Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

12. september 2018 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Mahaarvamisõigus – Soetused, mille on teinud maksukohustuslane, kelle maksuamet on tunnistanud „tegevuse peatanud“ maksukohustuslaseks – Mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine – Proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtted

Kohtuasjas C-69/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) 16. novembri 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. veebruaril 2017, menetluses

Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, varem Gamesa Wind România SRL,

versus

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

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

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, esindajad: *avocată* A. Stănoiu ja *avocată* O. Marian,

– Rumeenia valitsus, esindajad: H. R. Radu, hiljem C.-R. Canțăr, R. I. Hațieganu ja L. Lițu,

– Euroopa Komisjon, esindajad: G.-D. Balan ja R. Lyal,

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

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“)) tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses ühelt poolt Siemens Gamesa Renewable Energy România SRL, varem Gamesa Wind România SRL (edaspidi „Gamesa“), ja teiselt poolt Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilori (riigi maksuameti vaidluste lahendamise talitus, Rumeenia) ning Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (riigi maksuameti suurte maksumaksjate haldamise talitus, Rumeenia) vahel ja see puudutab küsimust, kas Gamesal on õigus arvata maha käibemaksu soetustelt, mis ta tegi perioodil, mil tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number oli kehtetu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2006/112 I jaotise „Teema ja reguleerimisala“ artikli 1 lõike 2 teises lõigus on sätestatud:

„Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.“

4 Selle direktiivi artikli 9 lõikes 1 on sätestatud:

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

„Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus […] Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

5 Nimetatud direktiivi artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

6 Direktiivi X jaotise „Mahaarvamine“ artikkel 168 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[…].“

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 178 sätestab:

„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;

[…].“

8 Selle direktiivi artikli 179 esimese lõigu kohaselt:

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

9 Direktiivi artikli 213 lõike 1 esimeses lõigus on sätestatud:

„Iga maksukohustuslane teatab, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb.“

10 Direktiivi artikli 214 lõikes 1 on ette nähtud:

„Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed, et järgmised isikud registreerida, andes neile individuaalse numbri:

a) iga maksukohustuslane, välja arvatud artikli 9 lõikes 2 nimetatud maksukohustuslased, kes teeb oma riigi territooriumil mahaarvamisõigust andvaid kaubatarneid või osutab teenuseid, välja arvatud sellised kaubatarned ja teenuseosutamised, mille puhul peab käibemaksu artiklite 194–197 ja artikli 199 kohaselt tasuma ainult kaupade soetaja või teenuste saaja või isik, kelle tarbeks kaubad või teenused on mõeldud;

[…].“

11 Direktiivi 2006/112 artikli 250 lõikes 1 on sätestatud:

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

12 Direktiivi artikkel 252 täpsustab:

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

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

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

13 Nimetatud direktiivi artikli 273 esimeses lõigus on sätestatud:

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

Rumeenia õigus

14 22. detsembri 2003. aasta seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003) (edaspidi „maksuseadustik“) artikli 11 lõige 1*bis* sätestas põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud versioonis:

„Maksuhaldurid ei võta arvesse tehingut, mille on teinud maksumaksja, kelle tegevus on riigi maksuameti peadirektori määrusega peatatuks tunnistatud, välja arvatud juhul, kui tegemist on kaupade võõrandamisega sundtäitmise menetluse raames“.

15 Selle seadustiku artikli 147*bis* lõige 2 sätestab:

„Kui mahaarvamisõigust andvad tingimused ja formaalsused ei ole deklareerimisperioodil täidetud või kui maksutõendid, mida on nimetatud artiklis 146, ei ole kohale jõudnud, võib maksukohustuslane mahaarvamisõigust kasutada, kui ta esitab deklaratsiooni maksustamisperioodi kohta, mil need tingimused ja formaalsused on täidetud, või kasutada seda õigust järgmises deklaratsioonis, mis ei tohi olla hilisem kui viis aastat alates mahaarvamisõiguse tekkimise aastale järgneva aasta 1. jaanuarist.“

16 Nimetatud seadustiku artikli 153 lõikes 9 on sätestatud:

„Pädevad maksuhaldurid võivad käesoleva artikli kohaselt tühistada isiku käibemaksukohustuslasena registreerimise, kui vastavalt käesoleva jaotise sätetele ei olnud ta kohustatud käibemaksukohustuslasena registreerimist taotlema või kui tal puudus käesoleva artikli kohaselt õigus seda taotleda. Samuti võivad pädevad maksuhaldurid omal algatusel tühistada käesoleva artikli kohaselt isiku registreerimise käibemaksukohustuslasena, kui tegemist on maksukohustuslasega, kes on kantud artikli 11 kohaselt peatatuks tunnistatud tegevusega maksumaksjate nimekirja, või seaduse alusel äriregistrisse kantud maksukohustuslasega, kelle tegevus on ajutiselt peatatud. Kustutamise kord nähakse ette kehtivates menetlusnormides. Pärast käibemaksukohustuslasena registreerimise tühistamist on need isikud siis, kui kustutamise aluseks olnud olukord on lõppenud, kohustatud taotlema pädevatelt maksuasutustelt käibemaksukohustuslasena registreerimist, ilma et kõnealusel kalendriaastal saaks kohaldada artiklis 152 ette nähtud väikeettevõtjate käibemaksuvaba käibe määra puudutavaid sätteid.“

17 Sama seadustiku artiklis 158*ter* on sätestatud:

„1. Alates 1. augustist 2010 on riigi maksuameti juurde loodud ja korraldatud ühendusesiseste ettevõtjate register, kus on arvele võetud kõik maksukohustuslased ja mittemaksukohustuslasest juriidilised isikud, kes teostavad ühendusesiseseid tehinguid, nagu:

a) ühendusesisesed kaubatarned, mis on vastavalt artikli 132 lõike 1 punktile a tehtud Rumeenias ja mis on vastavalt artikli 143 lõike 2 punktidele a ja d maksust vabastatud;

b) artikli 132*bis* lõikes 5 märgitud kolmnurktehingute raames hilisemad kaubatarned, mis on tehtud kaupade vastuvõtmise liikmesriigis ja mis on deklareeritud ühendusesiseste kaubatarnetena, mida Rumeenias tähistatakse koodiga T;

c) ühendusesiseste teenuste osutamine, s.o teenused, mis kuuluvad artikli 133 lõike 2 sätete kohaldamisalasse ja mida osutavad Rumeenias asuvad maksukohustuslased väljaspool Rumeeniat, kuid ühenduses asuvatele maksukohustuslastele, ning mis on teenused, mis ei ole käibemaksust vabastatud liikmesriigis, kus need isikud on maksukohustuslased.

d) maksustatavad ühendusesisesed kaubatarned, mis tehakse Rumeenias vastavalt artiklile 132*bis*.

e) teenuste ühendusesisene osutamine, s.o artikli 133 lõike 2 sätete kohaldamisalasse kuuluvad teenused, mida osutavad Rumeenias asuvatele maksukohustuslastele, sealhulgas vastavalt artiklile 153 või artiklile 153*bis* käibemaksukohustuslasena registreerimata juriidilistele isikutele, väljaspool Rumeeniat, kuid ühenduses asuvad maksukohustuslased ja mille saajal tuleb tasuda maksu vastavalt artikli 150 lõikele 2.

[…]

3. Artikli 153 ja artikli 153*bis* kohaselt käibemaksukohustuslastena registreeritud isikud peavad taotlema enda kandmist ühendusesiseste ettevõtjate registrisse, kui nad kavatsevad teha ühe või mitu lõikes 1 märgitud ühendusesisest tehingut, ning seda tuleb teha enne niisuguste tehingute tegemist.

[…]

10. Pädev maksuhaldur kustutab omal algatusel ühendusesiseste ettevõtjate registrist:

a) maksukohustuslased ja mittemaksukohustuslastest juriidilised isikud, kes on vastavalt seadusele märgitud tegevuse peatatuks tunnistatud maksumaksjate loetelus;

[…].“

18 Valitsuse määrus nr 92/2003 maksumenetluse seadustiku kohta (ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală) artikli 78 lõige 5 sätestas põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud versioonis:

„Juriidilisest isikust maksukohustuslane või ükskõik missugune muu üksus, kes ei ole juriidiline isik, tunnistatakse tegevuse peatatuks ja tema suhtes kohaldatakse seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta selle hiljem muudetud ja täiendatud redaktsiooni artikli 11 lõikeid 1*bis* ja 1*ter*, kui täidetud on üks järgmistest tingimustest:

a) ta ei ole esitanud poole aasta jooksul ühtegi seaduses ette nähtud deklaratsiooni;

b) tema puhul ei saa läbi viia maksurevisjoni, sest ta on esitanud deklaratsiooni registrijärgse asukoha andmetega, mis ei võimalda maksuhalduril teda identifitseerida;

c) maksuhaldurid on tuvastanud, et ta ei tegutse oma registrijärgses asukohas või deklareeritud residentriigis.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19 Gamesa on Rumeenia õiguse alusel asutatud äriühing, mille asukoht on Bukarestis (Rumeenia) ja mille põhitegevusala on tuuleparkide monteerimine, paigaldamine ja hooldus.

20 Gamesa soetas oma majandustegevuse raames erinevaid kaupu ja teenuseid Rumeenias ja teistes Euroopa Liidu liikmesriikides asuvatelt ja seal käibemaksukohustuslasena registreeritud tarnijatelt. Käibedeklaratsiooni esitamisel kasutas ta õigust arvata nendelt soetustelt käibemaks maha.

21 Gamesa tunnistati ajavahemikul 7. oktoobrist 2010 kuni 24. maini 2011 tegevuse peatatud maksumaksjaks maksuseadustiku artikli 11 lõike 1*bis* tähenduses põhjusel, et ta ei olnud poolaasta jooksul täitnud ühtki seadusega ette nähtud deklareerimiskohustust.

22 Ajavahemikus 26. novembrist 2014 kuni 29. juulini 2015 viidi kaebaja juures läbi maksurevisjon eesmärgiga kontrollida käibemaksu ja äriühingu tulumaksu tasumist seoses tehingutega, mis tehti 15. maist 2009 kuni 31. detsembrini 2013. Kontrollimise lõpus koostatud aruande alusel saadeti Gamesale maksuotsus, mille kohaselt ei tunnustatud tema puhul käibemaksu mahaarvamise õigust summas 3 875 717 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 890 000 eurot), ning määrati karistusmakse summas 2 845 308 leud (ligikaudu 654 000 eurot) põhjusel, et ajavahemikul, mil äriühingu tegevus oli peatatud, tehtud soetustelt ei olnud tal käibemaksu mahaarvamise õigust.

23 Gamesa esitas maksuotsuse alusel tehtud maksude ümberarvutamise peale vaide, mille riigi maksuameti vaidluste lahendamise talitus jättis 15. detsembri 2015. aasta otsusega rahuldamata.

24 Seejärel esitas Gamesa riigi maksuameti vaidluste lahendamise talituse ja riigi maksuameti suurte maksumaksjate haldamise talituse vastu Curtea de Apel Bucureștile (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) kaebuse, mis registreeriti 10. juunil 2016. Ta palub esiteks osaliselt tühistada maksuotsus osas, milles maksuhaldur keeldub käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest 3 875 717 leu (ligikaudu 890 000 euro) suuruses summas ajavahemiku 15. maist 2009 kuni 31. detsembrini 2013 eest ja määras talle karistusmakse summas 2 845 308 leud (ligikaudu 654 000 eurot), ning teiseks tühistada tervenisti riigi maksuameti vaidluste lahendamise talituse 15. detsembri 2015. aasta otsus.

25 Gamesa heidab oma kaebuses maksuhaldurile ette peamiselt seda, et viimane on rikkunud proportsionaalsuse ja käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtteid olukorras, kus Gamesa oli täitnud kõiki nõutavaid kohustusi, et ennistada oma käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Maksuhaldur viitab enda kaitseks vajadusele koguda nõuetekohaselt käibemaksu ja ennetada maksudest kõrvalehoidumist.

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

„1. Kas liikmesriigi õigusnormid või maksustamistava, mille kohaselt ei ole maksumaksjal pärast tema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ennistamist võimalik mitme käibedeklaratsiooni alusel käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada, kuna kõnealune käibemaks on tasutud kaupade ja teenuste pealt, mis on soetatud või saadud ajal, mil tema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kehtivus oli peatatud, on põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel vastuolus [direktiiviga 2006/112] (eriti selle artiklitega 213, 214 ja 273)?

2. Kas liikmesriigi õigusnormid või maksustamistava, mille kohaselt ei ole maksumaksjal pärast tema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ennistamist võimalik mitme käibedeklaratsiooni alusel käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada, sest kuigi kõnealune käibemaks on seotud arvetega, mis on väljastatud pärast maksumaksja käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ennistamist, on see tasutud kaupade ja teenuste pealt, mis on soetatud või saadud ajal, mil tema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kehtivus oli peatatud, on põhikohtuasjas käsitletavatel asjaoludel vastuolus [direktiiviga 2006/112] (eriti selle artiklitega 213, 214 ja 273)?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma küsimustega, mida tuleks analüüsida koos, selgitada sisuliselt, kas direktiivi 2006/112 ja eriti selle artikleid 213, 214 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis lubavad maksuhalduril keelduda maksukohustuslasele, kes tegi soetusi ajal, mil tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number oli tunnistatud kehtetuks põhjusel, et ta ei esitanud maksudeklaratsioone, nende soetustega seotud käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest pärast tema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ennistamist esitatud käibedeklaratsioonide või väljastatud arvete alusel.

28 Kõigepealt tuleb esile tuua, et maksukohustuslase õigus arvata tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust maha sisendkäibemaks, mille ta on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, kujutab endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt toonitanud, on direktiivi 2006/112 artiklis 167 ja järgmistes artiklites sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa üldjuhul kitsendada. Eeskätt on see kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist või tulemustest, tingimusel et tegevus ise on üldjuhul käibemaksuga maksustatud (19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul tuleb siiski järgida nii materiaalõiguslikke kui ka vormilist laadi nõudeid või tingimusi.

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

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

34 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse juhul, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne vorminõude (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45; 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 41, ja 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 44).

35 Konkreetselt kujutavad direktiivi 2006/112 artiklis 214 ette nähtud käibemaksukohustuslasena registreerimine ning selle direktiivi artiklis 213 sätestatud maksukohustuslase kohustus teatada oma tegevuse algusest, muutumisest ja lõppemisest endast vaid kontrolliotstarbelisi vorminõudeid, mis ei saa kahtluse alla seada eelkõige käibemaksu mahaarvamise õigust, kui selle õiguse tekkimise sisulised tingimused on täidetud (9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 60, ja 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 32).

36 Järelikult ei tohi käibemaksukohustuslast takistada teostamast talle kuuluvat mahaarvamisõigust põhjusel, et ta ei olnud käibemaksukohustuslasena registreeritud enne seda, kui ta kasutas soetatud kaupu oma maksustatavas majandustegevuses (21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 51, ja 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 33).

37 Lisaks on Euroopa Kohus otsustanud, et asjaolu, et maksukohustuslast karistatakse raamatupidamisarvestus- ja teatamiskohustuse täitmatajätmise eest mahaarvamisõiguse äravõtmisega, läheb ilmselgelt kaugemale sellest, mis on vajalik nende kohustuste nõuetekohase täitmise tagamise eesmärgi saavutamiseks, arvestades, et liidu õigus ei takista liikmesriikidel vajaduse korral sellise trahvi või rahalise karistuse määramist, mis vastab rikkumise raskusastmele (9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 63, ja 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 34).

38 See oleks teisiti juhul, kui selliste vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 35).

39 Samuti võib keelduda mahaarvamisõiguse lubamisest, kui objektiivsete andmete alusel on tuvastatud, et mahaarvamisõigust kasutatakse pettuse või kuritarvituse kavatsusega (19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 43, ja 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 36).

40 Käesoleva asja puhul nähtub eelotsusetaotlusest, et ajavahemikul 7. oktoobrist 2010 kuni 24. maini 2011 tunnistati Gamesa tegevuse peatanud maksumaksjaks, kuna ta ei täitnud poolaasta vältel ühtki seadusega ette nähtud deklareerimiskohustust. Siiski ennistati tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number alates 25. maist 2011. Ennistamise tulemusel kasutas ta mahaarvamisõigust pärast ennistamist esitatud käibedeklaratsioonide või koostatud arvete alusel.

41 Tuleb märkida, et kuupäev, mil käibedeklaratsioon esitati või arve koostati, ei mõjuta tingimata mahaarvamisõiguse tekkimise sisulisi tingimusi.

42 Nendest asjaoludest tuleneb, et kui tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse sisulised tingimused on täidetud ja mahaarvamisõigust ei kasutata pettuse või kuritarvituse kavatsusega, võib äriühing, kes on sarnases olukorras nagu Gamesa, nõuda pärast tema tegevuse ennistamist esitatud käibedeklaratsioonide või väljastatud arvete alusel mahaarvamisõiguse tunnustamist.

43 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on tuvastada eelkõige, kas maksuhalduril olid vajalikud andmed, et teha kindlaks, kas Gamesa poolt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse sisulised tingimused – olenemata käibedeklaratsiooni esitamise või arve koostamise kuupäevast – olid täidetud.

44 Kõiki eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb direktiivi 2006/112 ja eriti selle artikleid 213, 214 ja 273 tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis lubavad maksuhalduril keelduda maksukohustuslasele, kes tegi soetusi ajal, mil tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number oli tunnistatud kehtetuks põhjusel, et ta ei esitanud maksudeklaratsioone, nende soetustega seotud käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest pärast tema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ennistamist esitatud käibedeklaratsioonide või väljastatud arvete alusel, ainuüksi seetõttu, et need soetused leidsid aset perioodil, mis tegevust ei toimunud, olgugi et sisulised nõuded olid täidetud ja mahaarvamisõigust ei kasutatud pettuse või kuritarvituse kavatsusega.

Kohtukulud

45 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL), eriti selle artikleid 213, 214 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis lubavad maksuhalduril keelduda maksukohustuslasele, kes tegi soetusi ajal, mil tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number oli tunnistatud kehtetuks põhjusel, et ta ei esitanud maksudeklaratsioone, nende soetustega seotud käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest pärast tema käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ennistamist esitatud käibedeklaratsioonide või väljastatud arvete alusel, ainuüksi seetõttu, et need soetused leidsid aset perioodil, mis tegevust ei toimunud, olgugi et sisulised nõuded olid täidetud ja mahaarvamisõigust ei kasutatud pettuse või kuritarvituse kavatsusega.

Allkirjad