näiteks käibemaksu üldse eraldi ära näidatud.

36. See on aga kooskõlas Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikaga, et ELTL artikli 267 kohaselt ette nähtud menetluses, mis põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel, on Euroopa Kohus pädev otsustama üksnes liidu õigusnormide tõlgenduse või kehtivuse üle, lähtudes talle liikmesriigi kohtu poolt esitatud asjaoludest.⁽⁵⁾ Mis puudutab eelotsusetaotluses faktide osas sisalduvaid väidetavaid vigu, siis ei ole mitte Euroopa Kohtu, vaid liikmesriigi kohtu ülesanne tuvastada vaidluse aluseks olevad asjaolud ja teha nendest järeldused otsuse jaoks, mille ta peab langetama.⁽⁶⁾

37. Vastavalt sellele on eelotsusetaotlus vastuvõetav ning eelotsuse küsimustele tuleb vastata eelduse alusel – mille põhjendatust eelotsusetaotluse esitanud kohus peab siiski kontrollima –, et 2012. aasta tagastamistaotlus jäeti vigaste arvete tõttu rahuldamata.

B. Eelotsuse küsimused

38. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab tagastamisdirektiivi kohaselt 2012. aastal rahuldamata jäetud tagastamistaotlust. Pärast seda, kui 2012. aasta esialgsed arved tagasi võeti ning need 2015. aastal uuesti väljastati, esitati 2015. aastal uuesti ka nimetatud tagastamistaotlus. Kokkuvõttes soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma nelja küsimusega teada, milline on õige aeg käibemaksu tagastamiseks, mille tarne saaja (kaebaja) tasus 2012. aasta tarnete eest hinna tasumise kaudu.

39. Kuigi teine kuni neljas küsimus puudutavad ainult tagastamisdirektiivi, samas kui esimene küsimus puudutab käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise aega, tuleb ka sellele küsimusele – teisiti kui arvab komisjon – vastata, sest see on vajalik eelküsimus.

40. Nagu Euroopa Kohus on mitmel korral selgitanud, ei ole tagastamisdirektiivi eesmärk kindlaks määrata maksu tagasisaamise õiguse 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 käibemaksudirektiivile, nagu seda kohaldatakse tagastamisliikmesriigis.⁽⁷⁾ Käibemaksudirektiiv sätestab seega sisulise õiguse ning tagastamisdirektiiv reguleerib menetlust, kuidas seda käibemaksudirektiivi artikli 170 kohast sisulist õigust käibemaksu tagastamiseks maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis (tagastamisdirektiivi artikli 3 tähenduses), konkreetselt teostatakse.⁽⁸⁾

41. Järelikult vastab teises liikmesriigis asuva maksukohustuslase tagastamisdirektiivi kohane tagastamisnõue teenuse osutamise liikmesriigis asuva maksukohustuslase käibemaksu mahaarvamise nõudele.⁽⁹⁾

42. Seetõttu on otsustava tähtsusega see, millal tekkis käibemaksudirektiivi artiklis 167 jj sätestatud käibemaksu mahaarvamise nõue ning millal oleks kaebaja seda kasutama pidanud. Sellest tuleneb siis vastus kõigi eelotsuse küsimuste taustaks olevale küsimusele, et kas käesoleval juhul esitas kaebaja 2015. aastal käibemaksu mahaarvamise taotluse, mis puudutas tootmisseadmete tarneid 2012. aastal, tagastamisdirektiivi artikli 14 kohasel õigel tagastamisperioodil (ja tagastamisdirektiivi artiklis 15 ette nähtud tähtaja jooksul).

43. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekib see küsimus eelkõige seetõttu, et esialgsed (ja näiliselt vigased) 2012. aastal esitatud arved 2012. aasta tarnete kohta võeti tagasi ning väljastati 2015. aastal uuesti. Seega vastus kõikidele küsimustele püsib ja langeb ära koos arve tähtsusega käibemaksu mahaarvamise jaoks (selle kohta allpool jaotis C). Nimelt kui arvet ei ole üldse tarvis,

siis ei ole oluline ei see, kas see oli vigane, ega see, kas arve võeti tagasi ja esitati õigesti uuesti.

44. Seega tuleb esmalt selgitada, milline tähtsus on arvel käibemaksu mahaarvamiseks (selle kohta allpool jaotised C.1 ja C.2). Sellest tuleneb siis, kas käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a nõutud *arve omamine* on käibemaksu mahaarvamise tingimus – nagu otsustas Euroopa Kohus kohtuasjades Volkswagen(10) ja Biosafe(11) – või on see tunnus Euroopa Kohtu otsuse alusel kohtuasjas V?dan(12) muutunud asjakohatuks (selle kohta allpool jaotis C.3). Järgmiseks tuleb otsustada, kas selles osas muutub midagi juhul, kui see arve oli vigane ja tarnija võttis arve tagasi (tühistas) ning esitas selle 2015. aastal uuesti (selle kohta allpool jaotis C.4). Siinjuures tuleb aga – teisiti kui arvab ilmselt komisjon – arvestada peale materiaalõiguslike aspektide (selle kohta allpool jaotis C.4.a) ka menetlusõiguslike aspekte (selle kohta allpool jaotis C.4.b), et see oleks kooskõlas tagastamisdirektiivi artiklis 15 ette nähtud taotluse esitamise tähtajaga ning maksuhalduri eitava (vt tagastamisdirektiivi artikkel 23), kuid mitte vaidlustatud vastuse jõustumisega.

45. Kui nende punktide osas valitseb selgus, siis on võimalik suurema raskuseta vastata küsimustele õige tagastamisperioodi kohta tagastamisdirektiivi artikli 14 lõike 1 punkti a tähenduses (eelotsusetaotluse teine kuni neljas küsimus) (selle kohta allpool jaotis D).

C. Käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise aeg (esimene eelotsuse küsimus)

46. Seega tuleb selgitada, millal tekkis kaebaja õigus käibemaksu mahaarvamisele. Probleemid, mis esinevad õige perioodi kindlakstegemisel käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks, tulenevad käibemaksudirektiivi artiklis 167 sätestatud kahe normi olemasolust ja sõnastusest, mis puudutavad käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimist ning käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist, mis on sätestatud selle direktiivi artikli 178 punktis a. Seda näitab täiesti selgelt eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus.

47. Käibemaksudirektiivi artikkel 167 näeb ette, et (teenuse saaja) mahaarvamisõigus (seega teenuse osutaja maksuvõlg – käibemaksudirektiivi artikkel 63) tekib maha arvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Samas kui käibemaksudirektiivi artikli 167 eesmärk on põhimõtteliselt teenuse osutaja maksuvõla ja teenuse saaja käibemaksu mahaarvamise ajaline seotus, siis käibemaksudirektiivi artikkel 178 täpsustab seda põhimõtet. Õiguse eduka kasutamise eeldus ei ole nimelt mitte ainult see, et teenuse osutaja maksuvõlg on tekkinud, vaid ka see, et teenuse saajal on olemas arve. Seejuures peab nimetatud arve vastama veel kindlatele formaalsustele (nagu nendele, mis on sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 226).

48. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 ja artiklile 63 tekkis mahaarvamisõigus niisiis juba tarne toimumisel. Käesoleval juhul oleks 2012. aasta ning 2015. aasta taotlus tagastamisdirektiivi artikli 15 kohaselt lõplikult hilinenud. See tähtaeg – nagu Euroopa Kohus on juba mitmel korral otsustanud(13) – kujutab endast nimelt õigust lõpetavat tähtaega. See võib aga ka nii olla, et oluline on käibemaksudirektiivi artikli 178 kohane arve omamine. Sel juhul tulevad tekkimise ajana arvesse kas 2012. aasta – juhul kui arve ei pea vastama kõikidele käibemaksudirektiivi artiklis 226 sätestatud formaalsustele – või 2015. aasta, kuna siis oli esimest korda olemas arve, mis vastas nähtavasti kõikidele artiklis 226 sätestatud nõuetele.

49. Ma pean õigeks teist lähtepunkti, mis peab vajalikuks arve omamist, kusjuures puuduvad formaalsused ei ole aga käibemaksu mahaarvamise vastuolus ning neid saab ka tagasiulatuvalt parandada. Minu arvates tuleb nimelt eristada käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimist *põhimõtteliselt* (selle kohta allpool punkt 1) ja käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimist *vastavalt selle summale* (selle kohta allpool punkt 2). Ainult selline käsitus on täpsemal vaatlusel kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, mis käsitleb vigaste arvete tagasiulatuvalt parandamist (selle kohta allpool punkt 3). Selle tagajärjeks on see, et arve tagasivõtmine (tühistamine) on

tsiviilõiguslikus mõttes võimalik, kuid õiguse tekkimise perioodi hindamiseks ei ole see oluline (selle kohta allpool punkt 4).

1. Käibemaksu mahaarvamise õiguse põhimõtteline tekkimine

50. Kui Euroopa Kohtu praktikat lähemalt vaadata, siis see käsitleb siiani peamiselt käibemaksu mahaarvamise õiguse *põhimõttelist* tekkimist. Selle kohaselt on käibemaksu mahaarvamisõigus ja seega ka tagastamisnõue käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata. Seda õigust rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas.⁽¹⁴⁾ Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise või tagasisaamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõne vorminõude täitmata.⁽¹⁵⁾ See oleks siiski teisiti juhul, kui selliste vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud.⁽¹⁶⁾

51. Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a räägib seejuures käibemaksu mahaarvamisest, mis „kuulub tasumisele või on tasutud“. Sellega mõeldakse teenust osutava ettevõtja riigile tasumisele kuuluvat või tasutud käibemaksu. Neil asjaoludel ei kuulu teenuse saaja poolt tasumisele mitte käibemaks, vaid tal tuleb tasuda lepingupartnerile kokkulepitud hind.

52. See säte selgitab käibemaksu mahaarvamise mõtet ja eesmärki. Seoses sellega, et käibemaks on oma olemuselt tarbimismaks,⁽¹⁷⁾ ning seoses kaudse maksustamistehnikaga tuleb käibemaksu mahaarvamiseks õigustatud teenuse saaja temale hinna kaudu ülekantud käibemaksuga – mille peab tasuma teine isik (teenuse osutaja) – mahaarvamise teel maksustamisest vabastada.

53. Kui seda mõtet võetakse tõsiselt, siis peaks õigupoolest tuginema hinna tegelikule tasumisele kaebaja poolt. Alles siis oleks ta ka tegelikult käibemaksuga (kaudselt) koormatud. Käibemaksudirektiivi artiklis 167a sätestatu näitab aga, et direktiiviandja annab ka juba enne tasumist käibemaksu mahaarvamise õiguse. Nimetatud artikkel võimaldab piirata käibemaksu mahaarvamist selle tasumise hetkega, kuigi maksuvõlg tekib alles tasu kättesaamisel. Sellel on ainult siis mõtet, kui muudel juhtudel on mahaarvamine juba enne hinna tasumist võimalik.

54. Seega on kindel, et direktiiviandja lähtub teenuse saaja käibemaksuga koormamisest juba enne hinna tasumist, kuid pärast teenuse teostamist. Selleks ajaks on käibemaksu mahaarvamise õigus *põhimõtteliselt* juba tekkinud.

2. Käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine vastavalt maksu summale

55. Peale selle tuleb aga veel selgitada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust vastavalt maksu *summale* maksu tekkimise ajal. Siinjuures on otsustava tähtsusega käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a sätestatu.

56. Üksnes teenuse osutamine ei ütle veel midagi selle kohta, kui suur on teenuse saaja maksustamine hinna sisse kalkuleeritud käibemaksuga. See saab selgeks nn püsisteenusete puhul, mille korral on lepingu sõlmimisel kindel ainult teenuse ese, kuid mitte hulk (nt elektritarneleping). Peale selle on olemas muid juhtumeid, kus (tsiviilõiguslikult) tasumisele kuuluv hind tuleneb alles pärast teenuse osutamist toimuval teenuse osutaja poolisel arveldamisel (nt advokaadi tunnitasu või tulemustasu).

57. Kui aga üksnes teenuse osutamine selle osutaja poolt ei ütle veel midagi teenuse saajal konkreetsel juhul tasuda tuleva käibemaksu kohta, siis on see üksnes loogiline, kui direktiiviandja ei seo käibemaksu mahaarvamist mitte ainult teenuse teostamisega, vaid nõuab

käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a lisaks, et teenuse saajal peab „olema arve“.(18)

58. Seega on arve omamise nõude eesmärk ka käibemaksudirektiivis sätestatud neutraalsuspõhimõtte rakendamine. Neutraalsuse põhimõtte kujutab endast käibemaksu aluspõhimõtet, mis tuleneb tarbimismaksu olemusest.(19) Muu hulgas on selle põhimõtte eesmärk vabastada ettevõtja riigi maksukogujana lõplikult käibemaksukoormast,(20) niivõrd kui ettevõtlustegevus ise on (põhimõtteliselt) käibemaksuga maksustatud.(21)

59. Ma soovin siinkohal uuesti(22) juhtida tähelepanu mahaarvamise mõttele. Sellest järeldub,(23) et käibemaksu saab maha arvata ainult juhul, kui teenuse saaja on samuti kohustatud käibemaksu tasuma. Tema kohustus ei teki aga juba mitte teenuse osutamisega, vaid tegelikult alles tasu maksmisega (vaata selle kohta eespool punkt 53). Käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a mõte seisneb ilmselt selles, et kui vastav arve on olemas, siis tasutakse see tavaliselt õigel ajal, mistõttu juba sel hetkel võib eeldada teenuse saaja õigeaegset maksustamist.

60. See selgub täielikult Euroopa Kohtu varasemast praktikast, kus Euroopa Kohus veel kaudselt märkis,(24) et käibemaksu kohese mahaarvamisoiguse aluseks on oletus, et maksukohustuslased ei tee põhimõtteliselt makseid ega tasu seetõttu sisendkäibemaksu enne, kui nad on saanud arve või muu dokumendi, mida saab käsitada arvena, ning tehingut ei saa käsitada käibemaksuga koormatuna enne, kui see on tasutud.

61. Mil määral on teenuse saaja käibemaksuga koormatud (või koormatakse), tuleneb nimelt alles sellest, et vastav käibemaks arvestati teenuse saajal maksta tuleva tasu sisse. Kas käibemaks arvestati tasu sisse, see tuleneb aga ainult selle aluseks olevast õigussuhtest ja täitmist puudutavast arveldamisest. Tehingu täitmise eest arveldamine toimub vastava arve edastamisega.

62. Kokkuvõttes on käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a nõutud arve omamine vahend selleks, et kanda käibemaksukoormus teenuse osutajalt (kellel tuleb maks tasuda) arusaadaval kujul üle teenuse saajale (kes kannab seda hinna kaudu). Alles siis on teenuse saajal võimalik mõista, mil määral teda teenuse osutaja arvates käibemaksuga koormatakse, ning ta saab siis nõuda tagastamist sama summa väärtuses.

63. Lisaks võimaldab arve omamise vajadus ka maksuhalduril – nagu Euroopa Kohus on juba märkinud(25) – üldse alles kontrollida tasumisele kuuluvat maksu ning käibemaksu mahaarvamise õigust. Seejuures on kontroll seda efektiivsem, mida rohkem andmeid niisugune arve sisaldab, see seletab nüüdseks käibemaksudirektiivi artiklis 226 sätestatud väga ulatuslikku loetelu.

64. Minu arvates on Euroopa Kohus oma otsustes Volkswagen(26) ja Biosafe(27) juba selgitanud arve omamise tähtsust maksustamise ülekandmise vahendina ning maksude sisendkäibemaksu mahaarvamise tee alandamise tingimusena.

65. Kohtuotsus Volkswagen puudutas juhtumit, kus pooled lähtusid käibemaksuga maksustamata tehingutest. Pärast seda, kui eksitust märgati, esitati aastaid hiljem esimest korda arved, kus käibemaks oli eraldi ära näidatud ja kus esitati tagastamisdirektiivi kohane tagastamisaotlus. Euroopa Kohus leidis,(28) et neil asjaoludel oli teenuse saajal objektiivselt võimatu kasutada oma õigust maksu tagastamisele enne olukorra seadustamist, kuna „varem ei olnud tal arveid ja ta ei teadnud, et käibemaks kuulus tasumisele. Üksnes sellise seadustamise tulemusena täideti käibemaksu mahaarvamise õiguse saamise materiaalõiguslikud ja vormilised tingimused.“ Kokkuvõttes hakkas tagastamisdirektiivi artiklis 15 sätestatud tähtaeg kulgema alles arve väljastamisega eraldi näidatud maksusumma kohta.

66. Kohtuotsus Biosafe puudutas sisendkäibemaksu mahaarvamist ühise eksimise korral

käibemaksu määra osas. Eeldati, et maksumäär on madalam, ning teenuse osutaja korrigeeris oma arve aastaid hiljem, kusjuures ta suurendas eraldi ära näidatud käibemaksu. Ka siinjuures leidis Euroopa Kohus,(29) et teenuse saajal ei olnud ilmselt objektiivselt võimalik oma mahaarvamisõigust enne käibemaksusumma korrigeerimist kasutada, kuna tal puudusid tol hetkel „esialgsed arveid muutvad dokumendid ning ta ei olnud teadlik, et käibemaksu juurdemaksed kuulusid tasumisele. Nimelt olid käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise materiaaõiguslikud ja vormilised tingimused täidetud alles pärast sellist korrigeerimist.“ Kokkuvõttes hakkas nimetatud suuremat summat puudutav maksuõiguslik aegumistähtaeg kulgema alles alates selle arve omamisest, kus oli see juurdemakse eraldi ära näidatud.

67. Minu arusaama kohaselt lähtuvad mõlemad Euroopa Kohtu otsused sellest, et käibemaksu mahaarvamise õiguse – mida saab nõuda – tekkimise aeg ei ole enne selle arve omamist, millest tuleneb teenuse saaja käibemaksuga maksustamine. See on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 167 ja artikli 178 punktiga a.

3. **Käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine**

68. Käibemaksudirektiivi artiklis 167 väljendatakse järelikult käibemaksu põhimõttelise mahaarvamise õiguse tekkimist ja artiklis 178 käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimist vastavalt maksu summale. Mahaarvamisõiguse kasutamise õigeaegsuseks ja võimalike tähtaegade kulgemiseks peavad mõlema artikli tingimused olema kumulatiivselt täidetud. Lõppude lõpuks tuleneb see käibemaksudirektiivi artiklist 179, mis ei alluta käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist üksnes maksu tasumiseks kohustatud isiku suvale. Pigem on käibemaksu mahaarvamine võimalik ainult maksustamisperioodil, mil mahaarvamine on – põhimõtteliselt ja vastavalt selle summale – tekkinud.

69. Vastasel juhul ei oleks mõtet käibemaksudirektiivi artiklis 180 sätestatul, mis võimaldab liikmesriikidele sellest erinevat regulatsiooni. Sellest järeldub, nagu Euroopa Kohus(30) on juba märkinud, et liikmesriigid võivad nõuda, et mahaarvamisõigust kasutataks perioodi jooksul, mil see õigus tekkis, või pikema perioodi jooksul, kui on järgitud riigisiseste õigusnormidega määratud tingimusi ja protseduure.

a) **Euroopa Kohtu praktika käibemaksu mahaarvamise õiguse tõendamise kohta eksperdi poolt**

70. Midagi sellele vastupidist ei tulene ka Euroopa Kohtu otsusest kohtuasjas V?dan,(31) milles tunti muret õiguskindluse pärast.(32) Selle otsuse punktis 42 märkis Euroopa Kohus nimelt, et arvete *esitamise* vorminõude range kohaldamine läheks vastuollu neutraalsuse põhimõttega ja proportsionaalsuse põhimõttega, kuna selle tagajärjel oleks maksukohustuslase tehingute neutraalne maksustamine ebaproportsionaalselt takistatud.

71. Pealiskaudsel vaatlusel võib arvata, et seetõttu on sisendkäibemaksu mahaarvamine võimalik täiesti ilma arveta ning vastupidi artikli 178 sõnastusele. Täpsemal lugemisel ei otsustanud Euroopa Kohus viidatud kohtuotsuses seda siiski mitte üheski kohas selliselt.

72. Esiteks tuli Euroopa Kohtul selles otsuses vastata nimelt „ainult“ küsimusele, kas käibemaksu mahaarvamine on eksperdi hinnangu alusel võimalik seda laadi ehitusprojektide tavalise mahaarvamise ulatuses. Sellele küsimusele vastas Euroopa Kohus õigesti eitavalt. Käibemaksu mahaarvamine tugineb *tegelikule* käibemaksuga koormamisele ja mitte *tavapärasele* käibemaksuga koormamisele. Ekspert oleks aga saanud ainult viimast hindamise teel tõendada.

73. Teiseks jäi kogu menetluses lahtiseks küsimus, kas üldse millalgi väljastati arveid, millel oli käibemaks tõendatud. Kindel oli ainult see, et esialgsed arved ei olnud enam loetavad ning

maksuhaldur nõudis originaalide esitamist.

74. See ei ole direktiiviga kooskõlas. Direktiiv ei nõua, et maksukohustuslasel on veel maksukontrolli ajal arve ja ta saab selle esitada, vaid ainult seda, et tal oli sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise hetkel arve olemas. Kui arve läheb seejärel kaduma, siis saab maksukohustuslane loomulikult kõigi võimalike tõendite (tavaliselt koopia) alusel tõendada, et tal oli kord arve, millest tulenes teatud summas käibemaksukoormus.

75. Seega on Euroopa Kohtu käsitus kohtuotsuses V?dan õigesti suunatud ainult käibemaksu mahaarvamise *tõendamisele*.(33) Käibemaksu mahaarvamise sisulisi tingimusi (st neid, mis tulenevad artiklitest 167 ja 178) saab kõigi võimalike tõendite alusel tõendada – tavapärast kohaldatava käibemaksu tõendamine eksperdi poolt ei ole selleks siiski *per se* sobiv.(34) Minu arvates tuleneb see ka üsna selgelt nimetatud kohtuotsuse resolutsioonist, kui vaadata seda seoses küsimustega ja edastatud asjaoludega.

b) *Euroopa Kohtu praktika käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise perioodi kohta*

76. Seega ei esine ka vastuolu Euroopa Kohtu praktikaga, milles kohus käsitles konkreetset perioodi,(35) mille jooksul tuleb käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada. Nendes kohtuotsustes tugines kohus nimelt alati sellele, et maksukohustuslasest teenuse saajal on arve olemas.(36)

77. Nii argumenteeris Euroopa Kohus kohtuotsuses Terra Baubedarf-Handel sõnaselgelt: „See ei ole mingil juhul vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega, et maksukohustuslane peab käibemaksu mahaarvamise teostama aruandeperioodi kohta, mil tal on täidetud nii arve või arveks loetava dokumendi omamise kui ka käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise tingimused. See nõue on nimelt esiteks kooskõlas kuuenda direktiivi eesmärgiga, mis seisneb selles, et tagada käibemaksu sissenõudmine ja kontrollimine (tõendid), teiseks [...] tasumine kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest ning seega tasutud sisendkäibemaksu tagasimaksmine tavaliselt mitte enne arve saamist.“(37) Kohtuotsuses Senatex otsustas Euroopa Kohus, et käibemaksu mahaarvamise õigust tuleb põhimõtteliselt kasutada ajavahemiku alusel, mille jooksul esiteks see õigus tekkis ja teiseks maksukohustuslane „omab arvet“.

78. Kui aga arve omamisel on määrav tähtsus selle jaoks, millisel perioodil tuleb nõuda käibemaksu mahaarvamise õigust, siis ei ole omamine pelgalt formaalne nõue, vaid sisuline kriteerium. Järelikult eeldab käibemaksu mahaarvamine vastava arve omamist.

c) *Euroopa Kohtu praktika ebatäieliku või vigase arve tagasiulatuva parandamise kohta*

79. See tuleneb lõpuks ka Euroopa Kohtu uuemast kohtupraktikast, mis puudutab arve tagasiulatuvat parandamist.(38) Selles teeb Euroopa Kohus nimelt vahet käibemaksu mahaarvamise õiguse sisuliste ja formaalsete nõuete vahel. Viimaste hulka kuuluvad õiguse saamiseks ette nähtud vorminõuded kõnealuse õiguse teostamise viisi ja selle üle tehtava kontrolli korra ning reguleerivad käibemaksusüsteemi tõhusat toimimist, nähes ette kohustusi seoses raamatupidamisarvestusega ning arvete ja deklaratsioonide esitamisega.(39) Samas nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse juhul, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne vorminõude.(40) Järelikult, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et sisulised nõuded on täidetud, ei või ta kehtestada maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse teostamise võimatuks.(41)

80. Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb sellised formaalseid puudusi, mis ei takista käibemaksu mahaarvamist, ei puuduta aga täpsemal lugemisel mitte kunagi arve omamist kui

sellist (või arve olemasolu), vaid alati arve koostamise detaile.(42)

81. Nii räägib see kohtupraktika ainult *teatud* formaalsete tingimuste puudumisest, mitte aga *kõigi* formaalsete tingimuste puudumisest. Seega ei saa sellest kohtupraktikast järeldada, et käibemaksu mahaarvamise õigus võib tekkida ilma arve omamiseta. Euroopa Kohus ise räägib ka ainult sellest, et „käibemaksudirektiivi artiklis 226 ette nähtud andmeid sisaldava arve omamine kujutab endast käibemaksu mahaarvamise õiguse vormilist, mitte sisulist tingimust“. (43) Nii see on. *Kõigi* käibemaksudirektiivi artiklis 226 nimetatud andmete esitamine kujutab endast formaalset tingimust. Neid andmeid saab – niivõrd kui need ei ole sisulised (vt selle kohta lähemalt punkt 93 jj) – ka veel tagantjärele (nt vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 219) täiendada või muuta. Käibemaksudirektiivi artikli 178 kohase arve *omamine* kui selline ei ole faktilise olukorrana siiski selline formaalne tingimus.(44)

82. Lisaks järeldab Euroopa Kohus nimetatud sedastusest ka „ainult“ seda, et maksuhaldur ei tohi käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keelduda üksnes põhjendusel, et arve ei vasta käibemaksudirektiivi artikli 226 punktides 6 ja 7 kehtestatud nõuetele (teenuse täpse mahu ja laadi ning selle osutamise kuupäeva märkimise täpne kirjeldus), kui tal on olemas kõik vajalikud andmed, et kontrollida, kas seda õigust puudutavad sisulised tingimused on täidetud.(45) Sama kehtib artikli 226 punktis 3 (käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri märkimine)(46) või artikli 226 punktis 2 (arve numbri märkimine)(47) nimetatud andmete kohta. Selle tulemusena on Euroopa Kohus omistanud juba teenuse saaja valduses oleva (formaalselt ebakorrekse) arve parandamisele tagasiulatuva jõu.(48)

83. Peale selle eeldab Euroopa Kohus nimetatud kohtupraktikas selgelt ka olemasoleva ja teenuse saaja valduses oleva arve parandamist.(49) Järelikult on tasulise tehingu puhul tavaliselt alles siis, kui mõlemad tingimused (maksukohutuse tekkimine seoses teenuse teostamisega ja seda dokumenteeriva dokumendi omamine) on täidetud, on käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine lõpule jõudnud.

84. Arve omamise tähtsus seletab ka seda, miks käibemaksudirektiivi artikli 66 punkt a võimaldab liikmesriikidel ette näha, et käibemaks muutub sissenõutavaks hiljemalt arve väljastamisel. Selle all on mõeldud ettemaksu tegemise juhtumeid, kus arve väljastatakse juba enne teenuse teostamist. Sellisel juhul tekib käibemaksu mahaarvamine põhimõtteliselt ning vastavalt selle summale samal ajal arve väljastamisega teenuse saajale. Käibemaksu mahaarvamise õigust ei teki aga põhimõtteliselt kunagi ilma selleta, et teenuse saajal on arve.

85. Ka võrdlemine artikli 178 punktiga a ja punktiga f näitab selgelt, et direktiiviandja on kaudse maksustamise (punkt a) tavalise juhtumi jaoks püstitanud lisatingimuse – arve omamise. Otsese maksustamise erijuhtumi korral (punkt f) – pöördmaksustamine – ei ole see otseselt vajalik(50) ning seega ei ole seda ette nähtud. Sellest seadusandja otsusest kaldutaks aga sel juhul kõrvale, kui arve omamine tunnistataks pelgalt formaalsuseks ja ebaoluliseks.

d) ***Euroopa Kohtu tagastamisdirektiivi käsitlev praktika***

86. Arve omamise vajadust kinnitab lõpuks ka tagastamisdirektiivis sätestatu. Nimetatud direktiiv seab paljudes kohtades sõnaselgelt tingimuseks arve olemasolu. Nii nõutakse tagastamisdirektiivi artikli 8 lõikes 2 selgelt, et tagastamistaotluses tuleb esitada „iga arve kohta“ teatud üksikasjad. Vastavalt tagastamisdirektiivi artiklile 10 võib tagastamisliikmesriik nõuda taotlejalt „arve koopia“ esitamist. Tagastamisdirektiivi artikli 14 lõike 1 punkt a käsitleb ostu, mille eest peab olema „esitatud arve“. Sellest tuleneb, et selle käibemaksu mahaarvamise õigus, mille tagastamist saab taotleda, eeldab, et teenuse saajal oli kord arve.

87. Seetõttu on Euroopa Kohus(51) juba otsustanud, et maksuhalduril on õigus jätta

käibemaksu tagastamise taotlus rahuldamata, kui tal ei ole selle originaali või koopiat ning maksukohustuslane ei teata maksuhalduri nõudmisel tagastamisdirektiivis ette nähtud ühekuulise tähtaja jooksul selle arve järjekorranumbrit. Kui arve oleks ülearune, siis ei oleks sellel nõudel mingit mõtet.

e) **Kokkuvõte**

88. Nii käibemaksudirektiivi ja tagastamisdirektiivi sõnastusest kui ka Euroopa Kohtu praktikast tuleneb seega, et käibemaksu, mille tagastamist on võimalik taotleda, mahaarvamise õigus eeldab, et teenuse saajal oli kord arve. Selle arve omamise aeg määrab siis õige perioodi, mille jooksul tuleb nõuda käibemaksu mahaarvamist.

4. **Arve tühistamise tagajärjed õige maksustamisperioodi kindlaksmääramisele, mil tuleb teha käibemaksu mahaarvamine**

a) **Arve tühistamise materiaal-õiguslikud tagajärjed**

89. Kui käibemaksu mahaarvamise tingimused kujutavad endast põhimõtteliselt (käibemaksudirektiivi artikkel 167) ja maksu summa kohaselt (käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a) sisulisi tingimusi, siis tuleneb sellest ka asjaolu, et arve tagasivõtmine ei ole oluline selle maksustamisperioodi kindlaksmääramiseks, mil tuleb käibemaks käibemaksudirektiivi artikli 179 kohaselt maha arvata.

90. Juhul kui sisulised tingimused (teenuse teostamine ja arve omamine) olid täidetud, tekkis sel hetkel ka käibemaksu mahaarvamise õigus ning seda tuleb nõuda vastaval maksustamisperioodil. Arve tühistamine ning selle uuesti väljastamine ei saa seejuures midagi muuta. Viimati nimetatuga saab siiski tagasiulatuva jõuga kõrvaldada seda perioodi puudutavad võimalikud formaalsed puudused, nagu Euroopa Kohus on juba ka otsustanud juhtumi puhul, kus parandava arvega tühistati krediitarve kaudu vana arve (sellega mõeldi arve tagasivõtmist/tühistamist).(52)

91. Kui sisulised tingimused (teenuse osutamine või arve omamine) ei olnud täidetud, siis kujutab arve tagasivõtmine ja selle uuesti väljastamine endast esmakordset arve väljastamist, mis õigustab käibemaksu mahaarvamist. See määrab siis ka õige perioodi käibemaksu mahaarvamise nõude esitamiseks.

92. Käesoleval juhul on seega otsustava tähtsusega, kas kaebaja 2012. aastal esitatud arveid tuleb käsitada „arvena“ käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a tähenduses. Viimane sõltub omakorda selle puuduse laadist, mis peab arves olemas olema, kuid käesoleval juhul ei ole see Euroopa Kohtule teada.

93. Minu arvates on dokument nimelt juba siis arve käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a tähenduses, kui see võimaldab nii teenuse saajal kui ka maksuhalduril sellest järeldada, milline teenuse osutaja kandis millisele teenuse saajale millise tehingu eest ja millises summas käibemaksu üle. Seetõttu on vaja andmeid teenuse osutaja, teenuse saaja, teenuse eseme, hinna ja eraldi ära näidatud käibemaksu kohta.(53) Kui need peamised viis näitajat on olemas, siis vastab see arve mõttele ja eesmärgile ning käibemaksu mahaarvamise õigus on lõplikult tekkinud.(54)

94. Käibemaksudirektiivi artiklis 226 ette nähtud ülejäänud konkreetsete andmete suhtes esinevad eksimused ei takista seevastu siis käibemaksu mahaarvamist, kui need parandatakse veel haldusmenetluses või kohtumenetluses. See õiguslik tagajärg tuleneb lõpuks ka Euroopa Kohtu praktikast, mis käsitleb arve parandamise tagasiulatuvat jõudu.(55)
95. Seega, kui puudus oli seotud arve nimetatud peamise viie näitajaga, siis on käibemaksu mahaarvamine 2012. aastal välistatud, sest selles mõttes ei saa rääkida arvest käibemaksudirektiivi tähenduses. Käibemaksu mahaarvamise õigus oleks siis täielikult tekkinud alles arve esmakordse omamisega 2015. aastal.
96. Kui arvete puudus oli seevastu seotud üksnes mõne formaalsusega (nt arve kuupäeva puudumine, arve numbri puudumine, vale aadress, tarne eseme ja perioodi ebatäpne kirjeldus või puuduv maksunumber jne),(56) siis on käibemaksu mahaarvamise õigus tekkinud teenuse osutamisega ja arvete omamisega juba 2012. aastal. Sellised puudused ei sea käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a kohast „arve omamist“ kahtluse alla.
97. Komisjoni ja kaebaja vastupidine seisukoht, et vana arve tagasivõtmisega kõrvaldati selle õiguslikud tagajärjed ning seega on olulised üksnes 2015. aasta arved, mind seevastu ei veena. Pigem pean ma õigustatuks eelotsusetaotluse esitatud kohtu kahtlusi arve ühepoolse tagasivõtmise suhtes, kuigi käesoleval juhul toimus küll kokkuleppeline arve tagasivõtmine ja selle uuesti väljastamine.
98. Nii on teenuse saaja käibemaksu mahaarvamise õigus maksuvõlausaldaja suhtes, mida – kui see õigus on kord juba tekkinud – ei saa kolmas isik ühepoolsetl kõrvaldada.(57) Ka mitte ükski käibemaksudirektiivi säte ei näe ette, et teenuse saaja käibemaksu mahaarvamine sõltub sellest, kas teenuse osutaja on oma kord väljastatud arvega veel nõus ega ole seda tagasi võtnud. Piisab sellest, kui teenuse saajal oli kord arve.
99. Kuna arve tagasivõtmine ei mõjuta teenuse teostamise ja arve omamise faktilist asjaolu, siis ei saa teenuse osutaja poolne tagasivõtmine mõjutada teenuse saaja käibemaksu mahaarvamise õigust. Põhiõigusi kaitsva riigi vaatenurgast oleks pigem raske õigustada, et eraisiku juba tekkinud varaline õigus – Euroopa Inimõiguste Kohtu käsitle kohaselt peab käibemaksu mahaarvamise õigus olema isegi põhiõiguse omandile osa(58) – antaks teise eraisiku otsustada, kes võiks selle õiguse oma suva kohaselt hävitada.

b) Arve tagasivõtmise menetlusõiguslikud tagajärjed

100. Peale selle – komisjon jätab selle tähelepanuta – tuleb arvesse võtta ka kindlaid menetlusõiguslikke tagajärgi. Käibemaksu mahaarvamisele kohaldatakse riigisiseseid aegumispiire, mis on sellistena liidu õiguse seisukohalt põhimõtteliselt väljaspool kahtlust.(59) Maksuhalduri otsustele kohaldatakse riigisiseseid kaebetähtaegu, mis ei ole liidu õiguse seisukohalt samuti kaheldavad.(60) Ka tagastamisdirektiivi artikli 15 kohasele tagastamisaotlusele kohaldatakse liidu õiguses sätestatud õigust lõpetavat tähtaega, mille kui sellise suhtes puudub seda enam liidu õigusest tulenev kahtlus.(61) Need avalik-õiguslikud tähtajad ei saa aga juhul, kui need peavad oma eesmärgi (õiguskindlus) täitma, olla jäetud asjaosaliste endi otsustada.

101. See oleks aga nii juhul, kui sellise tähtaja lõppemisest – nagu käesoleval juhul tagastamisdirektiivi artiklis 15 sätestatud tähtaeg – saab sellega kõrvale hoida, et arve võetakse tagasi (tühistatakse) ning esitatakse uuesti. Vaidlustamata jäetud ja seega jõustunud Rumeenia maksuhalduri eitav otsus muutuks käesoleval juhul arvete tagantjärele tagasivõtmise ja uue väljastamisega *de facto* sisutühjaks. Sellega viidaks nimetatud tähtaegade (aegumistähtjad, kaebetähtjad, taotlemistähtjad) tähendus *ad absurdum*-ni.

102. Nagu Euroopa Kohus on juba tõdenud, võidakse käibemaksudirektiivi artiklite 180 ja 182 kohaselt anda maksukohustuslasele sellegipoolest õigus käibemaks maha arvata, isegi kui ta ei kasutanud seda õigust perioodi jooksul, mil see õigus tekkis, kuid seda tingimusel, et järgitud on riigisiseste õigusnormidega määratud tingimusi ja üksikasjalikke eeskirju.(62) Käesoleval juhul see aga nii ei olnud.

103. Võimalus kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust piiramatul aja jooksul läheks siiski vastuollu õiguskindluse põhimõttega. See põhimõte nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada.(63) See kehtib seda enam tagastamisaotluse kohta, mille jaoks määrab tagastamisdirektiivi artikli 15 lõige 1 sõnaselgelt kindlaks tähtaja, hiljemalt milleks tuleb see esitada.

104. Nendest põhjendustest lähtuvalt on Euroopa Kohus oma arve parandamist käsitlevas praktikas alati rõhutanud, et liikmesriik võib keelata arve tagasiulatava jõuga parandamise, kui parandamine või (alusdokumentide täiendamine) toimub pärast sellise „tagastusõiguse andmisest keelduva otsuse tegemist“(64). See kehtib ka siis, kui – nagu käesoleval juhul – pärast keelduvat otsust arvet mitte ainult ei parandata, vaid võetakse tervikuna tagasi ja väljastatakse uuesti.

5. Kokkuvõte

105. Kokkuvõttes võib esimese küsimuse osas tõdeda, et käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine toimub käibemaksudirektiivi sätete alusel kahes osas. See õigus tekib põhimõtteliselt koos teenuse osutaja maksu tekkimisega (käibemaksudirektiivi artikkel 167), seega tavaliselt teenuse osutamisega ning arve omamisega maksu suuruse kohta (käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a), mis dokumenteerib käibemaksu ülekandmist. Alles siis, kui mõlemad tingimused on täidetud, on käibemaksu mahaarvamise õigus lõplikult tekkinud.

106. Need kaks tingimust määravad ka perioodi, mil tuleb käibemaksu mahaarvamise õigust nõuda ning millest alates hakkavad tähtjad vastaval juhul kulgema. Käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a kohane arve on juba olemas, kui see sisaldab andmeid teenuse osutaja, teenuse saaja, teenuse eseme, hinna ja eraldi ära näidatud käibemaksu kohta. Kõigi käibemaksudirektiivi artiklis 226 loetletud formaalsuste täitmine ei ole selleks vajalik, see võib ka tagantjärele aset leida.

D. Õige tagastamisperiood tagastamisdirektiivi artikli 14 lõike 1 punkti a tähenduses (teine, kolmas ja neljas eelotsuse küsimus)

1. Teine küsimus (asjaomane tagastamisperiood)

107. Arvesse võttes esimese küsimuse osas esitatud kaalutlusi, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne välja selgitada, kas 2012. aastal esitatud arved on nõutele vastavad või olid need selliste puudustega, et neid ei saa pidada käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a kohasteks arveteks. Sellest tuleneb õige tagastamisperiood tagastamisdirektiivi artikli 14 lõike 1 punkti a tähenduses.

108. Kui kaebajal olid arved eespool nimetatud tähenduses esimest korda olemas 2015. aastal (vt

punkt 93), siis ei ole oluline, et teenust osutati juba 2012. aastal. See tuleneb ka käibemaksudirektiivi artikli 167 ja artikli 178 punkti a vahelisest suhtest ning seda kinnitab sõnaselgelt tagastamisdirektiivi artikli 14 lõike 1 punkt a. See punkt räägib kaupade ostust (st tarnest), „mille eest on tagastamisperioodi jooksul arve esitatud“. Käesoleval juhul toimus see 2015. aastal.

109. Kui kaebajal olid juba 2012. aastal olemas arved eespool nimetatud tähenduses (vt punkt 93), siis oli õige tagastamisperiood 2012. aasta, mil esitati ka esimene tagastamistaotlus. See taotlus jäeti vastavalt tagastamisdirektiivi artiklile 23 rahuldamata, kaebaja (või tema õiguseellane) ei esitanud selle vastu vaiet ja seega keeldumine jõustus. Isegi siis, kui see keeldumine oleks olnud vastuolus liidu õigusega, oleks seda tulnud lahendada selle otsuse vaidlustamise menetluses. Seetõttu ei kerki komisjoni esitatud küsimus, kas maksuhaldur järgis tagastamisdirektiivi artiklites 20 ja 21 sätestatud ülejäänud menetlusnõudeid.

2. Kolmas küsimus (tagasivõtmise toime)

110. Arve (kokkuleppeline või ühepoolne) tagasivõtmine (tühistamine) ei mõjuta seda jõustunud otsust või juba tekkinud käibemaksu mahaarvamise õigust. Viimati nimetatud õigus tuleneb juba lihtsast tõsiasiast, et eraisikute õigused ei mõjuta põhimõtteliselt tagasiulatuvalt teiste isikute õigusi ega saa avalik-õiguslikke tähtaegu sisutühjaks muuta (vt eespool punkt 98 jj).

111. Kokkuvõttes on see siiski teisiti juhul, kui tegemist ei ole arve tagasivõtmisega (tühistamisega), kuna 2015. aastal koostatud arveid tuleb lugeda esmakordseteks arveteks.

3. Neljas küsimus (arve olemasolu nõutavus tagastamiseks)

112. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu neljandat küsimust on natuke raskem mõista.

113. Kui sellega on mõeldud, et riigisisene õigus seob tagastamisperioodi üksnes maksu tekkimisega vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 (tavaliselt teenuse teostamine, vt artikkel 63), siis on see liidu õigusega vastuolus. Nagu juba märgitud, nõuab käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a lisaks arve omamist, millest tuleneb käibemaksuga maksustamine, mis tuleb tasandada sisendkäibemaksu mahaarvamisega.

114. Kui sellega on mõeldud, et riigisisese õiguse kohaselt määrati tagastamisperiood kindlaks juba 2012. aastal väljastatud arvete omamisega ning need arved ei vastanud kõikidele käibemaksudirektiivi artiklis 226 sätestatud nõuetele, siis näib küsimus põhinevat eeldusel, et korrektne arve, mis viib käibemaksu teatud summas mahaarvamise õiguse tekkimisele, on ainult selline arve, mis sisaldab kõiki käibemaksudirektiivi artiklis 226 sätestatud andmeid.

115. Nagu eespool (punkt 89 jj) tõdetud, on see siiski vastuolus Euroopa Kohtu arve tagasiulatuvat parandamist käsitleva praktikaga. Seega piisab sellest, kui arve võimaldab teenuse saajal ja maksuhalduril sellest järeldada, milliste tehingute eest ja millises summas kandis teenuse osutaja käibemaksu üle teenuse saajale. Niipea, kui teenuse saajal on selline arve olemas, on käibemaksu mahaarvamine ka vastavas summas tekkinud. Võimalikud ebaõiged formaalsused saab siis sel juhul tagasiulatuvalt veel käimas olevas menetluses parandada, kui need ei ole juba selletagi maksuhaldurile teada.(65)

VI. Ettepanek

116. Seega teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Tribunalul București (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 168

punktile a tekib mahaarvamisõigus põhimõtteliselt juba koos maksu tekkimisega (käibemaksudirektiivi artikkel 167) ning summa suuruse osas alles arve omamisega (käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a). Nende kahe tingimuse täitmine määrab perioodi, mil tuleb käibemaksu mahaarvamise nõue esitada. Selleks vajalik arve ei pea siiski vastama kõikidele käibemaksudirektiivi artiklis 226 loetletud formaalsustele. Käibemaksudirektiiv ei näe küll ette käibemaksu mahaarvamist ilma arve omamiseta.

2. Õige tagastamisperiood tagastamisdirektiivi artikli 14 lõike 1 punkti a tähenduses on periood, mil maksukohustuslasel oli selline arve. Millal see niimoodi kaebaja puhul oli, selle peab välja selgitama eelotsusetaotluse esitanud kohus.

3. Arve (kokkuleppeline või ühepoolne) tagasivõtmine (tühistamine) ei mõjuta juba tekkinud käibemaksu mahaarvamise õigust ega perioodi, mil seda õigust tuleb nõuda.

4. Riigisisised õigusnormid, mis seovad tagastamisperioodi tagastamisdirektiivi artikli 14 lõike 1 punkti a tähenduses üksnes maksu tekkimisega vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167, on liidu õigusega vastuolus. Peale selle on nõutav sellise arve omamine, millest tuleneb käibemaksuga maksustamine, ilma et arve peaks vastama kõikidele käibemaksudirektiivi artiklis 226 loetletud formaalsustele.

1 Algkeel: saksa.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1) maksustamisaasta (2015) suhtes kehtivas redaktsioonis.

3 Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv (ELT 2008, L 44, lk 23) maksustamisaasta (2015) suhtes kehtivas redaktsioonis.

4 Eelotsusetaotlusest ei ilmne kahjuks, mida mittevastavus konkreetset puudutas ning millised vead arvetel esinesid.

5 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 41); 25. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, punkt 27) ja 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 19).

6 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 19) ja 13. märtsi 2001. aasta kohtuotsus PreussenElektra (C-379/98, EU:C:2001:160, punkt 40).

7 11. juuni 2020. aasta kohtuotsus CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, punkt 51) ja 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 35).

8 Selle kohta 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 34).

9 Selle kohta 17. detsembri 2020. aasta otsus Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 36); 11. juuni 2020. aasta kohtuotsus CHEP Equipment Pooling (C-242/19, EU:C:2020:466, punkt 52) ja 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 36); vt selle kohta juba 25. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus Daimler (C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666, punkt 41).

10 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204).

11 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17,

EU:C:2018:249).

12 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933).

13 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382, punktid 33 ja 34), vt ka 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, punkt 39).

14 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 46); 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved) (C?371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 79); 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, punkt 36) ja 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 39).

15 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 47); 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved) (C?371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 80); 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 41); 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 45); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 42); 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 58); 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, punkt 39); 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 42) ja 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ectorade (C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267, punkt 63).

16 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 48); 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved) (C?371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 81) ja 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

17 Vt 10. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PSM „K“ (C?214/18, EU:C:2019:301, punkt 40); 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzēlce?š (C?154/16, EU:C:2017:392, punkt 69); 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulic? und Plavo?in (C?249/12 ja C?250/12, EU:C:2013:722, punkt 34) ja 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punkt 19).

18 Nii ka kohtujurist Campos Sánchez-Bordona ettepanek kohtuasjas Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, punkt 60).

19 Euroopa Kohus räägib 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsuses Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, punkt 43) tõlgendamispõhimõttest.

20 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, punkt 25) ja 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

21 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, punkt 41); 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, punkt 51); 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsus HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punkt 57) ja minu ettepanek kohtuasjas Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

22 Nii juba minu ettepanekus kohtuasjas Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, punkt 44 jj).

23 Samuti kohtujurist Campos Sánchez-Bordona ettepanek kohtuasjas Volkswagen (C?533/16,

EU:C:2017:823, punkt 64).

24 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punkt 35).

25 15. novembri 2017. aasta kohtuotsus Geissel ja Butin (C?374/16 ja C?375/16, EU:C:2017:867, punkt 41) ja 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 27), vt ka minu ettepanek kohtuasjas Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:101, punktid 30, 32 ja 46).

26 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204).

27 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249).

28 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punktid 49 ja 50).

29 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkti 42 ja 43).

30 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade (C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267, punkt 43), samuti ka 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 33 jj).

31 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933).

32 Vt sellega seoses üksnes arvukad artiklid Saksamaal: Hartman, T., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, NWB 2019, lk 316; Huschens, F., „Ist für den Vorsteuerabzug zwingend eine Rechnung erforderlich?“, UVR 2019, lk 45; Höink, C./Hudasch, C., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung?!\", BB 2019, lk 542, Heuermann, B., „Urteil des EuGH in der Rechtssache Vadan: Rechnungserfordernis für den Vorsteuerabzug?“, StBp 2019, lk 85; Schumann, M. F., „Entscheidung des EuGH in der Rs. Vadan und ihre Folgen: Vorsteuerabzug ohne Rechnung?“, DStR 2019, lk 1191; Weimann, R., „Vorsteuerabzug auch ohne Eingangsrechnung“, AStW 2019, lk 285; Zaumseil, P., „Vorsteuerabzug ohne Rechnung“, UR 2019, lk 289.

33 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 44 „esitama objektiivsed tõendid“, punkt 45 „tõendid“, punkt 47 „tõendid“ ja punkt 48 „tõendada“).

34 Selles osas on täielikult õige 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 45 – „hinnang ei saa neid tõendeid asendada“).

35 See puudutas näiteks 15. septembri 2016. aasta kohtuotsust Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691) ja 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsust Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268).

36 Samuti ka kohtujurist Campos Sánchez-Bordona ettepanek kohtuasjas Volkswagen (C?533/16, EU:C:2017:823, punkt 58), vt ka minu ettepanek kohtuasjas Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, punkt 65 jj).

37 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel, (C?152/02, EU:C:2004:268, punkt 37).

38 Selle hulka kuuluvad nt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690) ja 8. mai 2013. aasta kohtuotsus Petroma Transports jt (C?271/12, EU:C:2013:297).

39 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 47), vt selle kohta 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punktid 41 ja 42 ning seal viidatud kohtupraktika).

40 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 47); 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved (C?371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 80); 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 41); 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 45); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 42); 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 58); 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, punkt 39); 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 42) ja 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade (C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267, punkt 63).

41 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 42); 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punktid 58 ja 59); vt selle kohta ka 1. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz (C?280/10, EU:C:2012:107, punkt 43) siiski viitega pöördmaksustamisele ja 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 42), ka pöördmaksustamise korral.

42 Nii sõnaselgelt ja selgitavalt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 39 jj). Ka 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690, punktid 35 ja 49) puudutas arvet, mille omamine oli vaieldamatu, kuid milles esitatud andmed olid osaliselt ebatäpsed. Ka 15. juuli 2010. aasta kohtuotsuses Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punkt 45) mainitakse esialgse arve omamist.

43 15. novembri 2017. aasta kohtuotsus Geissel ja Butin (C?374/16 ja C?375/16, EU:C:2017:867, punkt 40) ja 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 38 ning ka punkt 29 („omab vastavalt direktiivi artiklile 226 esitatud arvet“). Samuti ka 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 42) ja 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 47).

44 Sellest näib lähtuvat ka Euroopa Kohus (30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, punkt 45), kui ta räägib sellest, et lisaformaalsuste kehtestamine on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 178. Sellisel juhul ei saa käibemaksudirektiivi artikkel 178 kujutada endast ise pelgalt formaalsust. Ka 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 43) ja 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 50) selgitavad, et alles pärast arve omamist, millest tuleneb käibemaksuga koormamine, on olemas mahaarvamisõiguse saamise materiaalsoiguslikud ja vormilised tingimused.

45 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos

(C?516/14, EU:C:2016:690, punkt 43).

46 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 40 jj).

47 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punkt 45), samuti ka 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, punktid 53 ja 57).

48 Vt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690) ja 8. mai 2013. aasta kohtuotsus Petroma Transports jt (C?271/12, EU:C:2013:297).

49 Oma 15. septembri 2016. aasta kohtuotsuses Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 39) on Euroopa Kohus sõnaselgelt teistsugusel arvamusel kui 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsuses Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punkt 38), osundades sellele, et viimase otsuse puhul arve puudus, samas kui kohtuotsuse Senatex puhul oli arve olemas, mis ka koos käibemaksuga tasuti. Ka 8. mai 2013. aasta kohtuotsuses Petroma Transports jt (C?271/12, EU:C:2013:297, punkt 34 jj) seisnes asi esialgse arve parandamises.

50 Seda kinnitas selgelt 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, punktid 47 ja 51). Sel juhul ei täitnud arve nimelt käibemaksuga maksustamise ülekandmise vahendi ülesannet (selle kohta sõnaselgelt eespool punkt 61 jj), sest teenuse osutaja ei ole selle tasumiseks kohustatud ega pea seda seega ka üle kandma.

51 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, punkt 57).

52 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punkt 45), ka Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 22. jaanuari 2020. aasta otsus – XI R 10/17, *BStBl.* II 2020, 601, punkt 18 võtab selle Euroopa Kohtu praktikast üle.

53 Selle kohta ka Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus). Vt 12. märtsi 2020. aasta otsus – V R 48/17, *BStBl.* II 2020, 604 punkt 23; 22. jaanuari 2020. aasta otsus – XI R 10/17, *BStBl.* II 2020, 601 punkt 17 ja 20. oktoobri 2016. aasta otsus – V R 26/15, *BStBl.* 2020, 593 punkt 19.

54 Seoses „käibemaksu eraldi ära näitamise“ kriteeriumiga tuleneb see juba Euroopa Kohtu otsustest Volkswagen ja Biosafe, kus olid olemas arved, kus ei olnud tõendatud käibemaksu, et nõuda käibemaksu teatud ulatuses mahaarvamist. Vt 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punktid 42 ja 43) ja 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punktid 49 ja 50).

55 Selle hulka kuuluvad nt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690) ja 8. mai 2013. aasta kohtuotsus Petroma Transports jt (C?271/12, EU:C:2013:297).

- 56 Vt käibemaksudirektiivi artikli 226 punktide 6 ja 7 kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C?516/14, EU:C:2016:690); vt artikli 226 punkti 1 kohta 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441); vt artikli 226 punkti 3 kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691).
- 57 Nii selgelt 21. septembri 2017. aasta kohtuotsus SMS group (C?441/16, EU:C:2017:712, punkt 55 – kui ei esine pettust või kuritarvitust, jääb kord juba tekkinud maksu tagasisaamise õigus alles).
- 58 Euroopa Inimõiguste Kohtu 22. jaanuari 2009. aasta otsus „Bulves“ AD vs. Bulgaaria (3991/03, punkt 53 jj).
- 59 Vt selle kohta 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 37); 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 47); 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punktid 34 ja 35); 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 64); 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, punkt 17) ja 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ectorade (C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267, punktid 45 ja 46).
- 60 Nii lähtub Euroopa Kohus 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsuses Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, punktid 43 ja 44) ilma pikemata sellest, et otsuse peale mõistliku tähtaja jooksul kaebuse esitamise võimalusest piisab. Nii selgelt 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, punkt 42 edasiste viidetega).
- 61 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382, punktid 33 ja 34), vt ka 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services (C?133/18, EU:C:2019:354, punkt 39).
- 62 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 45); 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 32) ja 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, punkt 46).
- 63 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 36); 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, punkt 41); 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C?533/16, EU:C:2018:204, punkt 46); 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punkt 33); 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Elsacom (C?294/11, EU:C:2012:382, punkt 29); 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport (C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 48); 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, punkt 16) ja 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ectorade (C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267, punkt 44).
- 64 14. veebruari 2019. aasta kohtuotsus Nestrade (C?562/17, EU:C:2019:115, punkt 33); 8. mai 2013. aasta kohtuotsus Petroma Transports jt (C?271/12, EU:C:2013:297, punkt 36) ja 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punkt 45).
- 65 Selles tähenduses sõnaselgelt 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C?346/19, EU:C:2020:1050, punktid 53 ja 57).