Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
EVGENI TANCHEV
esitatud 20. mail 2021 [1]

Liidetud kohtuasjad C-45/20 ja C-46/20

E
versus
Finanzamt N (C-45/20)
ja
Z
versus
Finanzamt G (C-46/20)

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Nõukogu direktiiv 2006/112/EÜ (muudetud nõukogu direktiiviga 2009/162/EL) – Artiklid 167 ja 168a – Fotogalvaanilise seadme paigaldamine – Töötoa ehitamine eramusse – Kinnisasi – Segakasutusega vara – Ettevõtte vara hulka liigitamine – Liikmesriigis kehtiva isikliku vara hulka liigitamise ja vastupidiste tõendite puudumise korral selle hulka liigitamise eeldamise tähtaja kooskõla liidu õigusega – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kaotamine

1. Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus, edaspidi „eelotsusetaotluse esitanud kohus“) eelotsusetaotlustega palutakse selgitada Euroopa Kohtu praktikat seoses kapitalikaupade, [2] eelkõige nii majandustegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks kasutatava kinnisasja [3] (edaspidi „segakasutusega vara“) liigitamisega maksumaksja isikliku vara, maksumaksja ettevõtte vara või mõlema hulka (edaspidi „liigitusotsus“). Täpsemalt käsitlevad küsimused liigitusotsuse tagajärgi õigusele arvata nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi [4] (muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) teatavaid sätteid [5]) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 167 ja 168a alusel sisendkäibemaksuna maha käibemaks.

[1] Algkeel: inglise.

[2] Selle, kas käesolevas asjas kõne all olevad kaubad on „kapitalikaubad“, peab siiski kindlaks tegema eelotsusetaotluse esitanud kohus riigisisese õiguse alusel. Käibemaksudirektiivi artikli 189 punkti a kohaselt võivad liikmesriigid määratleda kapitalikaupade mõiste. Euroopa Kohus on leidnud, et see mõiste hõlmab kaupu, mida majandustegevuses kasutatuna eristab nende kestvus ja väärtus, mis tähendab, et nende soetusmaksumust ei arvestata tavaliselt mitte jooksevkuluna, vaid see amortiseeritakse mitme majandusaasta jooksul. Vt nt 27. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punkt 23) ja seal viidatud 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 35).

[3] Vt allpool 35. joonealune märkus.

[4] ELT 2006, L 347, lk 1.

[5] ELT 2010, L 10, lk 14.

2. Küsimused puudutavad kooskõla liidu õigusega, võttes eelkõige arvesse Euroopa Kohtu 25. juuli 2018. aasta otsust Gmina Ryjewo,[6] mis käsitleb Saksa õiguse kohast Saksamaa maksuhaldurile liigitusotsusest teatamise tähtaega, mille möödumist on eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktikas tõlgendatud nii, et selle tulemuseks on sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kaotamine. Näib, et sama tagajärg tuleneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktikas eeldamisest, et nimetatud tähtaja möödumisel liigitatakse segakasutusega vara maksumaksja isikliku vara hulka, kui puuduvad piisavad vastupidised tõendid.

3. Olen jõudnud järeldusele, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktikas antud tõlgendus liikmesriigi õigusnormidele, mille kohaselt kaotab maksukohustuslane sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse, kui ta ei teata segakasutusega vara liigitamise otsusest selleks liikmesriigi õiguses ette nähtud tähtaja jooksul, on põhikohtuasjade asjaoludel vastuolus käibemaksudirektiivi artiklitega 167 ja 168a, kuna ei järgita neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet, võttes arvesse, et kohtuasja toimikus ei viita miski sellele, et maksudest kõrvalehoidumine oleks päevakajaline probleem.[7] Sama järeldus kehtib eespool nimetatud maksumaksja isikliku vara hulka liigitamise eeldamise suhtes, kui see toob kaasa mahaarvamisõigusest ilmajäämise.

I. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Käibemaksudirektiivi artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

5. Käibemaksudirektiivi artikkel 168 sätestab:

„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;

[…].“

6. Käibemaksudirektiivi artikli 168a lõige 1 sätestab:

„1. Maksukohustuslase ettevõtte vara hulka kuuluva kinnisasja kasutamisel nii maksukohustuslase ettevõtte tegevuse eesmärgil kui ka maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil tohib kooskõlas artiklites 167, 168, 169 ja 173 sätestatud

[6] C-140/17, EU:C:2018:595 (edaspidi „kohtuotsus Gmina Ryjewo“).

[7] 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punktid 65–70). Vt nt ka 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 39) ja seal viidatud 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka hiljutised 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punktid 32–34 ja 49–51) ning 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punktid 37 ja 38).

põhimõtetega kõnealuse kinnisasjaga seotud käibemaksu maha arvata üksnes selles ulatuses, milles kinnisasja kasutatakse maksukohustuslase ettevõtte tegevuse eesmärgil.

Erandina artiklist 26 võetakse esimeses lõigus osutatud kinnisasja kasutamise protsentuaalset muutumist arvesse kooskõlas artiklites 184–192 sätestatud põhimõtetega vastavalt nende sätete rakendamisele kõnealuses liikmesriigis.“

7. Käibemaksudirektiivi artikli 250 lõige 1 sätestab:

„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.“

B. Saksa õigus

8. Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 15 lõige 1 sätestab:

„Ettevõtjal on õigus sisendkäibemaksuna maha arvata:

1. käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise ettevõtja poolt talle tarnitud kaubalt või muudelt teenuselt. […]“

9. UStG § 18 lõige 3 sätestab:

„Ettevõtja peab esitama kalendriaasta või lühema maksustatava perioodi kohta tagastamistaotluse, milles ettevõtja arvutab ise kooskõlas § 16 lõigetega 1–4 ja §-ga 17 tasumisele kuuluva maksusumma või enam makstud maksusumma (maksu deklareerimine). Paragrahvi 16 lõigetes 3 ja 4 ettenähtud juhtudel tuleb maksudeklaratsioon esitada ühe kuu jooksul pärast lühima maksustatava perioodi lõppu. Põhjendamatute kulude vältimiseks võib Finanzamt elektroonilise esitamise nõudest taotluse korral loobuda. Sellisel juhul peab ettevõtja esitama maksudeklaratsiooni maksuhalduri ettenähtud vormil ja selle omakäeliselt allkirjastama.“

10. Maksukorralduse seadustiku (Abgabenordnung) § 149 lõige 2 – kohtuasjade algatamise ajal kehtinud redaktsioonis [8] – sätestab:

„Kui maksuõiguses ei ole sätestatud teisiti, tuleb kalendriaasta või seaduses sätestatud perioodi maksudeklaratsioonid esitada hiljemalt järgneva viie kuu jooksul. […]“

[8] Saksamaa Liitvabariigi kirjalike seisukohtade kohaselt on asjakohane 1. novembri 2011. aasta redaktsioon.

II. Asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

A. C-45/20: E vs. Finanzamt N (edaspidi „kohtuasi E“)

11. Kohtuasja E kaebaja on tellingute ehitamisega tegelev ettevõtja. 2014. aastal koostas ta projekti sellise eramu ehitamiseks, mille esimesel korrusel pidi kooskõlas 29. juuli 2014. aasta arhitektuursete plaanidega olema 16,57 m^2 suurune töötuba. Maja oli muus osas kavandatud isiklikuks tarbeks ja selle kogupindala oli 149,75 m^2. Maja, sealhulgas töötoa ehitamise arved koostati ajavahemikul 2014. aasta oktoobrist 2014. aasta novembrini. [9]

12. E ei taotlenud esialgsetes (igakuistes) deklaratsioonides, mille ta pidi UStG § 18 lõike 2 teise lause kohaselt 2014. ja 2015. aasta kohta esitama, töötoaga seotud sisendkäibemaksu proportsionaalset mahaarvamist, vaid tegi seda esimest korda UStG § 18 lõike 3 esimese lause kohases 2015. aasta käibedeklaratsioonis. [10] Finanzamt (maksuhaldur) sai selle deklaratsiooni kätte 28. septembril 2016.

13. Maksuhaldur määras 5. aprilli 2017. aasta arvamusega E 2015. aasta käibelt arvestatava maksu, lubamata maha arvata [X] eurot, mis vastas kaebaja E sõnul kõnealuse töötoaga seotud sisendkäibemaksule. Maksuhaldur jättis vaide 17. jaanuari 2018. aasta otsusega põhjendamatuse tõttu rahuldamata. Vaideotsuse peale esitatud kaebus jäeti samuti rahuldamata. 19. märtsi 2018. aasta kohtuotsuses märkis Sächsisches Finanzgericht (Saksimaa maksukohus, Saksamaa), et taotletud sisendkäibemaksu ei ole võimalik maha arvata, sest kaup ei olnud õigel ajal, st 31. maiks 2015, liigitatud ettevõtte vara hulka.

14. Eelotsusetaotluses on märgitud, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt tuleneb tasutud käibemaksu viivitamatu mahaarvamise põhimõttest, et liigitusotsus tuleb teha asjaomase kauba soetamisel või tootmisel. [11] Lisaks näeb eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika ette, et praktilisuse huvides võib maksukohustuslane liigitusotsusest teada anda seda tõendavate näitajatega. Siiski tuleb seda vastavalt UStG § 18 lõikele 3 teha hiljemalt ja lõplikult soetamisaastat hõlmavas käibedeklaratsioonis. [12] Eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktikas määrab selle aja kindlaks lõpliku maksudeklaratsiooni esitamise üldine õiguslik tähtaeg, mis on sätestatud maksukorralduse seadustiku § 149 lõikes 2. Põhikohtuasjas oli selleks ajaks järgmise, st 2015. aasta 31. mai. [13] Peale selle ei tähenda lõpliku maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja pikendamine eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt liigitusotsust tõendavatest asjaoludest teatamise tähtaja pikendamist. [14]

15. Oma kassatsioonkaebuses eelotsusetaotluse esitanud kohtule väitis kaebaja E, et tal ei olnud vaja oma liigitusotsust tõendavatest täiendavatest asjaoludest maksuhaldurile käibedeklaratsiooniga teada anda, kuna arhitekti plaanid, mis käsitlesid töötoa tegelikku kasutamist ainult majandustegevuseks, olid piisavaks näitajaks selle liigitamise kohta ettevõtte vara hulka.

[9] Tulenevalt Finanzamt N-i kirjalikest seisukohtadest.

[10] Tulenevalt Finanzamt N-i kirjalikest seisukohtadest.

[11] BFH otsused BFHE 234, 519, *BStBl* II 2014, 76, punkt 23; BFH/NV 2012, 808, punkt 18; BFH/NV 2012, 1828, punkt 28 jj, ning BFH/NV 2013, 266, punkt 38.

[12] BFH otsused BFHE 234, 519, *BStBl* II 2014, 76, punkt 24 jj, punkt 34; BFHE 234, 531, *BStB1* II 2014, 81, punkt 24 jj; BFH/NV 2013, 266, punkt 40 jj; BFH määrus BFH/NV 2017, 922, punkt 5 ja seal viidatud kohtupraktika.

[13] BFH otsused BFHE 234, 519, *BSt1* II 2014, 76, punkt 33 jj; BFH/NV 2013, 266, punkt 40 jj; BFH/NV 2014, 1097, punkt 14; BFH määrused BFH/NV 2014, 914, punkt 6; BFH/NV 2017, 922, punkt 5. Eelotsusetaotluse kohaselt on selleks nüüd järgmise aasta 31. juuli.

[14] BFH otsused BFHE 234, 531, *BStB1* II 2014, 81, punkt 36 jj; BFH/NV 2012, 808, punkt 18.

B. C-46/20: Z vs. Finanzamt G (edaspidi „kohtuasi Z“)

16. Kohtuasi Z puudutab 2014. aastal fotogalvaanilise seadme paigaldamiselt tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna mahaarvamist. Kaebaja Z tarbis seadmega toodetud elektrienergiat osaliselt ise, osaliselt suunas selle teatava energiatarnija juures võrku. Energia elektrivõrku suunamise leping sõlmiti kõnealusel majandusaastal ja sellega nähti ette tasu, millele lisandub maks.

17. 29. veebruaril 2016 esitas kaebaja Z vaidlusaluse majandusaasta käibedeklaratsiooni ja deklareeris sisendkäibemaksuna [X] eurot. Sisendkäibemaksu summa oli eelkõige seotud fotogalvaanilise seadme tarnimise ja paigaldamise eest esitatud 11. septembri 2014. aasta arvel kajastatud maksuga. Z ei olnud esitanud ühtegi selle seadme suhtes asjakohast deklaratsiooni. Vastustaja Finanzamt G esialgu aktsepteeris vaidlusaluse aasta käibedeklaratsiooni.

18. Pärast käibemaksukohustuse erikontrolli asus maksuhaldur seisukohale, et 11. septembri 2014. aasta arvel kajastatud sisendkäibemaksu mahaarvamist ei saa lubada. Maksuhaldur leidis, et Z ei liigitanud kõnealust kaupa ettevõtte vara hulka õigel ajal, st 31. maiks 2015.

19. Seepärast määras maksuhaldur Z-i vaidlusaluse aasta käibelt arvestatava maksu kindlaks 30. novembri 2016. aasta otsusega, mida on viimati muudetud 27. märtsi 2017. aasta otsusega. Vaie jäeti 18. mai 2017. aasta otsusega rahuldamata ja rahuldamata jäeti ka kaebus. 12. septembri 2018. aasta kohtuotsuses sedastas Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa), et Z, kellel oli õigus valida, kuidas kõnealune fotogalvaaniline seade liigitada, ei olnud seda õigel ajal liigitanud ettevõtte vara hulka. See tulenes Finanzgerichtile (maksukohus) siduvast kohtupraktikast (vt eespool punkt 14). Kirjeldatud käsitus jäi Euroopa Kohtu järgnevat praktikat arvestades kehtima.

20. Finanzgerichtis (maksukohus) väitis Z, et eelkõige lähtuvalt kohtuotsusest Gmina Ryjewo tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika, mis on asjakohane seoses segakasutusega vara liigitust tõendavatest asjaoludest lühikese aja jooksul teatamisega, kahtluse alla seada.

21. Eelotsusetaotluses on märgitud, et maksuhaldur jättis vaideotsuse muutmata ja sedastas, et kaebaja ei tegutsenud enne fotogalvaanilise seadme ärilisel eesmärgil kasutamist ettevõtjana käibelt arvutatavat maksu käsitlevate õigusaktide tähenduses ja sellises olukorras, mille kohta tegi Euroopa Kohus otsuse Gmina Ryjewo, liigitamisõigus puudus.

22. Neil asjaoludel otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus peatada menetlused kohtuasjade C-45/20 ja C-46/20 põhikohtuasjades ning esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 168a koostoimes artikliga 167 on vastuolus liikmesriigi kohtupraktika, mis näeb ette, et kui ostetud kauba või teenuse liigitamisel saab maksukohustuslane kasutada valikuõigust, siis puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kui asjaomast liigitusotsust ei ole maksuasutustele edastatud enne asjaomase aasta käibedeklaratsiooni esitamiseks seaduses sätestatud tähtaja lõppemist?

2. Kas […] direktiivi 2006/112 […] artikliga 168a on vastuolus liikmesriigi kohtupraktika, mille kohaselt lähtutakse isiklikuks tarbeks liigitamisest või eeldatakse seda, kui puuduvad (piisavad) tõendid ettevõtte vara hulka kuulumise kohta?“

23. Euroopa Kohus esitas kirjalikud küsimused Saksamaa Liitvabariigile ja komisjonile. Saksamaa Liitvabariik vastas 14. detsembril 2020 ja komisjon 16. detsembril 2020.

24. Eelotsuse küsimuste kohta esitasid kirjalikud seisukohad Finanzamt N (kohtuasja E suhtes), Saksamaa Liitvabariik ja komisjon. Kohtuistungit ei toimunud.

III. Sissejuhatavad märkused

25. Teen ettepaneku vastata eelotsusetaotluses esitatud küsimustele järgmises järjekorras.

26. Esiteks tuleb tingimata käsitleda küsimust, kas nii E-l kui ka Z-il oli kõnealuse segakasutusega vara, st kohtuasja E puhul maja ja kohtuasja Z puhul fotogalvaanilise seadme soetamise ajal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Selle hindamine on otseselt seotud liigitusotsusega, sest nagu on märgitud Saksamaa Liitvabariigi kirjalikes seisukohtades, sõltub sisendkäibemaksu mahaarvamine sellest, kuidas kõnealune isik asjaomase segakasutusega vara liigitas. [15]

27. Teiseks, nagu on samuti tähendatud Saksamaa Liitvabariigi kirjalikes seisukohtades, on põhikohtuasjades vaidluse lahendamisel sama oluline, kas segakasutusega varaga seotud tuvastatav liigitusotsus on liidu käibemaksuõiguse sisuline või vormiline nõue. See on nii seetõttu, et vormilise nõude täitmata jätmine – erinevalt sisuliste nõuete eiramisest – ei pruugi maksukohustuslast sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusest ilma jätta. [16] Nagu allpool selgitatud, olen jõudnud järeldusele, et tuvastatava liigitusotsuse olemasolu on segakasutusega varaga seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse sisuline nõue, kuid seda saab kindlaks teha liigitusotsuse olemasolu objektiivselt tõendavate asjaolude alusel. Kohtupraktikas ei ole seni nõutud, et maksukohustuslased esitaksid liikmesriigi maksuhaldurile liigitusotsuse kohta konkreetse eraldi deklaratsiooni. Selles jaotises käsitlen ka seda, kui ulatuslik on liikmesriigi kaalutlusõigus seoses tuvastatavast liigitusest liikmesriigi maksuhaldurile teatamise tähtaegade kehtestamisel.

28. Kolmandaks vastan pärast nende teemade käsitlemist eelotsuse küsimustele.

29. Kohtuotsuse Gmina Ryjewo asjakohasuse kohta on oluline märkida, et viidatud kohtuotsus ei käsitlenud seda, millised tagajärjed on sellel, kui 1) segakasutusega kapitalikaubad liigitatakse tervenisti ettevõtte vara hulka või 2) arvatakse tervenisti isikliku vara hulka, mis jätab need käibemaksusüsteemist täielikult välja, või 3) loetakse ettevõttesse kuuluvaks üksnes vastavalt tegelikule majandustegevuses kasutamisele. [17]

30. Kohtuotsus Gmina Ryjewo puudutas pigem tagajärgi, mis kaasnesid olukorraga, kus kohalik omavalitsus kasutas kinnisasja alguses mittemaksustatavateks tehinguteks, kuid hiljem maksustatavateks tehinguteks, ning selle tähendust selle kinnisasja ehitamisel tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamisele. Sellest tulenevalt nõustun Finanzamt N-i kirjalikes

[15] Nt 22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punktid 38 ja 39 ning seal viidatud kohtupraktika).

[16] Nt 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punktid 30–33 ja viidatud kohtupraktika). Vt nt ka 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punktid 60–63) ja 15. novembri 2017. aasta kohtuotsus Geissel ja Butin (C-374/16 ja C-375/16, EU:C:2017:867, punkt 40).

[17] 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsus Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt nt ka 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 53) ja 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punkt 20).

seisukohtades esitatud argumentidega, et vastupidi õiguskirjanduses avaldatud arvamusele ei toeta kohtuotsus Gmina Ryjewo seisukohta, et enam ei ole segakasutusega vara puhul vaja teha liigitusotsust, et teha kindlaks, kas maksukohustuslane tegutseb maksukohustuslasena.

31. Nii Saksamaa Liitvabariik kui ka Finanzamt N on oma kirjalikes seisukohtades väitnud, et kohtuotsuse Gmina Ryjewo mõju põhikohtuasjade lahendamisele on minimaalne, kuna kohtuotsus Gmina Ryjewo muu hulgas käsitleb käesolevate põhikohtuasjade asjaoludest erinevaid asjaolusid. Piisab märkusest, et käesolevas ettepanekus viidatakse kohtuotsusele Gmina Ryjewo niivõrd, kui see on käesolevates asjades lahendatava õigusprobleemi seisukohalt asjakohane.

IV. Hinnang

A. Mahaarvamisõiguse olemasolu

32. Kohtupraktika tugineb käibemaksudirektiivi artiklile 167. Artikli 167 kohaselt tekib mahaarvamisõigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Mahaarvamisõiguse olemasolu oleneb otsustaval määral sellest, kellena ajaomane isik sel hetkel tegutseb.[18]

33. Käibemaksudirektiivi artiklist 168a tuleneb, et kaupu või teenuseid, millele maksukohustuslane selle õiguse põhjendamiseks tugineb, peab ta edaspidi kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning et enne peab neid kaupu või teenuseid talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane.[19] Kuna nii kõnealust töötuba kui ka fotogalvaanilist seadet on kasutatud majandustegevuseks, on see nõue täidetud, kui need tarnis enne mõni teine maksukohustuslane.[20]

34. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei saa tervenisti isikliku vara hulka liigitatud kaubaga seotud sisendkäibemaksu maha arvata.[21] Kui segakasutusega kaup on liigitatud osaliselt ettevõtte vara hulka, on olemas osaline mahaarvamisõigus. Osa, mida ei kasutata maksustatavate teenuste osutamiseks või kauba tarnimiseks, ei kuulu käibemaksusüsteemi alla ja seda ei saa direktiivi 2006/112 artikli 168 punkti a kohaldamisel arvesse võtta.[22] Kui aga segakasutusega vara liigitatakse tervenisti ettevõtte vara hulka, on mahaarvatav kogu sisendkäibemaks.[23] Kui maksukohustuslane otsustab käsitada kapitalikaupa, mida kasutatakse nii majandustegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks, tervenisti ettevõtte vara hulka kuuluvana, on selle vara soetamisel tasutud sisendkäibemaks põhimõtteliselt tervenisti ja kohe mahaarvatav.[24]

[18] Kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, punkt 28) ja seal viidatud 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punktid 8 ja 9), ning 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 35) ja 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 38).

[19] Nt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 40) ja seal viidatud 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 28).

[20] Seda ei ole kohtuasja toimikus otseselt käsitletud. Siiski ei ole vaidlust selles, et nii E kui ka Z tasusid kõnealustelt kaupadelt sisendkäibemaksu.

[21] Nt 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 27). Seoses maaga vt 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punkt 21).

[22] 4. oktoobri 1995. aasta kohtuotsus Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punkt 28).

[23] 22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

[24] Nt 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus Medicom ja Maison Patrice Alard (C-210/11 ja C-211/11, EU:C:2013:479, punkt 24).

35. Käibemaksudirektiivi tehti direktiiviga 2009/162 siiski oluline muudatus, nimelt lisati artikkel 168a, mis on põhikohtuasjades asjakohane. Nagu nähtub eespool punktist 6, on kinnisasjaga seotud kuludelt tasutud käibemaks mahaarvatav ainult selles osas, milles kinnisasja kasutatakse maksukohustuslase majandustegevuseks. Kuigi seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, on alust eeldada, et nii majas asuv töötuba (kohtuasi E) kui ka fotogalvaaniline seade (kohtuasi Z) on kinnisasjad.[25]

36. Põhikohtuasjade kaebajad soovivad igal juhul sisendkäibemaksu osaliselt maha arvata, võttes arvesse segakasutusega vara osalist liigitamist ettevõtte vara hulka. Kohtuasjas E soovitakse osalist mahaarvamist, sest see on seotud ainult majas asuva töötoaga. Kohtuasjas Z soovitakse osalist mahaarvamist, sest fotogalvaanilise seadme puhul soovitav mahaarvamine on proportsionaalne ja seotud selle majandustegevuseks kasutamise ulatusega.[26]

37. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb maksukohustuslaseks pidada isikut, kes kannab investeerimiskulusid kavatsusega, mida kinnitavad objektiivsed tõendid, teostada majandustegevust käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.[27] Tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 168 kohaselt on käibemaks mahaarvatav, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustavate tehingute tarbeks. Maksukohustuslasena tegutsedes on tal seega käibemaksudirektiivi artikli 167 jj alusel õigus kohe maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud investeerimiskuludelt, mis tehti kavandatava majandustegevuse teostamiseks ja millega kaasneb mahaarvamisõigus. Käibemaksudirektiivi artiklite 63 ja 167 kohaselt tekib mahaarvamisõigus maksu sissenõutavaks muutumise ajal, milleks on kaubatarne teostamise hetk.[28]

38. Leian siiski, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei ole maksukohustuslane kahest põhikohtuasjades asjakohasest olulisest kontekstist lähtudes tegelikult *kohustatud* arvama sisendkäibemaksu maha kohe, kui see õigus tekib. Esiteks, kuigi Finanzamt N ja Saksamaa Liitvabariik väidavad õigesti, et Euroopa Kohus on sedastanud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust tuleb teostada kohe kõikide maksude suhtes, millega koormati ostutehinguid,[29] ei tähenda see, et liidu õigus lubab liikmesriikidel mahaarvamisõiguse tegelikult tühistada igas olukorras, kui ei järgita liikmesriigi õiguses maksuhaldurile mahaarvamistaotluse esitamiseks kehtestatud tähtaega, eriti kui puuduvad tõendid pettuse kohta.[30] Seda käsitletakse üksikasjalikumalt allpool punktides 50–60.

39. Teiseks, nagu komisjon oma kirjalikes seisukohtades väitis, ei ole maksuhaldurile sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluse eraldi esitamine hädavajalik, et tõendada liigitusotsuse olemasolu kõnealuse segakasutusega vara soetamise ajal.

[25] Nõukogu 15. märtsi 2011. aasta rakendusmääruse (EL) nr 282/2011, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 2006/112/EÜ rakendusmeetmed (uuesti sõnastatud) (ELT 2011, L 77, lk 1), mida on muudetud nõukogu 7. oktoobri 2013. aasta rakendusmäärusega (EL) nr 1042/2013, millega muudetakse rakendusmäärust (EL) nr 282/2011 teenuste osutamise koha osas (ELT 2013, L 284, lk 1), artikkel 13b. Vt nt ka 15. novembri 2012. aasta kohtuotsus Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] Segakasutusega kauba jaotamise tähtsuse kohta vt 8. mai 2019. aasta kohtuotsus Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20).

[28] *Ibid*., viidatud 29. novembri 2012. aasta kohtuotsus Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 27) ning 22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

[29] Nt 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 44).

[30] 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punktid 65–70). Vt ka nt 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 39), seal viidatud 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka hiljutised 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punktid 32–34 ja 49–51) ning 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punktid 37 ja 38).

40. See, kas isik tegutses maksukohustuslasena majandustegevuse eesmärgil (vt käibemaksudirektiivi artikli 9 lõige 1), on faktiküsimus, mida hinnates tuleb arvestada juhtumi kõiki asjaolusid, muu hulgas asjaomase kauba omadusi ja ajavahemikku, mis jääb kauba soetamise ja selle maksukohustuslase majandustegevuse eesmärkidel kasutamise vahele. Selle hinnangu andmine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.[31]

41. Oluline on, et Euroopa Kohus leidis kohtuotsuses Gmina Ryjewo, et „[k]uigi kavatsuse ühetähenduslik ja sõnaselge väljendamine kasutada asja alates selle soetamisest majandustegevuses võib olla piisav selleks, et asuda seisukohale, et maksukohustuslane soetas kauba maksukohustuslasena tegutsedes, siis sellise teadaande puudumine ei välista siiski, et sellist kavatsust võib olla väljendatud kaudselt“[32]. Nagu eespool mainitud, tõlgendas Euroopa Kohus „majandustegevust“ käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses Gmina Ryjewo vaidluse kontekstis, milles taotleti mahaarvamisõigust seoses kapitalikaubaga, mille kasutusotstarve muutus mittemajanduslikust majanduslikuks.[33] Kuna mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine on erand selle õiguse aluspõhimõtte kohaldamisest,[34] tuleb kohtuotsuses Gmina Ryjewo esitatud põhimõtet samavõrd kohaldada liigitusotsuse olemasolu kindlakstegemise suhtes. Nõustun komisjoni väitega, et see tõlgendus on ainsana kooskõlas kohtupraktikas väljakujunenud laia tähenduse andmisega kauba soetamisele „maksukohustuslasena“.[35]

42. Seepärast tuleb kindlaks teha, kas E ja Z soetasid või tootsid asjaomaseid kapitalikaupu objektiivsete asjaoludega tõendatud kavatsusega teostada majandustegevust ja järelikult tegutsesid maksukohustuslasena käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses.[36] Kas konkreetse ostutehingu ja ühe või mitme mahaarvamisõigust tekitava müügitehingu vahel esineb otsene ja vahetu seos?[37]

43. Kuigi seda peab hindama eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei ole kohtuasja toimikus andmeid selle kohta, et vajalik seos töötoa ehitamisega kohtuasjas E[38] ja fotogalvaanilise seadmega kohtuasjas Z puudub, arvestades kõnealuste tehingute objektiivset sisu,[39] nagu seda on kirjeldatud eelotsusetaotluses. Nende varade soetamise ja maksukohustuslaste majandustegevuseks kasutamise vaheline ajavahemik oli suhteliselt lühike. Nii kõnealune töötuba kui ka fotogalvaaniline seade olid oma olemuselt selleks tarbeks sobivad kaubad.[40] Mis kõige olulisem, põhikohtuasjades ei ole maksuhaldurile viivitamatult sisendkäibemaksu mahaarvamise taotluse

[31] 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 21) ja seal viidatud 22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punktid 40 ja 41). Vt nt ka 8. märtsi 2001. aasta kohtuotsus Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punkt 29).

[32] 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 47).

[33] Eespool punkt 30.

[34] Vt ka allpool punkt 58.

[35] Gmina Ryjewo (punkt 54).

[36] 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 23).

[37] *Ibid*., punkt 27 ja seal viidatud 29. oktoobri 2009. aasta kohtuotsus AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punkt 57). Euroopa Kohus märkis oma 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsuses Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punktid 45 ja 47 ning seal viidatud kohtupraktika): „Kriteerium, mis lähtub kauba või teenuse kasutamisest ettevõtja majandustegevuse hulka kuuluvate tehingute tarbeks, on erinev vastavalt sellele, kas on tegemist teenuse või kapitalikauba soetamisega.“ (punkt 45). Viimati nimetatud juhul tekib mahaarvamisõigus kõikidel juhtudel, „kui kõnealuse teenuse osutamise kulud kuuluvad tema üldkulude hulka ning moodustavad sellistena tema poolt tarnitava kauba või teenuse hinna ühe koostisosa“ (punkt 47). Vt vajaliku seose olemasolu kohta ka 8. mai 2019. aasta kohtuotsus Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

[38] E juhtum sarnaneb tõesti sellele, mida Euroopa Kohus käsitles 21. aprilli 2005. aasta otsuses HE (C-25/03, EU:C:2005:241, vt eelkõige punkt 52).

[39] 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 29) ja seal viidatud 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punktid 22, 23 ja 33).

[40] Kohtuasja toimikust ei ilmne ei töötoa ehitamise ega fotogalvaanilise seadme soetamise kohta, et E või Z oleks tegutsenud isiklikes huvides. Vt nt 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

esitamata jätmine soetamisaegse mahaarvamisõiguse olemasolu kindlakstegemisel lõplikult määrav, kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt on mahaarvamisõiguse kasutamine ettevõtte vara hulka liigitamise mõjuv näitaja.[41]

44. Seega ei saa tõsiasi, et E ei deklareerinud töötuba algsetel maksudeklaratsioonidel, olla tema sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse puhul iseenesest takistus. Lisaks ei leidu Euroopa Kohtu praktikas otsest toetust Saksa õigusest tulenevale nõudele, et E või Z-i olukorras olev kaebaja annaks teada asjaoludest, mis tõendavad liigitusotsuse olemasolu soetamisel, isegi kui sisendkäibemaksu mahaarvamist taotletakse *pärast* kauba soetamise suhtes asjakohase perioodi käibedeklaratsiooni esitamist. Arvestades kohtuotsust Gmina Ryjewo, on vaja asjaolusid, mis objektiivselt tõendaksid, kas on olemas liigitusotsus ettevõtte vara kohta, sest selline otsus on vajalik, et teha kindlaks, kas segakasutusega varaga seoses saab käibemaksu maha arvata.[42] Mahaarvamise taotlemine kauba soetamisperioodi suhtes asjakohases käibedeklaratsioonis võib tõendada liigitusotsuse olemasolu,[43] kuid see ei ole Euroopa Kohtu praktika kohaselt täiesti kohustuslik. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kindlaks tegema, kas töötoa tegeliku kasutamise plaanid kohtuasjas E ja 11. septembri 2014. aasta arve fotogalvaanilise seadme tarnimise ja paigaldamise eest kohtuasjas Z kujutasid endast asjaolusid, millest piisab liigitusotsuse olemasolu objektiivseks tõendamiseks, arvestades kõiki kohtule teadaolevaid asjasse puutuvaid fakte.

45. See käsitus võtab arvesse ka korrigeerimisi ja mahaarvamisi käsitlevate käibemaksunormide aluseid. Tasub märkida, et „mahaarvamise korrigeerimise ajavahemikud kui sellised [ei mõjuta] mingil määral käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimist […], mis […] on määratletud üksnes selle järgi, kellena asjaomane isik kauba soetamise hetkel tegutses“.[44] Mahaarvamise korrigeerimise süsteemi eesmärk on tagada mahaarvamise täpsus ja seega maksukoormuse neutraalsus.[45] Euroopa Kohtu praktikas puudub vaidlus nimelt selle üle, et mahaarvamisõiguse teostamist reguleerivad üksikasjalikud eeskirjad on vaid formaalsed nõuded või tingimused.[46]

46. Lõpuks, nagu mainitud eespool punktis 21, on tekkinud kahtlus, kas Z tegutses fotogalvaanilise seadme soetamise ajal ettevõtjana, mistõttu on Z-i mahaarvamisõigus kohtuotsust Gmina Ryjewo arvesse võttes küsitav. Fotogalvaanilist seadet kasutati siiski vähemalt osaliselt Z-i enda maksustatavate müügitehingute tarbeks, investeering tehti majandustegevuse teostamiseks ja mahaarvamine oli seotud tehingutega, mida Z kavatses teha (eespool punkt 37). Lisaks ei leidu kohtuotsuses Gmina Ryjewo pidepunkte, mis piiraksid võimalust liigitada Z-i „maksukohustuslaseks“, seega toetab see kohtuotsus mõistele „maksukohustuslane“ laia tähenduse andmist.[47]

41 BFH otsused BFHE 234, 531, *BStB1* II 2014, 81, punkt 23; BFH/NV 2013, 266, punkt 37; BFH 20. septembri 2012. aasta määrus VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, punkt 3.

42 Tuleb siiski märkida, et liikmesriikide tõendamisnormid ei tohi kahjustada liidu õiguse tõhusust ja peavad järgima liidu õigusega, eelkõige Euroopa Liidu põhiõiguste hartaga tagatud õigusi. Vt nt 4. juuni 2020. aasta kohtuotsus C.F. (maksujärelevalve) (C-430/19, EU:C:2020:429, punkt 45) ja seal viidatud 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 37).

43 Nagu on märgitud Saksamaa Liitvabariigi kirjalikes seisukohtades, asus Euroopa Kohus sellele seisukohale 11. juuli 1991. aasta otsuses Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 26).

44 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 36) ja seal viidatud 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punktid 8 ja 20).

45 Nt 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 26).

46 Nt 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 40).

47 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus (C-140/17, EU:C:2018:595, punktid 54 ja 55).

47. Kokkuvõttes, kuigi seda peab eespool käsitletud õiguspõhimõtteid arvesse võttes kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus, näib, et E-l oli sisendkäibemaksu osalise mahaarvamise õigus seoses kõnealuse töötoa soetamisega ning Z-l seoses fotogalvaanilise seadme soetamisega.

B. Tuvastatav liigitusotsus kui sisuline või vormiline nõue ja liigitusotsusest maksuhaldurile teatamise tähtaeg

1. Tuvastatav liigitusotsus

48. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt peab liikmesriigi maksuhalduril olema vajalik teave, et tuvastada, et vaatamata ette heidetud vorminõuete rikkumisele on konkreetses asjas täidetud sisulised nõuded, mis annavad õiguse sisendkäibemaks maha arvata.[48] Nagu eespool selgitatud, on mahaarvamisõiguse tuvastamiseks hädavajalik liigitusotsus. See ei ole vaid kontrolliotstarbeline vorminõue.[49] Samuti ei ole see raamatupidamisarvestuse ja maksudeklaratsioonidega seotud kohustus.[50] Vastupidi, tuvastatava liigitusotsuse puudumise tõttu on takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud,[51] arvestades, et just liigitusotsus määrab, kas seoses segakasutusega varaga on üldse võimalik sisendkäibemaksu maha arvata ja mil määral seda saab maha arvata.

49. Seega, nagu on väitnud Finanzamt N oma kirjalikes seisukohtades, on tuvastatava liigitusotsuse olemasolu sisuline nõue, kuid tuleb rõhutada, et sisendkäibemaksu mahaarvamine soetamise suhtes asjakohase perioodi käibedeklaratsioonil on liigitusotsuse olemasolu tõendamisel ainult üks asjaolu, ehkki see võib olla määrav.[52] Samuti ei välista sellise deklaratsiooni puudumine absoluutselt liigitusotsuse olemasolu.

2. Liigitusotsusest teatamise tähtaeg

50. Maksuhalduril peavad olema vajalikud andmed, et teha kindlaks, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise sisulised tingimused on täidetud, mida peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.[53] Kui maksuhalduril on vajalikud andmed tuvastamaks, et maksukohustuslane on kõnealuste tehingute adressaadina kohustatud tasuma käibemaksu, ei saa maksuhaldur selle sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele kehtestada täiendavaid tingimusi, mis muudaksid selle õiguse kasutamise olematuks.[54]

51. Seetõttu tekib küsimus, kas kõnealuse tähtaja kehtestamine, sellest eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kohaselt tulenev mahaarvamisõiguse kaotus ja eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktikas kehtiv isikliku vara hulka liigitamise eeldus, kui liigitamine ettevõtte vara hulka ei ole tõendatud, on sellise toimega täiendavad tingimused.

48 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 38).

49 Vt 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punkt 32).

50 *Ibid*., punkt 34.

51 *Ibid*., punkt 35 ja seal viidatud 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 46).

52 Eespool punkt 44.

53 12. septembri 2018. aasta kohtuotsus Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, punkt 43).

54 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt nt ka 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

52. Käibemaksudirektiivi artiklite 167 ja 179 kohaselt kasutatakse mahaarvamisõigust põhimõtteliselt samal perioodil, mil see tekkis, ehk maksu sissenõutavaks muutumise hetkel.[55] Käibemaksudirektiivi artiklite 180 ja 182 kohaselt võidakse maksukohustuslasele siiski anda õigus teha mahaarvamine pärast seda perioodi, kuid seda tingimusel, et järgitud on riigisiseste õigusnormidega määratud tingimusi ja menetlusi.[56]

53. Kohtupraktikas on juba sedastatud, et liikmesriikides õiguskindluse tagamiseks kehtestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise tähtajad on liidu õigusega kooskõlas, kui on täidetud tõhususe ja võrdväärsuse nõue.[57] Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kindlaks tegema, kas 2014. aasta käibedeklaratsiooni esitamise tähtpäev 31. mai 2015, mil tuleb liigitusotsusest teatada, mis on tegelikult sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise tähtaeg, vastab tõhususe ja võrdväärsuse põhimõttele.

54. Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb tõhususe põhimõtte puhul arvesse võtta õigust lõpetava tähtaja kogukestust ja liikmesriigi kohtud peavad kaaluma, kas see tähtaeg muudab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise praktikas võimatuks või üleliia raskeks.[58]

55. Kui liikmesriigi õiguses ei ole ette nähtud, et juhul, kui liigitusotsuse olemasolu objektiivsed tõendid jäetakse 31. maiks 2015 maksuhaldurile teatamata, siis kaob sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus *täielikult*, siis ei ole kõnealust tähtaega ilmselt liidu õiguse seisukohast võimalik vaidlustada.[59]

56. Kohtupraktikas on siiski lisaks sedastatud, et asjaolu, et maksukohustuslast karistatakse raamatupidamisarvestus- ja teatamiskohustuse täitmata jätmise eest mahaarvamisõiguse äravõtmisega liikmesriikidele artikliga 273 antud pädevuse alusel, läheb 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,[60] olles proportsionaalseks alternatiiviks mahaarvamisõigusest ilmajäämisele.

57. Kokkuvõttes ei tohi liikmesriigi meetmed ülemäära mõjutada käibemaksu neutraalsuse põhimõtet.[61] Eelkõige on Euroopa Kohus leidnud, et võttes arvesse mahaarvamisõiguse ülekaalukat positsiooni ühises käibemaksusüsteemis, tundub mahaarvamisõiguse kaotamine maksu hilinenud arvestamise korral olevat ebaproportsionaalne, kui ei ole tuvastatud maksudest

[55] 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 31).

[56] *Ibid*., punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika. 27. märtsi 2019. aasta kohtuotsuses Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punkt 22) märkis Euroopa Kohus, et „[Käibemaksu]direktiivi artikkel 187 kirjeldab teatud võimalusi, kuidas kapitalikaupade puhul käibemaksu mahaarvamist korrigeerida. Direktiivi artikli 187 lõikest 1 nähtub muu hulgas, et selliste kaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale ja kapitalikaubana soetatud kinnisasja puhul võib seda perioodi pikendada kahekümne aastani."

[57] *Ibid*., punktid 33–38 ja seal viidatud kohtupraktika. Vt ka nt 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 38) ja 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 32).

[58] 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punktid 52 ja 58) ja 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punktid 38 ja 41). Vt ka nt 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 32).

[59] Lähtudes põhimõttest, et liikmesriigi määratud tähtaegade kasutamine ei tohi „seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust". Vt 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 48).

[60] 12. septembri 2018. aasta kohtuotsus Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, punkt 37) ja seal viidatud 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). Vt nt ka 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punktid 47 ja 48).

[61] 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33).

kõrvalehoidumist ega kahju riigieelarvele.[62] Maksu hilinenud arvestamist ei saa iseenesest võrdsustada maksudest kõrvalehoidumisega.[63] Sellisel juhul on sobiv vastus haldustrahv[64] või viivise maksmine.[65]

58. Euroopa Kohus on lisaks leidnud, et kuna mahaarvamisõiguse andmisest keeldumine on erand sellest aluspõhimõttest, mida nimetatud õigus endast kujutab, siis tuleb maksuhalduril esitada õiguslikult piisavad tõendid, mis lubavad järeldada, et objektiivsed tingimused maksupettuse või kuritarvitamise esinemise kindlakstegemiseks on täidetud. Liikmesriikide kohtutel tuleb kontrollida, kas asjaomane maksuhaldur on tuvastanud, et need objektiivsed tingimused on täidetud.[66] Selliseid tõendeid kohtuasja toimikust ei ilmne.

59. Olukord oleks teistsugune, kui 31. mai 2015. aasta tähtaja rikkumine tähendaks, et ettevõtte vara hulka osalise liigitamise olemasolu objektiivsete tõendite sisulist nõuet ei saa täita.[67] Kui aga maksuhaldur sai liigitusotsuse objektiivse olemasolu kohta piisavad tõendid E kohtuasjas 28. septembril 2016 ja Z-i kohtuasjas 29. veebruaril 2016, võivad käibemaksu mahaarvamise sisulised tingimused olla täidetud.[68] Lisaks ei saanud hilinemist ei E ega Z-i puhul kirjeldada haldamatuna. Maksuhaldur sai E taotluse sisendkäibemaks maha arvata 28. septembril 2016, s.o 16 kuud pärast 31. mai 2015. aasta tähtaega, ja Z esitas käibedeklaratsiooni 29. veebruaril 2016, üheksa kuud pärast 31. mai 2015. aasta tähtaja möödumist.

60. Täielikkuse huvides võib lisada, et proportsionaalsuse põhimõtte järgimisega ja neutraalsuse põhimõtte ülemäärase mõjutamisega seotud kahtlusi võib tekitada ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika, millele on viidatud eespool punktis 14 ja mille kohaselt ei pikenda lõpliku maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja pikendamine segakasutusega vara liigitamise otsusest teatamise tähtaega. Seda aspekti võib analüüsida ka, lähtudes võrdsuse põhimõttest.

V. Vastused esitatud küsimustele

61. Olen jõudnud järeldusele, et põhikohtuasjade asjaoludel on liikmesriigi kohtupraktika, mis välistab käibemaksu mahaarvamise õiguse juhtudel, mil maksukohustuslane saab ostetud kauba või teenuse liigitamisel kasutada valikuõigust, kuid ühtegi maksuasutuse tuvastatavat liigitusotsust ei ole viimasele edastatud enne asjaomase aasta käibedeklaratsiooni esitamiseks seaduses sätestatud tähtaja lõppemist, vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 168a koostoimes artikliga 167. Sama kehtib tingimata segakasutusega vara isiklikuks tarbeks liigitamise eelduse korral, kui karistus on samuti mahaarvamisõiguse kaotamine.

[62] 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punktid 65–70). Vt ka 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 51). Vt 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 43).

[63] 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 74). Vt ka 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 56), kus Euroopa Kohus leidis, et kuigi „seaduses ette nähtud maksudeklaratsiooni esitamata jätmist võib käsitada viitena maksudest kõrvalehoidumisele, ei tõenda see siiski ümberlükkamatult käibemaksust kõrvalehoidumist“.

[64] 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 49).

[65] 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 75).

[66] 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 39) ja seal viidatud 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 52).

[67] Maksukohustuslasel, kes soovib käibemaksu maha arvata, tuleb tõendada, et ta täidab selle õiguse kasutamiseks kehtestatud tingimused. Maksuhaldur võib seega nõuda maksukohustuslaselt endalt tõendeid, mida ta peab vajalikuks, et hinnata, kas lubada taotletud mahaarvamist või mitte. Vt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

[68] See erineb olukorrast, mida käsitlesin oma ettepanekus kohtuasjas Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, vt eelkõige punkt 80), kus arvete säilitamata jätmine takistas kindla tõendi esitamist selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud.

62. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja põhimõtteliselt ei või seda piirata. Mahaarvamiskorra eesmärk on vabastada maksukohustuslane täielikult oma kogu majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.[69]

63. Käibemaksudirektiivi artikli 273 kohaselt võivad liikmesriigid kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks meetmeid, kuid sellised meetmed peavad olema kooskõlas proportsionaalsuse ja neutraalsuse põhimõttega[70] ega tohi seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust.[71]

64. Lõpuks, arvestades eelotsusetaotluse küsimusi, mis puudutasid eeskätt eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktika kooskõla asjakohaste liidu õiguse põhimõtetega, tuleb meenutada, et nõue tõlgendada riigisisest õigust kooskõlas liidu õigusega hõlmab liikmesriigi kohtute kohustust vajaduse korral muuta väljakujunenud kohtupraktikat, kui see põhineb riigisisese õiguse tõlgendusel, mis ei ole kooskõlas liidu õigusega.[72]

VI. Ettepanek

65. Seetõttu teen ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt.

1. Põhikohtuasjade asjaoludel on liikmesriigi kohtupraktika, mis välistab käibemaksu mahaarvamise õiguse juhtudel, mil maksukohustuslane saab ostetud kauba või teenuse liigitamisel kasutada valikuõigust, kuid ühtegi maksuasutuse tuvastatavat liigitusotsust ei ole viimasele edastatud enne asjaomase aasta käibedeklaratsiooni esitamiseks seaduses sätestatud tähtaja lõppemist, vastuolus nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL), artikliga 168a koostoimes artikliga 167.

2. Põhikohtuasjade asjaoludel on liikmesriigi kohtupraktika, mille kohaselt lähtutakse isiklikuks tarbeks liigitamisest või eeldatakse isiklikuks tarbeks liigitamist, kui puuduvad (piisavad) tõendid ettevõtte vara hulka kuulumise kohta, vastuolus direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2009/162) artikliga 168a.

[69] 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punktid 42 ja 43 ning seal viidatud kohtupraktika). Vt nt ka 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punktid 37–39); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punktid 32–34) ja 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punktid 39 ja 40).

[70] 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

[71] 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

[72] Nt 4. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).