Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

28. juuli 2016*

Eelotsusetaotlus — Ühine käibemaksusüsteem — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artiklid 167, 168, 178–182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 ja 273 — Käibemaksu mahaarvamise õigus — Sisulised nõuded — Vorminõuded — Õigustlõpetav tähtaeg — Siseriiklikud õigusnormid, mis välistavad mahaarvamisõiguse enamiku vorminõuete järgimata jätmise korral — Maksudest kõrvalehoidumine

Kohtuasjas C-332/15,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunale di Treviso (Treviso kohus, Itaalia) 17. aprilli 2015. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. juulil 2015, kriminaalasjas, milles süüdistatav on

Giuseppe Astone,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

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

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. Galluzzo,

— Kreeka valitsus, esindajad: K. Nasopoulou ja A. Dimitrakopoulou,

— Euroopa Komisjon, esindajad: D. Recchia ja C. Soulay,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artiklite 167, 168, 178–181, 244 ja 250 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kriminaalmenetluse raames, mis algatati Giuseppe Astone kui La Società Del Ferro Srl (edaspidi „Del Ferro“) seadusjärgse esindaja vastu 2010. aasta maksustamisaasta käibedeklaratsiooni esitamata jätmise tõttu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi X jaotises „Mahaarvamine“ on viis peatükki. Selle jaotise 1. peatükis „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ asuvad ka selle direktiivi artiklid 167 ja 168, mis on sõnastatud järgmiselt:

„*Artikkel 167*

Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

Artikkel 168

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;

b) […] kaubatarnete ja teenuste osutamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

c) […] kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;

d) […] kaupade ühendusesisese soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.“

4 X jaotise 4. peatükis „Mahaarvamisõiguse kasutamise kord“ asuvad ka selle direktiivi artiklid 178–182, mis näevad ette:

„*Artikkel 178*

Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

b) artikli 168 punktis b nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisena käsitatavate tehingutega peab ta täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused;

c) artikli 168 punktis c nimetatud mahaarvamise korral seoses kaupade ühendusesisese soetamisega peab ta esitama artiklis 250 ette nähtud käibedeklaratsioonis kogu teabe, mis on vajalik tema tehtud ühendusesiseselt kaupade soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu summa arvutamiseks, ning artiklite 220–236 kohaselt koostatud arve;

d) artikli 168 punktis d nimetatud mahaarvamise korral (kaupade ühendusesiseste soetamistena käsitatavate tehingute puhul) peab ta täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused;

e) artikli 168 punktis e nimetatud mahaarvamise korral peab tal olema impordidokument, milles ta on märgitud kaubasaajaks või importijaks ning milles on näidatud või mille alusel on võimalik välja arvutada tasumisele kuuluva käibemaksu summa;

[...]

Artikkel 179

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

[...]

Artikkel 180

Liikmesriigid võivad maksukohustuslasel lubada teha mahaarvamisi, mida ta ei ole teinud vastavalt artiklitele 178 ja 179.

Artikkel 181

Liikmesriigid võivad maksukohustuslasele, kellel puudub artiklite 220–236 kohaselt koostatud arve, anda loa teha artikli 168 punktis c nimetatud mahaarvamine kaupade ühendusesisese soetamise osas.

Artikkel 182

Liikmesriigid määravad kindlaks artiklite 180 ja 181 kohaldamise tingimused ja üksikasjalikud eeskirjad.“

5 Käibemaksudirektiivi XI jaotises „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“ on kaheksa peatükki. Selle jaotise 1. peatüki teema on „Maksukohustus“. Selle peatüki 1. jao „Isikud, kes on maksuhalduri ees kohustatud käibemaksu tasuma“ artiklis 193 on ette nähtud:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui […] maksu [tasub] teine isik.“

6 Käibemaksudirektiivi XI jaotise 1. peatüki 2. jaos „Maksmise kord“ asuva selle direktiivi artikkel 206 sätestab:

„Iga maksukohustuslane, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, tasub käibemaksu netosumma artiklis 250 ette nähtud regulaarse käibedeklaratsiooni esitamisel. Liikmesriigid võivad nimetatud summa tasumiseks kehtestada muu tähtpäeva või nõuda vahemakseid.“

7 Käibemaksudirektiivi XI jaotise 4. peatükis „Arvepidamine“ on neli jagu. Selle peatüki 2. jaos „Üldised kohustused“ sisalduva selle direktiivi artiklis 242 on ette nähtud:

„Maksukohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist maksuhalduri poolt kontrollida.“

8 Sama 4. peatüki 3. jaos „Kõikide arvete säilitamisega seotud erikohustused“ asuva selle direktiivi artiklis 244 on ette nähtud:

„Iga maksukohustuslane tagab tema enda, kaupade soetaja või teenuse saaja või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku väljastatud arvete koopiate säilitamise ja kõikide nende arvete säilitamise, mis ta on saanud.“

9 Käibemaksudirektiivi XI jaotise 5. peatükis „Deklaratsioonid“ on artiklites 250 ja 252 täpsustatud:

„*Artikkel 250*

1. 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.

[...]

Artikkel 252

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.“

10 Käibemaksudirektiivi XI jaotise 7. peatükis „Muud sätted“ on artikli 273 esimeses lõigus ette nähtud:

„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.“

Itaalia õigus

11 26. oktoobri 1972. aasta decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Vabariigi presidendi dekreet nr 633, mis kehtestab ja reguleerib käibemaksu (*Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, edaspidi „*GURI*“, nr 292, 11.11.1972) põhikohtuasja asjaolude suhtes kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „dekreet nr 633“) sisaldab artiklit 19 „Mahaarvamine“. Selle artikli lõikes 1 on sätestatud:

„Artikli 17 esimese lõigu kohaselt tasumisele kuuluva maksu või artikli 30 teises lõigus käsitletud enammakstud maksu summa kindlaksmääramisel võib toimunud tehingutega seotud maksusummast maha arvata maksukohustuslase tasutud või tema poolt tasumisele kuuluva või talle edasi kantud maksusumma, mis on seotud ettevõtluses, tegevus- või kutsealal tegutsedes imporditud või soetatud kaupade ja saadud teenustega. Imporditud või soetatud kaupade ja saadud teenustega seotud

käibemaksu mahaarvamise õigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise hetkel ja seda võib kasutada hiljemalt mahaarvamisõiguse tekkimise aastale järgneva teise aasta deklaratsioonis ning vastavalt selle õiguse tekkimise hetkel kehtinud tingimustele.“

12 Dekreedi nr 633 artiklis 25 „Soetuste kirjendamine“ on ette nähtud:

„Maksumaksja peab ettevõtluses, tegevus- või kutsealal tegutsedes soetatud või imporditud kaupade või saadud teenuste arved ja saatelehed […] järjest nummerdama ja kandma need enne perioodilise makse tegemist vastavasse registrisse või iga-aastasesse maksudeklaratsiooni, milles maksumaksja nende arvete ja saatelehtedega seotud käibemaksu mahaarvamise õigust kasutab.

Registrikanne peab sisaldama arve või saatelehe kuupäeva; sellele antud järjenumbrit; ettevõtja nime, kauba tarnija või teenuse osutaja nime või ärinime või kui tegemist ei ole ettevõtja, äriühingu ega asutusega, siis nime ja perekonnanime; ning maksustatavat summat ja maksusummat eri maksumäärade kaupa.

[...]“

13 Dekreedi artiklis 39 „Registrite ning dokumentide hoidmine ja säilitamine“ on täpsustatud:

„Käesolevas dekreedis ette nähtud registreid […] tuleb pidada vastavalt tsiviilseadustiku artiklile 2219 ning kõik leheküljed järjest nummerdada; see on tempelmaksust vabastatud. [...]

[...]

Registreid, kontrollkontsuga kviitungiraamatuid, toimikuid ja väljatrükke, samuti arveid, saatelehti ja muid käesolevas dekreedis nimetatud dokumente tuleb säilitada vastavalt Vabariigi Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreedi nr 600 artiklile 22. [...]“

14 10. märtsi 2000. aasta decreto legislativo n. 74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (seadusandlik dekreet nr 74, milles sätestatakse maksualaste süütegude uus regulatsioon tulu- ja käibemaksu valdkonnas kooskõlas 25. juuni 1999. aasta seaduse nr 205 artikliga 9) (*GURI* nr 76, 31.3.2000, lk 4), põhikohtuasja asjaolude suhtes kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „seadusandlik dekreet nr 74“) artiklis 5 „Deklaratsiooni esitamata jätmine“ on ette nähtud:

„1. Isikut, kes on tulu- või käibemaksust kõrvalehoidmiseks jätnud esitamata mõne nende maksudega seotud aastadeklaratsioonidest, kuigi ta on selleks kohustatud, karistatakse ühe kuni kolme aasta pikkuse vangistusega, kui mõnest konkreetsest maksust tasumata jäänud summa on suurem kui 30 000 eurot.

[...]“

15 Vastavalt selle seadusandliku dekreedi artikli 1 lõike 1 punktile f mõeldakse tasumata maksu all tegelikkuses tasumisele kuuluva maksusumma ja deklaratsioonis näidatud maksusumma vahet või deklaratsiooni esitamata jätmise puhul kogu tasumisele kuuluvat maksusummat, millest on lahutatud maksumaksja enda või kolmandate isikute makstud summad, mille nad on tasunud kas ettemaksena või mis on kinni peetud või igal juhul tasutud enne deklaratsiooni esitamist või enne selle tähtaja saabumist“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 Maksukontrolli käigus, mis algatati 4. juulil 2013, tuvastas Guardia di finanza (Itaalia maksupolitsei), et G. Astone ei suutnud Del Ferro seadusliku esindajana esitada 2010., 2011., 2012. ega 2013. maksustamisaasta kohta raamatupidamisdokumente ega käibemaksuarvestuse raamatut. Sama kontroll tõi ilmsiks ka, et 2010. maksustamisaastal oli äriühing väljastanud arveid 320 205,00 euro suuruse käibemaksuga maksustatava summa ulatuses, kuid ei olnud esitanud vastavat käibedeklaratsiooni, mille tõttu jäi tasumata 64 041,00 eurot käibemaksu, ega esitanud käibedeklaratsioone ka järgmiste aastate kohta. Kontrolli käigus ilmnes ka, et Del Ferro oli jätnud täitmata väljastatud arvete kirjendamise kohustuse.

17 2010. maksustamisaasta käibedeklaratsiooni esitamata jätmisega seoses algatati G. Astone suhtes Del Ferro seadusliku esindajana kriminaalmenetlus Tribunale di Trevisos (Treviso kohus, Itaalia), et ta vastutaks seadusandliku dekreedi nr 74 artikli 5 lõikes 1 ette nähtud rikkumise eest.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohtus toimunud menetluse käigus esitas G. Astone arved, mille kolmandad ettevõtjad olid väljastanud Del Ferrole 2010. maksustamisaastal ja mis on tasutud koos käibemaksuga, kuid mida ei ole selle äriühingu raamatupidamises kirjendatud. Nende arvete alusel arvutati mahaarvatava käibemaksu summaks 30 590 eurot. G. Astone väidab, et need arved tuleb arvesse võtta vastavalt Euroopa Kohtu praktikale, mis käsitleb maksumaksja poolt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Võttes arvesse seda mahaarvatava käibemaksu summat ja varasemat maksu ümberarvutust tema kasuks, ei ületa tasumata maksu summa seadusandliku dekreedi nr 74 artikli 5 lõikes 1 ette nähtud 30 000 euro künnist, ning järelikult ei esine selle sätte alusel karistatavat süütegu. G. Astone palub end õigeks mõista. Ka prokuratuur palub G. Astone õigeks mõista.

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Itaalia õigusnormid seavad käibemaksu mahaarvamise õiguse tingimuseks niisuguste vorminõuete täitmise, mis puudutavad eelkõige asjaomaste deklaratsioonide esitamist ajal, mil maksukohustuslane kasutab oma käibemaksu ettemakset, ning asjaolu, et asjaomased arved on kantud selleks ette nähtud registrisse, mistõttu ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul maksukohustuslasel õigust maha arvata isegi sisendkäibemaksu, kui seda ei ole nõuetekohaselt kirjendatud.

20 Viidates seadusandliku dekreedi nr 74 artikli 5 lõikele 1, märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et käibedeklaratsiooni esitamata jätmise korral näeb Itaalia õigus ette, et tasumata maks hõlmab kogu tasumisele kuuluvat maksu, ilma et käibemaksu osas oleks võimalik arvesse võtta tarnijatele tasutud käibemaksu, kui seaduses ette nähtud vorminõudeid ei ole täidetud. Käesolevas asjas on tasumisele kuuluv maks, sealhulgas selle sätte alusel kriminaalmenetluse algatamise võimaluse kindlakstegemiseks, selle kohtu hinnangul seega väljastatud arvetest ilmnev maks. Nimelt on see kohus seisukohal, et sisendkäibemaksu arvessevõtmise võimalus eeldab, et mahaarvamise õigust kasutati iga-aastase deklaratsiooni esitamise ajal, ning see puudutab vaid arveid, mis on kantud asjaomasesse registrisse.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et liidu õiguse kohaselt peavad mahaarvamisõiguse kasutamiseks olema täidetud ka teatavad kohustused ning viitab sellega seoses käibemaksudirektiivi artiklitele 167, 168, 178–181, 244 ja 250. Veel märgib ta, et vastavalt 8. mai 2008. aasta kohtuotsusele Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267) ja 30. septembri 2010. aasta kohtuotsusele Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569) nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et sisendkäibemaksu mahaarvamine tehakse, kui mahaarvamisõiguse sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne vorminõude. Nendes kohtuotsustes aga ei täpsustata, milliste nõuetega on tegemist ja konkreetsemalt seda, millised vorminõuded peavad kindlasti olema täidetud, et maksukohustuslane saaks oma mahaarvamisõigust kasutada. Kuna G. Astone ei ole täitnud ühtegi vorminõuet, on tema kriminaalvastutuse suhtes otsuse tegemiseks vajalik Euroopa Kohtu vastus.

22 Neil asjaoludel otsustas Tribunale di Treviso (Treviso kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas käibemaksudirektiivi sätetega on [eelotsusetaotluse] põhjendustes viidatud liidu kohtupraktikas antud tõlgenduse kohaselt vastuolus sellised liikmesriikide õigusnormid nagu [eelotsusetaotluses] ära toodud ja Itaalias kehtivad õigusnormid (dekreedi nr 633 artikkel 19), mis välistavad ka karistusõiguslikus kontekstis maksumaksja võimaluse kasutada mahaarvamisõigust, kui ta ei ole esitanud käibedeklaratsiooni, täpsemalt mahaarvamisõiguse tekkimise aastale järgneva teise aasta deklaratsiooni?

2. Kas käibemaksudirektiivi sätetega on [eelotsusetaotluses] viidatud liidu kohtupraktikas antud tõlgenduse kohaselt vastuolus sellised liikmesriikide õigusnormid nagu [eelotsusetaotluses] ära toodud ja Itaalias kehtivad õigusnormid (dekreedi nr 633 artiklid 25 ja 39), mis välistavad ka karistusõiguslikus kontekstis võimaluse võtta käibemaksu mahaarvamiseks arvesse makstud arveid, mida maksukohustuslane ei ole kuidagi kirjendanud?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

23 Itaalia valitsus väidab, et eelotsuse küsimused ei ole vastuvõetavad, kuna need rajanevad Itaalia õiguse vääral tõlgendamisel, mis tegelikkuses näeb ette, et käibemaksu mahaarvamise õiguse ulatust reguleerivaid siseriiklikke õigusnorme ei võeta arvesse selleks, et hinnata, kas seadusandliku dekreedi nr 74 artikli 5 lõikes 1 ette nähtud kriminaalvastutusele võtmise künnis on täidetud. Järelikult ei ole esitatud küsimustele Euroopa Kohtu antav vastus põhikohtuasja lahendamiseks tarvilik, kuna Itaalia õigusnormid, millega käibemaksudirektiiv üle võeti, ei ole vaidluse suhtes kohaldatavad.

24 Olgu siiski meenutatud, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on ELTL artiklis 267 sätestatud menetluse raames üksnes asja menetleval ja selles tehtava lahendi eest vastutaval eelotsusetaotluse esitanud kohtul õigus kohtuasja eripärasid arvesse võttes hinnata eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks ning Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Kui küsimused on esitatud liidu õiguse tõlgendamise kohta, peab Euroopa Kohus järelikult põhimõtteliselt neile vastama (kohtuotsus, 8.9.2010, Stoß jt, C-316/07, C-358/07–C-360/07, C-409/07 ja C-410/07, EU:C:2010:504, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika). Lisaks on selle menetluse raames siseriiklike õigusnormide tõlgendamine ainuüksi eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses (vt selle kohta kohtuotsus, 15.1.2013, Križan jt, C-416/10, EU:C:2013:8, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Eeltoodust nähtub, et vaatamata kahtlustele, mida valitsus kirjalikes seisukohtades väljendas, peab Euroopa Kohus pidama tõendatuks eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatut, see tähendab, et Itaalia õiguses on ette nähtud, et seadusandliku dekreedi nr 74 artikli 5 lõikes 1 ette nähtud kriminaalvastutusele võtmise künnis määratakse kindlaks käibemaksu mahaarvamisõiguse ulatust reguleerivate materiaalõigusnormide alusel, ning sellest tulenevalt tõdema, et esitatud küsimused on vastuvõetavad.

Sisulised küsimused

26 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et vastavalt käibemaksudirektiivi artiklitele 411 ja 413 tunnistati selle direktiiviga kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 käibemaksu käsitlevad liidu õigusnormid, sealhulgas nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

27 Käibemaksudirektiivi põhjenduste 1 ja 3 kohaselt oli kuuenda direktiivi 77/388 uuesti sõnastamine vajalik selleks, et esitada kohaldatavad sätted selgelt ja otstarbekalt, uuesti struktureeritult ja sõnastatult, ilma et see tooks põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi. Käibemaksudirektiivi põhikohtuasjas asjasse puutuvad sätted on aga sisuliselt identsed kuuenda direktiivi 77/338 samaväärsete sätetega. Neil asjaoludel on kuuenda direktiivi 77/338 kõnealused sätted endiselt asjakohased käibemaksudirektiivi samaväärsete sätete tõlgendamisel (vt analoogia alusel kohtuotsus, 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 35).

Esimene küsimus

28 Eelotsusetaotlusest nähtub, et süüdistatav tugines sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele alles eelotsusetaotluse esitanud kohtus algatatud menetluses, samas kui dekreedi nr 633 artikli 19 lõike 1 kohaselt tuleb seda õigust kasutada hiljemalt mahaarvamisõiguse tekkimise aastale järgneva teise aasta deklaratsioonis. Neil asjaoludel ja võttes arvesse eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatut, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 25, tuleb esimest küsimust mõista nii, et sellega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 167, 168, 178, artikli 179 esimest lõiku ning artikleid 180 ja 182 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette niisuguse mahaarvamisõigust lõpetava tähtaja nagu põhikohtuasjas.

29 Sellega seoses tuleb meenutada, et käibemaksudirektiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega täieliku neutraalsuse kogu majandustegevuse maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et majandustegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (kohtuotsus, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artiklites 167 ja 168 ette nähtud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida põhimõtteliselt ei tohi piirata (vt eelkõige kohtuotsused, 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 44).

31 Nagu tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 167 ja artikli 179 esimese lõigu sõnastusest, kasutatakse mahaarvamisõigust põhimõtteliselt samal perioodil, mil see tekkis, ehk maksu sissenõutavaks muutumise hetkel.

32 Sama direktiivi artiklite 180 ja 182 kohaselt võidakse maksukohustuslasele sellegipoolest anda õigus teha mahaarvamine, isegi kui ta ei kasutanud seda õigust perioodi jooksul, mil see õigus tekkis, kuid seda tingimusel, et järgitud on siseriiklike õigusnormidega määratud tingimusi ja üksikasjalikke eeskirju (kohtuotsus, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Võimalus kasutada mahaarvamisõigust piiramatu aja jooksul läheks siiski vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (kohtuotsus, 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 44, ning 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 48).

34 Näiteks on Euroopa Kohus pöördmaksustamise kontekstis juba leidnud, et õigustlõpetavat tähtaega, mille lõppemisel nähakse maksumaksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ette mahaarvamisõiguse äravõtmine, ei saa käsitada käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, tingimusel et ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii siseriiklikul õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel

põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväärsuse põhimõte), ja teisest küljest ei muuda see mahaarvamisõiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte) (kohtuotsused, 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 49).

35 Käesolevas asjas ei ilmne eelotsusetaotlusest, kas pöördmaksustamise kord on või ei ole põhikohtusjas kohaldatav. Sellel ei ole aga mingit mõju esimesele küsimusele vastamisel, kuna käesoleva kohtuotsuse punktides 31 ja 32 meenutatud käibemaksudirektiivi sätted ei näe seoses mahaarvamise õigust lõpetava tähtajaga, mille liikmesriigid võivad nende sätete alusel kehtestada, ette, et tuleb vahet teha olukordadel, kus pöördmaksustamise kord on kohaldatav ja nendel olukordadel, kus see kord kohaldamisele ei kuulu.

36 Seoses küsimusega, kas niisugune kaheaastane õiguslõpetav tähtaeg, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, vastab käesoleva kohtuotsuse punktis 34 nimetatud tingimustele, tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on siseriikliku kohtu ülesanne hinnata, kas siseriiklikud meetmed on liidu õigusega kooskõlas. Euroopa Kohus võib siiski talle anda tarvilikke juhtnööre tema menetluses oleva asja lahendamiseks (vt selle kohta kohtuotsus, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Mis puudutab võrdväärsuse põhimõtet nii, nagu Euroopa Kohus on juba tõdenud kohtuasjas, milles tehti 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 47), mis puudutab nimelt sama õigustlõpetavat tähtaega nagu põhikohtuasjas, ei nähtu käesolevas asjas Euroopa Kohtu valduses olevast toimikust ja lisaks ei ole Euroopa Kohtus väidetud, et dekreedi nr 633 artikli 19 lõikes 1 ette nähtud õigustlõpetav tähtaeg ei järgi seda põhimõtet.

38 Tõhususe põhimõtte kohta on Euroopa Kohus samuti tõdenud, et kaheaastane õigustlõpetav tähtaeg, nagu on ette nähtud põhikohtuasjas vaatluse all olevas dekreedi nr 633 artikli 19 lõikes 1, ei saa iseenesest muuta mahaarvamisõiguse kasutamist võimatuks või üleliia raskeks, kuna käibemaksudirektiivi artikli 167 ja artikli 179 esimene lõik lubavad liikmesriikidel nõuda, et maksukohustuslane kasutaks mahaarvamisõigust samal perioodil, mil see õigus tekkis (vt selle kohta kohtuotsus, 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 48).

39 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 167, 168, 178, artikli 179 esimest lõiku ning artikleid 180 ja 182 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette sellise mahaarvamisõigust lõpetava tähtaja nagu põhikohtuasjas, tingimusel et on järgitud võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid; seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Teine küsimus

40 Sissejuhatuseks tuleb märkida, et kuigi teises küsimuses viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus sellele, et põhikohtuasja süüdistatav on rikkunud ainult kohustust kirjendada äriühingule, mille seaduslik esindaja ta on, esitatud arved, mille alusel tuginetakse mahaarvamisõigusele, märgib see kohus eelotsusetaotluse põhjendustes, et nimetatud äriühingu seadusliku esindajana ei täinud süüdistatav „ühtegi“ vorminõuetest, mis tal käibemaksu valdkonnas lasusid.

41 Selles suhtes nähtub eelotsusetaotlusest, et 2010. maksustamisaasta kohta, millega seoses süüdistatava suhtes on selles kohtus menetlus algatatud, ei olnud viimati nimetatu suuteline esitama äriühingu – mille seaduslik esindaja ta on – raamatupidamisdokumente ega käibemaksuarvestuse raamatut. Lisaks nähtub sellest, et kõnealune äriühing ei esitanud käibedeklaratsiooni, samas kui ta on väljastanud arveid 320 205 euro suuruse käibemaksuga maksustatava summa ulatuses, et ta ei tasunud maksmisele kuuluvat käibemaksu, et ta ei täitnud väljastatud arvete kirjendamise kohustust ega täitnud ka kohustust kirjendada arveid, mille kolmandad ettevõtjad talle olid väljastanud ja mille ta oli tasunud.

42 Neil asjaoludel ja arvestades eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatut, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 25, tuleb teist küsimust mõista nii, et sellega palub kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis võimaldavad maksuhalduril keelduda maksukohustuslasele andmast käibemaksu mahaarvamise õigust, kui on kindlaks tehtud, et viimane on rikkunud enamikku vorminõudeid, mida ta peab selle õiguse kasutamiseks täitma.

43 Sellega seoses tuleb rõhutada, et maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, kujutab endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (kohtuotsused, 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 23).

44 Nagu on sisuliselt juba ära toodud käesoleva kohtuotsuse punktides 29–31, ei saa käibemaksudirektiivi artiklites 167–192 ette nähtud mahaarvamisõigust, mille eesmärk on tagada täielik neutraalsus kogu majandustegevuse maksukoormuse osas, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud, põhimõtteliselt piirata ning seda rakendatakse kohe kõikide maksude suhtes, millega koormati ostutehinguid.

45 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on juhul, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne vorminõude (kohtuotsused, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 See oleks teisiti juhul, kui selliste vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (kohtuotsused, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 71, ning 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Selles osas olgu täpsustatud, et mahaarvamisõiguse teostamiseks ette nähtud sisulised nõuded on need, mis reguleerivad selle õiguse sisu ja kohaldamisala ja mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi X jaotise 1. peatükis „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“, samas kui selle õiguse saamiseks ette nähtud vorminõuded kehtestavad kõnealuse õiguse teostamise viisi ja selle üle tehtava kontrolli korra ning reguleerivad käibemaksusüsteemi tõhusat toimimist, nähes ette kohustusi seoses raamatupidamisarvestusega ning arvete ja deklaratsioonide esitamisega (vt selle kohta kohtuotsus, 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punktid 41 ja 42 ning seal viidatud kohtupraktika).

48 Seega on käibemaksu kohaldamiseks ja selle kohaldamise kontrollimiseks maksuhalduri poolt käibemaksudirektiivi X jaotises loetletud teatavad kohustused, mida peavad täitma eelkõige maksukohustuslased, kes peavad seda maksu maksma. Täpsemalt näeb direktiivi artikkel 242 lisaks käibemaksu tasumise kohustusele, mis tuleneb muu hulgas selle direktiivi artiklitest 193 ja 206, ette nõuetekohase raamatupidamisarvestuse pidamise, direktiivi artikkel 244 näeb ette kõikide arvete säilitamise kohustuse ning sama direktiivi artiklid 250 ja 252 kehtestavad kohustuse esitada määratud tähtaja jooksul deklaratsioon.

49 Lisaks nähtub käibemaksudirektiivi artiklist 273, et liikmesriigid võivad kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks. Siiski ei või meetmed, mida liikmesriigid võivad selle sätte kohaselt võtta, minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikust. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu

neutraalsust (vt selle kohta kohtuotsused, 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 66, ning 21.6.2012, Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 57 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Samas on maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus käibemaksudirektiivi tunnustatud ja edendatud eesmärk ning Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil. Seega on siseriiklike ametiasutuste ja kohtute pädevuses keelduda mahaarvamisõiguse andmisest, kui objektiivsete tõendite alusel on tuvastatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (kohtuotsused, 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 35–37 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punktid 42–44 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Sellise olukorraga on tegemist juhul, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise (kohtuotsused, 6.12.2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27).

52 Kuna mahaarvamisõiguse lubamisest keeldumine on erand sellest aluspõhimõttest, mida nimetatud õigus endast kujutab, siis tuleb maksuhalduril esitada õiguslikult piisavad tõendid, mis lubavad järeldada, et objektiivsed tingimused, et teha kindlaks maksupettuse või kuritarvitamise esinemine, on täidetud. Liikmesriikide kohtutel tuleb kontrollida, kas asjaomane maksuhaldur on tuvastanud, et need objektiivsed tingimused on täidetud (kohtuotsus, 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

53 Euroopa Kohus ei ole ELTL artikli 267 alusel algatatud menetluses pädev kontrollima ega hindama põhikohtuasja faktilisi asjaolusid. Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne anda kooskõlas siseriikliku õiguse tõendamisnõuetega üldine hinnang kõikidele kohtuasja faktilistele asjaoludele, et talle esitatud objektiivsete asjaolude alusel kindlaks teha, kas põhikohtuasja süüdistatav on sellise pettuse või kuritarvituse toime pannud (vt analoogia alusel kohtuotsus, 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 30). Kuid selleks, et anda viimasele tarvilik vastus, võib Euroopa Kohus anda liikmesriikide kohtutega koostöö tegemise vaimus siiski kõik juhised, mida ta peab vajalikuks (vt selle kohta kohtuotsused, 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 42, ja 3.9.2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punkt 46).

54 Nagu on juba tõdetud käesoleva kohtuotsuse punktis 41, nähtub käesolevas asjas eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja süüdistatav mitte üksnes ei jätnud 2010. maksustamisaasta osas, millega seoses tema suhtes eelotsusetaotluse esitanud kohtus menetlus on algatatud, täitmata ainult kohustust esitada maksuhaldurile käibedeklaratsioon ja tasuda maksusumma, mille äriühing, mille seaduslik esindaja ta on, pidi tasuma, vaid ei suutnud ka esitada selle äriühingu raamatupidamisdokumente ega käibemaksuarvestuse raamatut ega täitnud ka Itaalia õiguses ette nähtud kohustust kirjendada järjekorras äriühingu väljastatud või tasutud arveid.

55 Kuid isegi kui eeldada, et nende vorminõuete rikkumised, mis põhikohtuasja süüdistataval lasusid Del Ferro seadusandliku esindajana ning mis võimaldavad käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist kontrollida maksuhalduri poolt, ei takista kindla tõendi esitamist selle kohta, et sisulised nõuded sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks on täidetud, tuleb tõdeda, et nagu märkis Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades, võivad sellised asjaolud viidata maksudest kõrvalehoidumise kõige lihtsama juhtumi olemasolule, kus maksukohustuslane jätab oma maksukohustused tahtlikult täitmata, et pääseda maksu tasumisest.

56 Täpsemalt võivad nii sellise käibedeklaratsiooni esitamata jätmine kui ka sellise raamatupidamisarvestuse puudumine, mis võimaldaksid käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist maksuhalduri poolt kontrollida, ning väljastatud ja tasutud arvete kirjendamata jätmine takistada maksu nõuetekohast kogumist ja seega kahjustada ühise käibemaksusüsteemi tõrgeteta toimimist.

Seega ei takista liidu õigus liikmesriikidel pidada selliseid rikkumisi maksudest kõrvalehoidumiseks ja keelduda sel juhul mahaarvamisõiguse andmisest (vt analoogia alusel kohtuotsus, 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punktid 48 ja 49).

57 Sellega seoses tuleb veel märkida, et käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest samuti, et analoogsed rikkumised kordusid mitmel järjestikusel maksustamisaastal. Kuigi need maksustamisaastad ei ole ilmselt põhikohtuasja menetluses vaatluse all, on sellegipoolest tegemist faktiliste asjaoludega, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus võib arvesse võtta üldhinnangu raames, mille ta on kohustatud andma vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 53 meenutatud kohtupraktikale.

58 Lõpuks tuleb toonitada, et mahaarvamisõiguse andmisest keeldumist olukorras, kus maksukohustuslane, kes tugineb sellele õigusele, on maksudest kõrvale hoidunud, ei saa pidada neutraalse maksustamise põhimõttega vastuolus olevaks, kuna sellele ei saa tulemuslikult tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud sellises maksupettuses ja seadnud ohtu ühise käibemaksusüsteemi toimimise (vt analoogia alusel kohtuotsus, 7.12.2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punktid 51 ja 54, ning selle kohta kohtuotsus, 18.12.2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti jt, C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 48).

59 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu käesolevas asjas, mis võimaldavad maksuhalduril keelduda maksukohustuslasele andmast käibemaksu mahaarvamise õigust, kui on kindlaks tehtud, et viimane rikkus enamikku vorminõudeid, mis tal selle õiguse kasutamiseks lasusid, pettuse eesmärgil; seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artikleid 167, 168, 178, artikli 179 esimest lõiku ning artikleid 180 ja 182 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette sellise mahaarvamisõigust lõpetava tähtaja nagu põhikohtuasjas, tingimusel et on järgitud võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid; seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.**

2. **Direktiivi 2006/112 artikleid 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis võimaldavad maksuhalduril keelduda maksukohustuslasele andmast käibemaksu mahaarvamise õigust, kui on kindlaks tehtud, et viimane rikkus enamikku vorminõudeid, mis tal selle õiguse kasutamiseks lasusid, pettuse eesmärgil; seda peab kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus.**

Allkirjad