

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

JULIANE KOKOTT

esitatud 24. märtsil 2022(1)

Kohtuasi C-56/21

UAB „ARVI“ ir ko

versus

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Mokestininkų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigusnormid – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 137 – Võimalus valida maksuvabade tehingute puhul maksukohustus – Valikuõiguse tingimused – Liikmesriikide kaalutusõigus – Vormi mõte – Vorminõuete rikkumise tagajärjed

I. Sissejuhatus

1. Juba 1858. aastal märkis tuntud Saksa õigusteadlane Rudolf von Jhering: „Vorm on omavoli verivaenlane, vabaduse kaksikõde.“(2)

2. Võib-olla ka sel põhjusel sidus Leedu käibemaksuõiguse teatud materiaalõiguslikud tagajärjed konkreetsete vorminõuete järgimisega. Maksukohustuse kasuks on võimalik valikut teha vaid siis, kui kaup tarnitakse registreeritud käibemaksukohustuslasele. Käesolevas asjas registreeriti ostja käibemaksukohustuslaseks alles kuu aega hiljem. Seega ei olnud kõnealune tingimus kauba tarnimise hetkel täidetud. Leedu õiguse kohaselt ei saanud kauba tarnija järelkult maksuvabastusest loobuda. Seepärast pidi ta tootmiskuludega seotud käibemaksu mahaarvamist asjaomase ajavahemiku suhtes proportsionaalselt korrigeerima üksnes seetõttu, et vorminõuded ei olnud täidetud.

3. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et käibemaksuõiguses on sisu teatud juhtudel olulisem kui vorm („substance over form“),(3) seda eelkõige seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise või tehingu maksuvabastusega. Kas seda käsitust saab aga üle kanda ka liikmesriikide valikuõigustele? Käesoleval juhul on tegemist vorminõuete olulisusega olukorras, kus liikmesriik on kasutanud oma valikuõigust ja näinud ette võimaluse valida maksukohustus. Komisjoni arvates tuleb ka selles olukorras lähtuda ainult sisust.

4. Liidu seadusandja on aga viimasel ajal pigem seisukohal, et õiguskindluse põhimõttele vastab vorminõuete järgimine. Seda näitab käibemaksudirektiivi artikli 138 lõigete 1 ja 1a uus redaktsioon, mis ei ole käesolevas asjas küll veel kohaldatavad.(4) Võib-olla on ka liidu seadusandja juhindunud selles osas eespool osutatud tsitaadist. Igal juhul on Euroopa Kohtul taas võimalus käsitleda „vormi mõtet“ käibemaksuõiguses(5) – seekord seoses valikuvõimalusega.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Õigusliku raamistiku moodustab direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi(6) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

6. Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt j näeb ette järgmise maksuvabastuse:

„1. Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

j) ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel“.

7. Käibemaksudirektiivi artikli 137 lõike 1 punkt b sätestab:

„Liikmesriigid võivad anda maksumaksjatele maksustamise suhtes valikuõiguse järgmistel juhtudel:

b) ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel“.

8. Käibemaksudirektiivi artikli 137 lõige 2 sätestab:

„Liikmesriigid kehtestavad lõikes 1 ettenähtud valikuõiguse kasutamise üksikasjalikud eeskirjad. Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala.“

9. Käibemaksudirektiivi artikli 168 artikkel a reguleerib mahaarvamisõiguse 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. Käibemaksudirektiivi artikkel 187 puudutab mahaarvamise korrigeerimist ja on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaubad soetati või toodeti.

Liikmesriigid võivad korrigeerimise aluseks võtta perioodi, mis hõlmab kaupade esmasele kasutuselevõtule järgnevat viis täisaastat.

Kapitalikaubana soetatud kinnisasja puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kahekümne aastani.

2. Iga-aastane korrigeerimine hõlmab üksnes üht viiendikku kaupadele kehtestatud maksust või pikema korrigeerimisperioodi korral sellele vastavat osa kapitalikaupadele kehtestatud käibemaksust.

[...]“.

11. Käibemaksudirektiivi artikkel 188 sätestab:

„1. Korrigeerimisperioodil võõrandamise korral loetakse, et maksukohustuslane kasutas kapitalikaupu majandustegevuse eesmärgil korrigeerimisperioodi lõpuni.

Kui kapitalikaupade võõrandamine on maksustatud, eeldatakse, et nimetatud majandustegevus on täies ulatuses maksustatud.

Kui kapitalikaupade võõrandamine on maksust vabastatud, eeldatakse, et nimetatud majandustegevus on täies ulatuses maksust vabastatud.

2. Lõikes 1 sätestatud korrigeerimine tehakse ülejäänud korrigeerimisperioodi kohta ühekorraga. Kui kapitalikaupade võõrandamine on maksust vabastatud, võivad liikmesriigid siiski korrigeerimisnõudest loobuda, kui soetaja on maksukohustuslane, kes kasutab kõnealuseid kapitalikaupu üksnes tehinguteks, mille puhul saab käibemaksu maha arvata.“

B. Leedu õigus

12. Leedu Vabariigi käibemaksuseaduse (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas; edaspidi „käibemaksuseadus“) artikli 32 lõige 3, millega on üle võetud direktiivi artikli 137 lõike 1 punktiga b liikmesriikidele antud pädevus, sätestab:

„Maksukohustuslasel on õigus valida, et ta arvestab kinnisasjalt, mis on käesoleva artikli lõike 1 või 2 kohaselt käibemaksust vabastatud, käesolevas seaduses ette nähtud viisil käibemaksu, kui see kinnisasi müüakse või muul viisil võõrandatakse käibemaksukohustuslaseks registreeritud isikule, [...] ja see võimalus kehtib kõikide selle isiku sooritatud asjakohaste tehingute suhtes vähemalt 24 kuud alates selle võimaluse kasutamise deklareerimisest. Maksukohustuslane deklareerib selle võimaluse kasutamise nii, nagu maksuhaldur on ette näinud. [...]“.

13. Käibemaksuseaduse artikli 58 lõikes 1 on sätestatud, et „käibemaksukohustuslasel on õigus arvata maha sisend? ja/või impordikäibemaks ostetud ja/või imporditud kaupadelt ja/või teenustelt, kui neid kaupu ja/või teenuseid kasutatakse maksukohustuslase tegevuses järgmistel eesmärkidel: 1) käibemaksuga maksustatavate kaupade tarnimine ja/või teenuste osutamine [...]“.

14. Käibemaksuseaduse artikli 67 lõige 2 sätestab:

„Maha arvatud käibemaksu tuleb korrigeerida nii, nagu on käesolevas artiklis ette nähtud: kinnisasja puhul 10 aastat [...] alates maksustamisperioodist, mil sisend? ja/või impordikäibemaks sellelt asjalt täielikult või osaliselt maha arvati (ehitise/rajatise olulise parendamise korral korrigeeritakse sel viisil valmistatud materiaalselt põhivaralt maha arvatud käibemaksu 10 aasta jooksul alates maksustamisperioodist, mil parendustööd lõpetati). [...]“.

15. Käibemaksuseaduse artikli 67 lõige 5 näeb ette:

„Kui selgub, et materiaalselt põhivara on hakatud kasutama muuks tegevuseks kui käesoleva seaduse artikli 58 lõikes 1 nimetatud või kui materiaalne põhivara on kaotatud, tuleb maha arvatud käibemaksu korrigeerida selle maksustamisperioodi käibedeklaratsioonis, mil eespool nimetatud

asjaolud selgusid, suurendades eelarvesse makstava käibemaksu summat (või vähendades eelarvest tagasi makstava käibemaksu summat) vastavalt (see tähendab sisend? või impordikäibemaksu selle osa võrra, mis on omistatav ajavahemikule, mis on jäänud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimiseks ette nähtud perioodi lõpuni)“.

16. Leedu Vabariik ei valinud käibemaksudirektiivi artikli 188 lõikes 2 ette nähtud võimalust korrigeerimisnõudest loobuda.

III. Põhikohtuasi

17. Käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotluse aluseks on kohtuvaidlus osaühingu „ARVI“ ir ko UAB (edaspidi „ARVI“) ja Kauno apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija (Kaunase ringkonna maksuamet, Leedu; edaspidi „maksuhaldur“) vahel.

18. ARVI ehitas osanikele üürile antud maatükile, mille sihtotstarve oli „muuks otstarbeks“, jõusaaliga abihoone sihtotstarbega „kodumajapidamises kasutamiseks“ (edaspidi „hoone“). Hoone ehitusmaksumuse ja käibemaksu deklareeris ARVI 2013. aasta jaanuari kohta esitatud käibedeklaratsioonis.

19. ARVI müüs hoone 8. mail 2015 äriühingule „Investicij? ir inovacij? fondas“ UAB (edaspidi „ostja“) hinnaga 371 582,48 eurot, mis sisaldas käibemaksu summas 64 489,52 eurot. Müügitehingu tegemise ajal oli ostja küll maksukohustuslane, kuid ei olnud veel käibemaksukohustuslaseks registreeritud isik. On tõsi, et lepingu sõlmimise ajaks oli ostja esitanud käibemaksukohustuslasena registreerimise taotluse. Esimesel korral käibemaksukohustuslasena registreerimise taotlust – Euroopa Kohtule teadmata põhjustel – ei rahuldatud. Ostja registreeriti käibemaksukohustuslaseks alles üks kuu hiljem (2015. aasta juunis).

20. Maksuhalduri hinnangul peab selleks, et maksukohustuslane saaks valida võimaluse lisada tehingusummale käibemaks, olema täidetud tingimus, et ostja on registreeritud käibemaksukohustuslane. Seepärast oleks tehing tulnud deklareerida maatüki müügina, mis on käibemaksust vabastatud. Sellest tulenevalt oleks 2015. aasta mai kohta esitatud käibedeklaratsioonis omakorda tulnud korrigeerida 2013. aasta jaanuaris tehtud käibemaksu mahaarvamist. Järelikult oleks ARVI pidanud deklareerima korrigeeritud mahaarvatava käibemaksu summa, mis oli omistatav ajavahemikule alates 2015. aasta maist kuni 2022. aasta detsembrini. Seetõttu nõudis maksuhaldur ARVI?lt sisse käibemaksu summas 252 296 eurot ning sellega seotud trahvid ja viivised.

21. ARVI leiab seevastu, et käibemaksuseaduse artikli 32 lõikes 3 sätestatud tingimus, et ostja ei pea olema mitte üksnes maksukohustuslane, vaid ka registreeritud käibemaksukohustuslane, kujutab endast neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumist ja ei ole kooskõlas direktiivi eesmärkide ega Euroopa Kohtu praktikaga. Sellele tuginedes esitas ARVI vaide riiklikule maksuasutusele. Vaie jäeti rahuldamata. Vaideotsuse peale esitas ARVI kaebuse maksuvaidluste komisjonile.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohus

22. Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon) esitas 16. oktoobri 2020. aasta määrusega Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi artiklite 135 ja 137 tõlgenduse ning neutraalse maksustamise põhimõtte ja tõhususe põhimõttega on kooskõlas riigisisesed õigusnormid, mille kohaselt on käibemaksukohustuslasel õigus valida käibemaksu arvestamine käibemaksust vabastatud

kinnisasjalt üksnes juhul, kui see kinnisasi võõrandatakse maksukohustuslasele, kes selle tehingu sõlmimise ajal on registreeritud käibemaksukohustuslane?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav: kas direktiivi sätetega, mis reguleerivad tarnija õigust arvata maha käibemaks ja mahaarvamise korrigeerimist, ning neutraalse maksustamise põhimõtte ja tõhususe põhimõttega on kooskõlas riigisiseste õigusnormide tõlgendus, mille kohaselt peab kinnisasja tarnija korrigeerima selle kinnisasja soetamisel arvestatud käibemaksu mahaarvamist, kui ta on valinud võimaluse nõuda selle kinnisasja tarnelt sisse käibemaks ja seda võimalust ei ole riigisiseste nõuete kohaselt võimalik kasutada üheainsa tingimuse tõttu, st selle tõttu, et soetajal ei olnud registreeritud käibemaksukohustuslase staatust?

3. Kas direktiivi sätetega, mis reguleerivad tarnija õigust käibemaks maha arvata ja käibemaksu mahaarvamise korrigeerimist, ning käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on kooskõlas halduspraktika, mille kohaselt on kinnisasja tarnija niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas kohustatud korrigeerima maha arvatud sisendkäibemaksu selle kinnisasja soetamiselt/valmistamiselt, sest selle kinnisasja müügitehingut peetakse käibemaksust vabastatud kinnisasja tarneks, kuna puudub õigus valida käibemaksu sissenõudmine (soetajal ei ole tehingu sõlmimise ajal käibemaksukohustuslase registreerimisnumbrit), ehkki kinnisasja soetaja oli tehingu sõlmimise ajaks esitanud taotluse enda registreerimiseks käibemaksukohustuslasena ning ta registreeriti käibemaksukohustuslaseks üks kuu pärast tehingu sõlmimist? Kas sel juhul on oluline kindlaks teha, kas kinnisasja soetaja, kes registreeriti käibemaksukohustuslaseks pärast tehingut, kasutas soetatud kinnisasja tegelikult käibemaksuga maksustatava tegevuse tarbeks ja puuduvad tõendid pettuse või kuritarvitamise kohta?“

23. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad ARVI, Leedu ja Euroopa Komisjon. Kodukorra artikli 76 lõikele 2 tuginedes loobus Euroopa Kohus kohtuistungi korraldamisest.

V. Õiguslik hinnang

A. Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

24. Eelotsusetaotluse esitas Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon. Tegemist on maksuvaidlusi läbivaatava kohtueelse asutusega. On tõsi, et 2010. aastal otsustas Euroopa Kohus, et sellist komisjoni saab pidada eelotsusetaotluse esitamise õigusega kohtuks ELTL artikli 267 tähenduses.(7) Euroopa Kohtu hilisemat praktikat arvestades tuleb toonased kaalutlused siiski üle vaadata.(8)

25. Kahtlused, kas tegemist on eelotsusetaotluse esitamise õigusega kohtuga, tulenevad käesolevas asjas sellest, et pooled ei saa maksuvaidluste komisjoni otsust vaidlustada ühesuguses ulatuses. Maksuhaldur saab selle peale kaebuse esitada ainult erakorralistel asjaoludel (olukorras, kus komisjon ja maksuhaldur on tõlgendanud maksuõigust erinevalt). Seega näib, et komisjoni otsuse peamine eesmärk on tagada õiguse ühetaoline tõlgendamine maksuasutustes. Sellega oleks põhjendatud ka see, miks see komisjon ei kuulu kohtute, vaid täitevvõimu (valitsus) hulka, ja miks asuvad kohtud alles pärast komisjoni menetlema veel lahendamata jäänud vaidlusi.

26. Teiselt poolt on komisjoni liikmed sõltumatud eksperdid ja vähemasti maksukohustuslane võib otsust kohtus piiranguteta vaidlustada. Näib, et selles osas ei ole olukord võrreldes 2010. aasta kohtuotsusega sisuliselt muutunud ja ükski menetlusosaline ei ole eelotsusetaotluse esitamise õiguse olemasolus kahelnud. Seega ei ole Euroopa Kohtul uusi, täpseid andmeid. Järelikult lähtun endiselt sellest, et maksuvaidluste komisjonil on õigus esitada eelotsusetaotlust.

B. Eelotsuse küsimused

27. Kõik kolm eelotsuse küsimust puudutavad lõppkokkuvõttes küsimust, kas käibemaksudirektiiviga on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt näeb liikmesriik ette, et võimalus käsitada iseenesest maksuvaba tehingut ka maksustatava tehinguna on olemas vaid tingimusel, et kauba saaja on registreeritud käibemaksukohustuslane.

28. Kuna juhul, kui kõnealune tingimus ei ole täidetud, peab kauba müüja sisendkäibemaksu mahaarvamist asjaomase ajavahemiku suhtes proportsionaalselt korrigeerima, tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas rikutud on neutraalse maksustamise põhimõtet ja proportsionaalsuse põhimõtet. Näib, et viimati nimetatud küsimus on eelotsusetaotluse esitanud kohtu jaoks eriti oluline, kuna kõnealune tingimus oli juba üks kuu hiljem täidetud, kauba saaja teeb tehinguid, millega seoses saab maha arvata sisendkäibemaksu, ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei ole tegemist pettuse ega kuritarvitusega.

29. Kuna kõik kolm küsimust sõltuvad sellest, kui kaugele ulatub liikmesriigi võimalus näha ette sellist valikuvõimalust ja siduda see vorminõuetega, siis võib neid küsimusi koos käsitleda. Selleks selgitan esmalt käibemaksudirektiivi artikli 137 lõikes 1 märgitud valikuõiguse mõtet ja eesmärki (selle kohta jaotis C). Seejärel kirjeldan, millised piirid on käibemaksudirektiivi artikli 137 lõikes 2 liikmesriikidele ette nähtud pädevusel kehtestada valikuõiguse kasutamise üksikasjalikud eeskirjad (selle kohta jaotis D).

C. Käibemaksudirektiivi artikli 137 lõikes 1 ette nähtud valikuõiguse mõte ja eesmärk

30. Käibemaksudirektiivi artikli 137 lõige 1 lubab liikmesriikidel anda maksukohustuslastele seoses teatud tehingutega, mis on tegelikult maksuvabad, õiguse kohaldada käibemaksu.

31. Vajadus maksuvabastusest loobuda saab mõistetavaks, kui arvestada seda, et käibemaksuvabastuse eesmärk ei ole eelise andmine mitte kauba müüjale, vaid ostjale.(9) See tuleneb sellest, et käibemaks on oma olemuselt üldine tarbimismaks, millega ei koormata mitte müüjat (maksukohustuslane), vaid *ostjat* (maksukoormuse kandja).(10)

32. Maksuvabastusest ostjale tulenev eelis toob aga kaasa selle, et *müüja* – käesoleval juhul ARVI – ei saa maha arvata sisendkäibemaksu. Peab paika, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti j kohase maksuvabastuse tulemusel on kõnealuse maatüki müük ARVI jaoks maksuvaba. Selle tagajärg on aga, et hoone ehituskuludelt ei ole võimalik sisendkäibemaksu maha arvata (või tuleb mahaarvamist korrigeerida nagu käesoleval juhul). Järelikult peab müüja need kulud on hinda sisse arvestama. Ta ei saa neid aga eraldi välja tuua, kuna tehing on maksuvaba. Seega jääb ehituskuludes sisalduv käibemaks alati ostja kanda, ilma et ta saaks sellest vabaneda. Vabanemine ei ole võimalik, kuna puudub maksustatava tehingu kohta väljastatud arve, milles oleks käibemaks eraldi välja toodud.(11)

33. Kui aga ostja on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega ettevõtja, siis ei ole tema jaoks majanduslikult kasulik osta hoonestatud maatükki ARVI?lt maksuvabalt. Selle asemel ostaks ta hoonestamata maatüki ja ehitaks hoone ise. Sellisel juhul oleks tal nimelt õigus hoone ehituskuludelt tasutud käibemaks sisendkäibemaksuna maha arvata. Järelikult ei ostaks ükski sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega maksukohustuslane ARVI?lt hoonestatud maatükki, vaid ehitaks hoone alati ise.

34. Seega on isik, kes pakub teistele sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega maksukohustuslastele maksuvaba tehingut (hoonestatud maatükk), ebasoodsamas konkurentsiolukorras. Nende maksukohustuslaste jaoks on soodsam maatükk ise hoonestada,

kuna siis saavad nad käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Kui iseehitamine on maksukohustuslase jaoks aga soodsam kui ehituse tellimine teiselt maksukohustuslaselt, ei saa majandustegevust teostavad pakkujad (nagu käesoleval juhul ARVI) kõnealusel turul (müük sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega ettevõtjatele) enam osaleda.

35. Järelikult tagab käibemaksudirektiivi artiklis 137 ette nähtud valikuvõimalus, et müüjalt (käesoleval juhul ARVI) ei võeta pääsu kõnealusele turule. Maksuvabastusest loobumise eesmärk on *takistada müüja sattumist ebasoodsamasse konkurentsiolukorda* käibemaksudirektiivi artiklis 137 nimetatud valdkondades. Ilmselt leidis liidu seadusandja, et just maatükkidega seotud tehingute puhul võivad majandustegevust teostavate müüjate ja üürileandjate kahjuks tekkida konkurentsimoonutused, mistõttu andis ta liikmesriikidele võimaluse need kõrvaldada.

D. Käibemaksudirektiivi artikli 137 lõikes 2 ette nähtud kujundamisvõimaluse piirid

36. Käibemaksudirektiivi artikli 137 lõike 2 kohaselt kehtestavad liikmesriigid lõikes 1 ettenähtud valikuõiguse kasutamise üksikasjalikud eeskirjad. Liikmesriigid võivad piirata nimetatud valikuõiguse kohaldamisala. Euroopa Kohus⁽¹²⁾ on korduvalt kinnitanud, et sellest tuleneb liikmesriikide „lai kaalutusõigus“, nagu rõhutab ka Leedu. Nimelt on liikmesriikide ülesanne hinnata, kas valikuõigust kehtestada või mitte, võttes arvesse teatud ajahetkel nende riigis kehtivat olukorda.⁽¹³⁾ Seega võivad nad kehtestatud valikuõiguse ka uuesti tühistada.⁽¹⁴⁾ Euroopa Kohtu praktika kohaselt võivad liikmesriigid määrata kindlaks valikuõiguse kasutamise tingimused ja selle õiguse koguni kaotada.⁽¹⁵⁾

37. Vastavalt Euroopa Kohtu praktikale kataks see näiteks ka vajaduse valikut eelnevalt põhjalikult selgitada,⁽¹⁶⁾ kuid ei annaks alust kehtestada maksuvabastusest loobumise järel sisendkäibemaksu mahaarvamiseks lisatähtaega.⁽¹⁷⁾ Käibemaksudirektiivi artikli 137 lõige 2 lubab liikmesriikidel jätta valikuõigusega seotud kaalutusõigust kasutades teatud tehingud või maksukohustuslaste kategooriad selle õiguse kohaldamisalast ka välja.⁽¹⁸⁾

38. Valikuõiguse kohaldamisala piiramise võimalust kasutades ning valikuõiguse kasutamise üksikasjalikku korda kindlaks määrates peavad liikmesriigid järgima vaid käibemaksudirektiivi eesmärke ja üldpõhimõtteid, eelkõige neutraalse maksustamise põhimõtet ja maksuvabastuste korrektse, arusaadava ja ühetaolise kohaldamise nõuet⁽¹⁹⁾ ning proportsionaalsuse põhimõtet⁽²⁰⁾.

1. Liikmesriikide pädevuse sisulised piirid

39. Artikli 132 lõige 2 lubab liikmesriikidel kehtestada lõikes 1 ettenähtud valikuõiguse kasutamise üksikasjalikud eeskirjad, kui nad on andnud maksukohustuslasele võimaluse maksuvabastusest loobuda. Kõnealune pädevus puudutab tehingu puhul maksuvabastusest loobumise kasutamise tingimusi ja korda ning valikuõiguse ulatust.⁽²¹⁾

40. Euroopa Kohtu praktikas on märgitud, et liikmesriigid ei või seda pädevust kasutada juba omandatud mahaarvamiseõiguse äravõtmiseks.⁽²²⁾ Pärast valikuõiguse kasutamist ei puudutaks maksustatavate tehingutega seotud käibemaksu mahaarvamise piiramine nimelt mitte valikuõiguse „ulatust“, mida liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi artikli 137 lõike 2 kohaselt piirata, vaid selle õiguse kasutamise tagajärgi.⁽²³⁾

41. Seepärast ei luba käibemaksuõigusnormid müüjal maksuvabastusest loobumist ühepoolset ostja kahjuks tagasiulatuvalt tühistada. Loobumise tagasiulatuva tühistamise võimalus ei puuduta nimelt mitte seda, millistel tingimustel müüja maksuvabastusest loobumise õigust kasutab, vaid puudutab üksnes tagajärgi, mis tekivad ostjal, kes on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust juba kasutanud. Peale selle leiab Euroopa Kohus, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tagasiulatuv äravõtmine tehingujärgse seadusemuudatuse tõttu ei ole kooskõlas õiguspärase

ootuse ja õiguskindluse põhimõtetega.(24)

42. Sisulised piirangud, mis on seatud pädevusele kujundada maksuvabastusest loobumist reguleerivat õigust, ei puuduta käesolevas asjas aga ARVI maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimist. Korrigeerimine ei muuda nimelt tagantjärele nõuet näha ette maksuvabastusest loobumise üksikasjalikud eeskirjad(25) või selle õiguslikud tagajärjed. Kõnealune korrigeerimine on vaid maksuvabastuse tagajärg, mis tuleneb sellest, et maksuvabastusest ei ole (kehtivalt) loobutud. See tekiks (vt käibemaksudirektiivi artikli 188 lõige 1) ka siis, kui Leedu ei oleks maksuvabastusest loobumise võimalust üldse ette näinud, kuna see tuleneb direktiivist endast või selle rakendamisest.

43. Seega ei tulene kõnealune mõju (või juba maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimine maksuvaba müügi tõttu), nagu märkis kohtujurist Geelhoed juba oma 18 aasta eest,(26) mitte riigisisestest õigusnormidest, vaid maksukohustuslaste käitumisest (käesolevas asjas tehing, millega müüb üks maksukohustuslane maatüki teisele maksukohustuslasele, keda ei ole (veel) käibemaksukohustuslaseks registreeritud). Seega ei rikuta liikmesriikidele käibemaksudirektiivi artikli 137 lõikega 2 antud pädevuse sisulisi piire.

2. *Neutraalse maksustamise põhimõte*

44. Tingimus, et asjaomase maatüki ostjal peab peale maksukohustuslase staatuse olema ka registreeritud käibemaksukohustuslase staatus, võib aga rikkuda käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtet.

45. Neutraalse maksustamise põhimõte näeb ette, et sarnaseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid ei kohelda käibemaksuga maksustamisel erinevalt.(27)

46. Võrdse kohtlemise põhimõtet konkurentsi seisukohast käesoleval juhul ei rikuta. Nimelt peab valikuvõimalus – nagu märgitud eespool jaotises C – ära hoidma just nimelt müüja sattumise ebasoodsasse konkurentsiolukorda.

47. Seda ei muuda Leedu õiguses sätestatud tingimus, et tehingu tegemise ajal peab ostja olema registreeritud käibemaksukohustuslane. Nimelt kehtib kõikidele maatükkide müüjatele, kes soovivad maksuvabastusest loobuda, ühetaoliselt sama tingimus, et ostja peab olema registreeritud käibemaksukohustuslane.(28) Käibemaksuga maksustamist ei oleks saanud käesoleval juhul kehtivalt valida mitte ükski teine maatüki müüja.

3. *Proportsionaalsuse põhimõte*

48. Maksukohustuslase kohustamine korrigeerida juba maha arvatud sisendkäibemaksu üksnes seepärast, et ostjat ei ole käibemaksukohustuslaseks registreeritud – või on seda tehtud vaid üks kuu hiljem nagu käesoleval juhul –, võiks siiski olla ebaproportsionaalne. See eeldab, et registreerimise nõue ei ole taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv või läheb kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik.(29)

49. Registreerimisnõude eesmärk on hõlbustada maksuhalduril kontrollida maksuvabastusest loobumist, sest sellel on mõtet – nagu märgitud eespool jaotises C – vaid siis, kui tehing tehakse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega maksukohustuslasega. Teiseks on selle eesmärk tagada õiguskindlus(30) ja õigusselgus. Tõend käibemaksukohustuslasena registreerimise kohta lubab müüjal tuvastada, kas maksuvabastusest loobumise tingimused on täidetud, millest tulenevalt ei pea ta juba maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerima. Seda, kas isik on juba maksukohustuslane käibemaksuõiguse tähenduses, on teisel isikul (ja mõnikord ka maksuhalduril) raske kindlaks teha, kui isikut käibemaksukohustuslasena registreeritud ei ole.

50. Nii käibemaksu tõhus haldamine ja kontroll – millel on Euroopa Kohtu hinnangul vahetu mõju ELi rahastamisele(31) – kui ka õiguskindluse põhimõte on õiguspärased eesmärgid. Käibemaksukohustuslasena registreerimise tingimus ei ole nende eesmärkide teostamiseks ebasobiv.

51. Seega tuleb veel kontrollida, kas on olemas sama sobiv vähem range meede, ja kui seda ei leidu, siis hinnata eesmärgi ja abinõu vahelist suhet. Sama sobiv vähem range meede mulle teadaolevalt puudub. Maksukohustuslase staatuse sisulise olemasolu tingimust on tunduvalt raskem kontrollida nii maksuhalduril kui ka müüjal. Seega ei ole see eespool kirjeldatud eesmärkide saavutamiseks vähem range ega sama sobiv.

52. Ka asjaomaste õigushüvede (ühelt poolt õiguskindlus, tõhusam haldus ja teiselt poolt müüja huvi maksuvabastusest loobuda, et vältida maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustust) kaalumisel (eesmärgi ja abinõu vaheline suhe) ei tulene, et tingimus, et ostja peab olema registreeritud käibemaksukohustuslasena, oleks ebaproportsionaalne.

53. Nõue, et maksukohustuslane, kes soovib õiguse sellise seisjuures käsitada tegelikult maksuvaba tehingut maksustatava tehinguna, laseb ostjal tõendada, et ostja on registreeritud käibemaksukohustuslane, ei ole minu arvates ebasobiv. Nimelt kui ostja seda ei tõenda, siis saab maksukohustuslane sisendkäibemaksu oodatava korrigeerimise ostuhinda sisse arvestada ja tekkida võiva kahju ära hoida. Kui ostja ei soovi seda – eeldatavasti kõrgemat – hinda maksta, peab ta tõendama, et ta on registreeritud käibemaksukohustuslane. Kui tõendamist ei toimu, võib müüja otsida teise ostja või oodata tehingu tegemisega seni, kuni registreerimise taotlus – mis võib juba olla esitatud – on rahuldatud.

54. Seega saab ostja maatüki müügi käsitlemist käibemaksuga maksustamise seisukohast ise mõjutada,(32) selleks peab ta esitama käibemaksukohustuslasena registreerimise taotluse ja ootama ära, kuni see rahuldatakse. Müüjale seevastu on selge, millal teeb ta tehingu registreeritud maksukohustuslasega ja millal mitte. Selle alusel saab ta kujundada müügihinna. Seega ei ole maksuvabastusest loobumise võimaluse (ajutine) piiramine taotletud eesmärkide (tõhus haldus ja õiguskindlus) suhtes ebaproportsionaalne.

55. Riigisisiseses õiguses sätestatud tingimus, et selleks, et müüja saaks maksuvabastusest loobuda, peab ostja olema registreeritud käibemaksukohustuslane, on lõppkokkuvõttes seega proportsionaalne.

56. Teistsuguseks järelduseks ei anna alust ka Euroopa Kohtu praktika, mille kohaselt ei või käibemaksukohustuslast takistada *teostamast talle kuuluvat mahaarvamisõigust* põhjusel, et ta ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud enne seda, kui ta kasutas soetatud kaupu oma maksustatavas majandustegevuses(33). Nimelt ei ole käesolevas asjas tegemist mitte sellega, et maksukohustuslane on kasutanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, vaid sellega, kas maksuvabastusest loobumine on kehtiv, kui ostja ei ole registreeritud käibemaksukohustuslane.

57. Teistsugusele järeldusele ei vii oma kohaldamisalas ka Euroopa Kohtu niinimetatud „substance over form“ praktika(34). Selle kohaselt nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et käibemaksuvabastus (või sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus) antakse sisuliste nõuete täidetuse korral, isegi kui teatud vorminõudeid ei ole maksukohustuslane täitnud.

58. Nimelt on küsitav juba see, kas käibemaksudirektiivi muudatusi arvestades saab viidatud kohtupraktikat senisel kujul endiselt järgida. Direktiivi andja on muu hulgas ka vastuseks Euroopa Kohtu praktikale(35) käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 nüüd sõnaselgelt sätestanud, et maksuvaba ühendusesisese soetamise (sisuline) tingimus on, et ostja on müüjale esitanud oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri.

59. Pealegi on Euroopa Kohus oma „substance over form“-käsitust juba täpsustanud. Teatavatel vorminõuetel võib nimelt olla suurem tähtsus kui teistel ja seega peavad need hoolimata vormilisest olemusest täidetud olema.(36)

60. Valikuõiguste kohta on Euroopa Kohus koguni sõnaselgelt märkinud, et teatud korra järgimine (Luksemburg oli seadnud kehtiva valiku tingimuseks eelneva nõusoleku saamise maksuhaldurilt) just nimelt ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise piirang.(37) Tagasiulatuva jõu puudumine ei muutnud seda korda Euroopa Kohtu hinnangul ka ebaproportsionaalseks.(38) Seepärast on käesoleval juhul ebaoluline, et ARVI lepingupartner omandas registreeritud käibemaksukohustuslase staatuse – tagasiulatuva jõuta – üks kuu hiljem.

61. Seega ei ole Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb vormiliste aspektide ulatuslikku ebaolulisust käibemaksuõiguses, liikmesriikide valiku- ja kujundamisõiguste seisukohast asjakohane.

VI. Ettepanek

62. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausyb?s (Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikkel 137 lubab liikmesriigil ette näha, et müüja võib viidatud sättes nimetatud maksuvabastusest kehtivalt loobuda vaid juhul, kui ostja on registreeritud käibemaksukohustuslane. Kõnealuse „vorminõude“ täitmine ei riku neutraalsuse maksustamise põhimõtet ega ole ebaproportsionaalne.

2. Kõnealuse „vorminõude“ täitmata jätmise õiguslik tagajärg, nimelt müüja kohustus korrigeerida maha arvatud sisendkäibemaksu, tuleneb käibemaksudirektiivis müügitehingu suhtes ette nähtud maksuvabastusest. Seda ei muuda ka tõsiasi, et esiteks registreeriti ostja käibemaksukohustuslaseks üks kuu hiljem, teiseks kasutas ta kaupa oma maksutatavate tehingute tarbeks ja kolmandaks ei ole tegemist pettusega.

1 Algeel: saksa.

2 Rudolf von Jhering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 2. osa, 2. köide, Leipzig, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, lk 497 (32) – 1. trükk.

3 Vt nt 20. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 39 jj); 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 60 jj); 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 41 jj); 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 45 jj) ja 27.

septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 29).

4 Lisatud nõukogu 4. detsembri 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/1910, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses käibemaksusüsteemi teatavate normide ühtlustamise ja lihtsustamisega liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamisel (ELT 2018, L 311, lk 3) (jõustunud 27. detsembril 2018).

5 Vt selle kohta üksikasjalikult ka: Kokott, J., „Vom Sinn der Form“, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018*, Köln, 2018, lk 109 jj.

6 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1) vaidlusalusel aastal (2015) kohaldatavas redaktsioonis.

7 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 34 jj).

8 Nii sõnaselgelt seoses Hispaania vaidekomisjonidega (TEAC) Euroopa Kohtu suurkoja 21. jaanuari 2020. aasta otsus Banco de Santander (C?274/14, EU:C:2020:17, punkt 55).

9 Vt üldiselt 26. veebruari 2015. aasta kohtuotsus VDP Dental Laboratory jt (C?144/13 ja C?160/13, EU:C:2015:116, punkt 43). Haridusteenuste maksuvabastuse eesmärgi kohta vt 28. novembri 2013. aasta kohtuotsus MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, punkt 23) ja 20. juuni 2002. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C?287/00, EU:C:2002:388, punkt 47).

10 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? ja Plavo?in (C?249/12 ja C?250/12, EU:C:2013:722, punkt 34) ning 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400, punkt 19).

11 Kõnealuse vajaduse üksikasjade kohta vt minu ettepanek kohtuasjas Wilo Salmson France (C?80/20, EU:C:2021:326, punkt 55 jj) ja minu ettepanek kohtuasjas Zipvit (C?156/20, EU:C:2021:558, punkt 46 jj).

12 18. mai 2021. aasta kohtumäärus Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, punkt 39); 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punkt 48); 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 29); 9. septembri 2004. aasta kohtuotsus Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, punkt 21); 4. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 45) ja 3. detsembri 1998. aasta kohtuotsus Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punkt 17).

13 Nii sõnaselgelt 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 29) ja 3. detsembri 1998. aasta kohtuotsus Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punkt 17).

14 3. detsembri 1998. aasta kohtuotsus Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punkt 17 jj).

15 18. mai 2021. aasta kohtumäärus Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, punkt 39); 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punkt 48); 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 27 jj); 9. septembri 2004. aasta kohtuotsus Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, punkt 21); 4. oktoobri 2001. aasta kohtuotsus „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 45) ja 3. detsembri 1998. aasta kohtuotsus Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punkt 16 jj).

16 9. septembri 2004. aasta kohtuotsus Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, punkt 26 jj).

17 Nii 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punkt 43 jj).

18 Nii sõnaselgelt 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 30).

19 18. mai 2021. aasta kohtumäärus Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, punkt 40); 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 31).

20 Ka see on käibemaksuõiguse üldpõhimõte: vt 26. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, punkt 57) ja 27. jaanuari 2009. aasta kohtuotsus Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, punkt 52).

21 18. mai 2021. aasta kohtumäärus Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394, punkt 39); 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punkt 49) ja 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punkt 46).

22 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punkt 48); ilmselt ka 3. detsembri 1998. aasta kohtuotsus Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punktid 24 ja 26).

23 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punkt 49) ja 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punkt 46).

24 8. juuni 2000. aasta kohtuotsus Schloßstrasse (C?396/98, EU:C:2000:303, punkt 47); ilmselt ka 3. detsembri 1998. aasta kohtuotsus Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589, punktid 24 ja 26).

25 Vt 26. novembri 2020. aasta kohtuotsus Søgård Fastigheter (C?787/18, EU:C:2020:964, punkt 48 jj ning seal viidatud kohtupraktika).

26 Kohtujurist Geelhoedi ettepanek kohtuasjas Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, punkt 51).

27 Vt 16. oktoobri 2008. aasta kohtuotsus Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, punkt 30); 7. septembri 1999. aasta kohtuotsus Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, punkt 20) ja 11. juuni 1998. aasta kohtuotsus Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, punkt 22).

28 See eristab käesolevas asjas kujunenud olukorda näiteks olukorrast, mille alusel tegi Euroopa Kohus 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsuse Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22, punkt 47).

29 Nii 26. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, punkt 57); 27. jaanuari 2009. aasta kohtuotsus Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, punkt 52).

30 Selle kriteeriumi kohta vt ka juba kohtujurist Geelhoedi ettepanek kohtuasjas Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, punkt 49).

31 See argument sisaldub mitmes Euroopa Kohtu otsuses (vt 17. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Dzivev jt (C?310/16, EU:C:2019:30, punkt 26); 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus M.A.S. ja M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936, punkt 31); 8. septembri 2015. aasta kohtuotsus Taricco jt (C?105/14, EU:C:2015:555, punkt 38) ja 26. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, punkt 26). Komisjoni hilisemad väited ja ELi rahastamismehhanismi tegelik kujundus seavad selle siiski kahtluse alla. Vt komisjoni ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, ja direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda, seoses liidu raamistikus elluviidava kaitsetegevusega, COM(2019) 192 final, lk 10: („Käibemaksuvabastuste kohaldamisala laiendamiseks võib ettepanek tuua kaasa liikmesriikide kogutava käibemaksutulu ja seega ka käibemaksupõhiste omavahendite vähenemise. Kuigi see ei avaldada negatiivset mõju ELi eelarvele, kuna kogurahvatulul põhinevate omavahenditega kompenseeritakse mis tahes kulutused, mida traditsioonilised omavahendid ja käibemaksupõhised omavahendid ei kata, tuleks need käibemaksupõhised omavahendid, mis jääksid teatavatel liikmesriikidel kogumata, kõigil liikmesriikidel kompenseerida kogurahvatulul põhinevatest omavahenditest.“)

32 Selle argumendi kohta vt ka juba kohtujurist Geelhoedi ettepanek kohtuasjas Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189, punkt 51); 9. septembri 2004. aasta kohtuotsus Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512, punkt 26 jj).

33 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161, punkt 33); 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 61) ja 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 51).

34 Vt selle kohta üksikasjalikult ka Kokott, J., „Vom Sinn der Form“, *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018*, Köln, 2018, lk 109 jj.

Seoses sisendkäibemaksu mahaarvamisega vt 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 41); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punkt 38); 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 60 jj) ja 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429, punkt 41 jj).

Seoses maksuvabastustega vt 20. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791, punkt 39 jj); 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punkt 45 jj) ja 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 29).

35 Teistmoodi ei ole nõukogu 4. detsembri 2018. aasta direktiivi (EL) 2018/1910, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses käibemaksusüsteemi teatavate normide ühtlustamise ja lihtsustamisega liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamisel (ELT 2018, L 311, lk 3),

põhjendustes 3 ja 7 sisalduvaid märkusi ilmselt võimalik mõista:

(3) „Nõukogu kutsus [...] komisjoni üles täiustama piiriüleste tehingute suhtes kohaldatavaid liidu käibemaksunorme seoses käibemaksukohustuslasena registreerimise numbril olulisusega ühendusesiseste tarnete maksuvabastuse saamisel [...]“

(7) „siis tehakse ettepanek, et [...] kaupu soetavale isikule väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbril lisamine [...] peaks [...] muutuma maksuvabastuse kohaldamise sisuliseks eeltingimuseks, mitte jääma vormiliseks nõudeks.

36 Vt 21. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:870, punkt 82). Kahjuks on Euroopa Kohus jätnud lahtiseks, millised vorminõuded peavad arve puhul olema täidetud, et tegemist oleks arvega. Vt selle kohta siiski minu ettepanek kohtuasjas Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 89 jj) ja kohtuasjas Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punkt 77 jj).

37 9. septembri 2004. aasta kohtuotsus Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punkt 28).

38 9. septembri 2004. aasta kohtuotsus Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512, punkt 29).