Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

14. oktoober 2021 *

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 167, artikli 168 punkt a, artikkel 250 ja artikkel 252 – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kinnisasi – Töötuba – Fotogalvaaniline seade – Liigitusotsus, mis annab mahaarvamisõiguse – Liigitusotsusest teatamine – Mahaarvamisõiguse kasutamise õigust lõpetav tähtaeg – Maksumaksja isikliku vara hulka liigitumise eeldus, kui liigitusotsusest ei ole teatatud – Neutraalsuse põhimõte – Õiguskindluse põhimõte – Võrdväärsuse ja proportsionaalsuse põhimõte

Liidetud kohtuasjades C-45/20 ja C-46/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 18. septembri 2019. aasta otsustega esitatud kaks eelotsusetaotlust, mis saabusid Euroopa Kohtusse 29. jaanuaril 2020, menetlustes

E

versus

Finanzamt N (C-45/20),

ja

Z

versus

Finanzamt G (C-46/20),

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: teise koja president A. Prechal (ettekandja) kaheksanda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud J. Passer ja N. Wahl,

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– E, esindaja: *Rechtsanwalt* H. Weiss,

– Finanzamt N, esindaja: B. Krimmel,

– Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller, S. Eisenberg ja S. Heimerl,

– Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja R. Pethke,

olles 20. mai 2021. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused puudutavad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL (ELT 2010, L 10, lk 14) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 167 ja artikli 168 punkti a tõlgendamist.

2 Taotlused on esitatud kahes kohtuvaidluses, mille pooled on kohtuasjas C-45/20 E ja Finanzamt N (maksukeskus N, Saksamaa) ning kohtuasjas C-46/20 Z ja Finanzamt G (maksukeskus G, Saksamaa) ning mis käsitlevad seda, et need maksukeskused ei lubanud maha arvata E ja Z-i tasutud käibemaksu põhjusel, et ühtki maksuhalduri tuvastatavat liigitusotsust ei olnud viimastele edastatud enne asjaomase aasta käibedeklaratsiooni esitamiseks seaduses sätestatud tähtaja lõppemist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]“.

4 Nimetatud direktiivi artikli 9 lõikes 1 on ette nähtud:

„„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, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.“

5 Direktiivi artiklis 63 on sätestatud:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist.“

6 Sama direktiivi artikkel 167 sätestab, et „[m]ahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 168 on ette nähtud:

„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;

[…]“.

8 Selle direktiivi artikkel 168a on sõnastatud järgmiselt:

„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 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.

2. Liikmesriigid võivad neile sobival viisil kohaldada lõiget 1 ka muude ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupadega seotud kulutuste käibemaksuga maksustamisel.“

9 Direktiivi artikli 179 esimene lõik on sõnastatud järgmiselt:

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

10 Sama direktiivi artiklite 180 ja 182 kohaselt võivad liikmesriigid lubada maksukohustuslasel teha mahaarvamisi, mida ta ei ole teinud vastavalt artiklitele 178 ja 179. Sellisel juhul määravad liikmesriigid kindlaks tingimused ja üksikasjalikud eeskirjad.

11 Käibemaksudirektiivi artikli 250 lõikes 1 on ette nähtud:

„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 artiklis 252 on sätestatud:

„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 Direktiivi artikli 261 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võivad nõuda, et maksukohustuslane esitaks deklaratsiooni, mis sisaldab kõiki artiklites 250 ja 251 nimetatud andmeid kõigi eelmisel aastal tehtud tehingute kohta. Nimetatud käibedeklaratsioon sisaldab võimalikuks korrigeerimiseks kogu vajalikku teavet.“

14 Selle direktiivi artiklis 273 on 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.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.“

Saksa õigus

15 21. veebruari 2005. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“; *BGBl.* 2005 I, lk 386) § 15 „Sisendkäibemaksu mahaarvamine“ oli põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis sõnastatud järgmiselt:

„(1) Ettevõtja võib maha arvata järgmised sisendkäibemaksu summad:

1) käibemaks, mis kuulub seaduse alusel tasumisele kaupade või teenuste eest, mille tema ettevõttele on tarninud või osutanud mõni teine ettevõtja. […]

[…]

Kauba tarnet, importi või ühendusesisest soetamist, kui ettevõtja kasutab kõnealust kaupa vähem kui 10% ulatuses ettevõtluse eesmärgil, ei loeta teostatuks ettevõtluse eesmärgil.

[…]

(1b) Kui ettevõtja kasutab kinnisasja nii oma ettevõtte tegevuse eesmärgil kui ka muul kui ettevõtluse eesmärgil või oma töötajate isiklikuks tarbeks, ei saa maha arvata maksu tarnetelt, impordilt või ühendusesiseselt soetamiselt ning kõikidelt muudelt selle kinnisasjaga seotud teenustelt, kui see ei ole seotud nimetatud kinnisasja kasutamisega ettevõtte tegevuse eesmärgil. […]“

16 Selle seaduse § 18 „Maksumenetlus“ lõikes 3 on ette nähtud:

„Ettevõtja esitab […] kalendriaasta kohta või vajaduse korral lühema maksustamisperioodi kohta maksudeklaratsiooni, milles ta arvutab ise kooskõlas § 16 lõigetega 1–4 ja §-ga 17 tasumisele kuuluva maksusumma või enammakstud maksusumma (maksudeklaratsioon). […]“

17 Maksukorralduse seadustiku (Abgabenordnung, edaspidi „AO“; *BGBl.* 2002 I, lk 3866) §-s 149 oli põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis sätestatud:

„(1) Maksuseadustes on kindlaks määratud isikud, kes on kohustatud esitama maksudeklaratsiooni. […]

(2) Kui maksuseadustes ei ole sätestatud teisiti, tuleb kalendriaasta või seaduses sätestatud perioodi maksudeklaratsioonid esitada hiljemalt järgneva viie kuu jooksul. […]“

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

18 Kohtuasja C-45/20 asjaolud võib kokku võtta järgmiselt. E käitab tellingute paigaldamisega tegelevat ettevõtet. 2014. aastal tellis ta arhitektibüroolt ühepereelamu ehitusprojekti. Ehitusprojekti kohaselt oli elamu kasulik pind kokku 149,75 m^2 ja selle esimesel korrusel oli „töötuba“, mille pind oli 16,57 m^2. Maja ehitamise arved koostati ajavahemikul 2014. aasta oktoobrist kuni 2015. aasta novembrini.

19 Oma 2015. aasta käibedeklaratsioonis, mis saabus maksukeskusesse N 28. septembril 2016, taotles E esimest korda õigust maha arvata töötoa ehitamiselt tasutud sisendkäibemaks. Maksukontrolli tulemusel keeldus maksukeskus N mahaarvamise lubamisest. E vaie selle keeldumise peale ja Sächsisches Finanzgerichtile (Saksimaa maksukohus, Saksamaa) esitatud kaebus vaideotsuse peale jäeti rahuldamata. Viimati nimetatud kohus põhjendas oma otsust sisuliselt sellega, et asjaomane kaup arvati ettevõtte vara hulka alles pärast 31. maid 2016, mil möödus 2015. aasta käibedeklaratsiooni esitamise tähtaeg vastavalt AO § 149 lõikele 2.

20 Kohtuasja C-46/20 asjaolude kohta tuleb märkida järgmist. Z omandas 2014. aastal fotogalvaanilise seadme, millega toodetud elektrit kasutas ta osaliselt enda tarbeks ja osaliselt müüs edasi energiatarnijale. Samal aastal Z-i ja selle tarnija vahel sõlmitud elektrienergia ostulepingus oli ette nähtud tasu, millele lisandus käibemaks. Z esitas 29. veebruaril 2016 maksukeskusele G 2014. aasta käibedeklaratsiooni. Selles deklaratsioonis arvas Z esimest korda maha sisendkäibemaksu summad, mis sisuliselt olid tasutud fotogalvaanilise seadme tarnimiselt ja paigaldamiselt ja olid märgitud selle eest 11. septembril 2014 esitatud arvele. Maksukontrolli tulemusel keeldus maksukeskus G mahaarvamise lubamisest põhjendusel, et Z ei olnud teinud

otsust selle kauba arvamiseks oma ettevõtte vara hulka kuni 31. maini 2015, mil möödus asjaomase aasta käibedeklaratsiooni esitamise tähtaeg vastavalt AO § 149 lõikele 2. Z-i vaie selle keeldumise peale ja Finanzgericht Baden-Württembergile (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa) esitatud kaebus vaideotsuse peale jäeti rahuldamata.

21 E ja Z esitasid mõlemad eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Bundesfinanzhofile (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) kassatsioonkaebuse, milles nad väidavad sisuliselt, et maksuhaldur oli kohustatud arvesse võtma selliseid asjaolusid, mis annavad tunnistust nende otsusest arvata segakasutuses olev kaup oma ettevõtte vara hulka, nagu ehitusprojekte, millega oli määratud ühe toa kasutamine töötoana, või kauba tegelikku kasutamist ettevõtte tegevuse eesmärgil. E ja Z väidavad ühtlasi, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu praktikas kinnitust leidnud tingimus, et asjaoludest, mis annavad tunnistust otsusest määrata segakasutuses olev vara ettevõtja vara hulka, tuleb teatada AO § 149 lõikes 2 ette nähtud tähtaja jooksul, ei saa jääda kehtima, arvestades selgitusi, mis on antud 25. juuli 2018. aasta kohtuotsusega Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

22 Kooskõlas oma kohtupraktikaga leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et E ja Z-i kassatsioonkaebused on riigisisese õiguse kohaselt põhjendamatud, kuna tõendeid, mis annavad tunnistust E kinnisasja või Z-i fotogalvaanilise seadme osalisest arvamisest nende ettevõtete vara hulka, ei olnud pädevatele maksukeskustele edastatud enne AO § 149 lõikes 2 ette nähtud iga-aastase käibedeklaratsiooni esitamise tähtaja möödumist. Ent vastavalt kriteeriumidele, mille see kohus on oma praktikas välja kujundanud, on kauba sellisest liigitamisest tulenev mahaarvamine lubatud vaid juhul, kui sellest on teatatud nimetatud tähtaja jooksul.

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on siiski tekkinud küsimus, kas tema riigisisese õiguse tõlgendus on kooskõlas liidu õigusega ja eelkõige 25. juuli 2018. aasta kohtuotsusega Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 Esimesena küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kas arvestades asjaolu, et puuduvad liidu õigusnormid, mis täpsustaksid, kuidas ja millal edastatakse andmeid, mis annavad tunnistust kauba ettevõtte vara hulka liigitamise otsusest, võib liikmesriik nõuda, et sellest otsusest teatataks suhteliselt lühikese tähtaja jooksul, nagu on ette nähtud AO § 149 lõikes 2, vastasel korral lõpeb see õigus.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul võib selle nõude kooskõla liidu õigusega kinnitada asjaolu, et õigus otsustada kauba liigitamine ettevõtte vara hulka on seotud mahaarvamisõiguse sisulise tingimusega. Lisaks on põhjendatud see, et liikmesriik kehtestab kauba liigitamisotsust tõendavatest asjaoludest teatamise tähtaja, võttes arvesse käibemaksudirektiivis selles osas jäetud õiguslikku lünka ja õiguskindluse põhimõtet. Pealegi kuulub sellise tähtaja kehtestamine käibemaksudirektiivi XI jaotise sätetega liikmesriikidele antud pädevusse, mis puudutab mahaarvamisõiguse kasutamise vormiliste tingimuste kindlaksmääramist.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et kuigi 25. juuli 2018. aasta kohtuotsuse Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) aluseks olnud asjaolud erinevad käesolevate liidetud kohtuasjade asjaoludest, tõi Euroopa Kohus selles kohtuotsuses esile mitu asjaolu, mis võimaldavad kindlaks teha, kas maksukohustuslane tegutses sellisena, kuid mida ei pruugi pädevale maksuhaldurile olla võimalik suhteliselt lühikese tähtaja jooksul teatavaks teha. Ühtlasi võib eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul sellest kohtuotsusest järeldada, et nõue, mille kohaselt peab liigitamisotsus olema tehtud suhteliselt lühikese tähtaja jooksul, on vastuolus neutraalsuse põhimõttega.

27 Teisena on eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkinud küsimus selle tähtaja järgimata jätmise tagajärgede kohta. Tema arvates võib väita, et kauba liigitamist ettevõtte vara hulka ei saa tuvastada, kui puuduvad maksuhalduri poolt tuvastatavad tõendid selle kohta, et maksukohustuslane on otsustanud kauba selliselt liigitada. Seega on olemas eeldus, et kogu vara, mida maksukohustuslane ei ole sõnaselgelt oma ettevõtte vara hulka arvanud, peab olema arvatud tema isikliku vara hulka. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab siiski veel, et 25. juuli 2018. aasta kohtuotsusest Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) nähtub, et liigitamisdeklaratsiooni esitamata jätmine ei välista, et niisugune kavatsus võib ilmneda kaudselt ja küsimust, kas asjaomane isik tegutses maksukohustuslasena, tuleb hinnata selle mõiste laiast tähendusest lähtudes. Nende kaalutluste põhjal võib väita, et „maksukohustuslasena omandamise“ eeldus kehtib siis, kui ettevõtja omandab kauba, mida selle laadi arvestades võib põhimõtteliselt kasutada ka ettevõtte tegevuseks ja mida see ettevõtja ei ole liigitanud üksnes oma ettevõtte vara hulka kuuluvaks.

28 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused, mis on mõlemas liidetud kohtuasjas sõnastatud ühtemoodi:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 168 punktiga a 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 [käibemaksudirektiivi] artikli 168 punktiga a on vastuolus liikmesriigi kohtupraktika, mille kohaselt lähtutakse isiklikuks tarbeks liigitamisest või eeldatakse seda, kui puuduvad (piisavad) tõendid ettevõtte vara hulka kuulumise kohta?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

29 Nende kahe küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a koostoimes artikliga 167 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus riigisisesed õigusnormid, mida liikmesriigi kohus tõlgendab nii, et kui maksukohustuslasel on õigus otsustada kauba arvamine oma ettevõtte vara hulka ja kui hiljemalt iga-aastase käibedeklaratsiooni esitamiseks seadusega ette nähtud tähtaja lõpuks ei ole liikmesriigi pädevale maksuhaldurile edastatud sõnaselget otsust või piisavaid tõendeid, et ta saaks tuvastada kauba sellise liigitamise, võib ta keelduda selle kaubaga seotud käibemaksu mahaarvamise lubamisest, lugedes kauba arvatuks maksukohustuslase isikliku vara hulka.

30 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb kõigepealt kindlaks määrata tingimused, mis kehtivad maksukohustuslase õigusele arvata kaup oma ettevõtte vara hulka, ja teiseks kontrollida, millistel tingimustel võib pädev riigiasutus keelduda mahaarvamise lubamisest, kui talle ei ole sellest otsusest teatatud hiljemalt iga-aastase käibedeklaratsiooni esitamiseks seadusega ette nähtud tähtaja lõpuks.

31 Kõigepealt tuleb seoses tingimustega, mis kehtivad maksukohustuslase õigusele arvata kaup oma ettevõtte vara hulka, silmas pidada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mis kuulub tasumisele või mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu

õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus A. (mahaarvamisõiguse kasutamine), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika). See õigus, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja sellele järgnevates artiklites, on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt kitsendada (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Mahaarvamiskorra eesmärk on vabastada maksukohustuslane täielikult kogu oma majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatav (18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus A. (mahaarvamisõiguse kasutamine), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul peavad olema täidetud käibemaksudirektiivis ette nähtud sisulised ja vormilised tingimused (vt selle kohta 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 40, ja 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus A. (mahaarvamisõiguse kasutamine), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Mahaarvamisõiguse sisulised tingimused on need, mis reguleerivad selle õiguse alust ja ulatust ja mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi X jaotise 1. peatükis „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika). Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a kohaselt peab seega kaup, mille puhul maksukohustuslane soovib kasutada mahaarvamisõigust, olema soetamise hetkel omandatud käibemaksukohustuslasena. Lisaks peab maksukohustuslane neid kaupu kasutama enda maksustatavate tehingutega seoses ja need peab enne olema tarninud teine maksukohustuslane (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 40, ja 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika). Ühtlasi on käibemaksudirektiivi artiklis 167 täpsustatud, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal, milleks on kaubatarne teostamise hetk (vt selle kohta 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Mahaarvamisõiguse vormilised tingimused reguleerivad kõnealuse õiguse kasutamise tingimusi ja selle üle tehtavat kontrolli ning ühise käibemaksusüsteemi tõhusat toimimist, nähes ette kohustusi seoses raamatupidamisarvestuse ning arvete ja deklaratsioonide esitamisega (vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 47, ja 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus A. (mahaarvamisõiguse kasutamine), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika). Käibemaksudirektiivi artiklites 250, 252 ja 261, milles on ette nähtud maksukohustuslase kohustus esitada käibedeklaratsioone ja mis piiritlevad liikmesriikide õigust nende esitamise tähtaegade osas, on seega ette nähtud vormilised tingimused.

36 Mahaarvamisõigust reguleerivate sisuliste tingimuste ja vormiliste tingimuste eristamine on oluline, kuna väljakujunenud kohtupraktika kohaselt nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et käibemaksu on lubatud maha arvata, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud teatavad vorminõuded täitmata (vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Lisaks tuleb märkida, et kauba puhul, mida võib kasutada nii kutsetegevuseks kui ka isiklikuks tarbeks, on maksukohustuslasel õigus käibemaksuga maksustamisel otsustada, et ta arvab kauba oma ettevõtte vara hulka. Need kaubad hõlmavad kapitalikaupu, mida käibemaksudirektiivi artikli 189 punkti a kohaselt võivad määratleda liikmesriigid ja mis Euroopa Kohtu praktika kohaselt hõlmavad kaupu, mida majandustegevuses kasutatuna eristab nende kestvus ja väärtus ning mille soetamiskulu ei arvestata seetõttu tavaliselt mitte jooksevkuluna, vaid amortiseeritakse mitme majandusaasta jooksul (vt selle kohta 27. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Niisiis on maksukohustuslasel väljakujunenud kohtupraktika kohaselt, kui ta kasutab kapitalikaupa nii kutsetegevuse kui ka isiklikul eesmärgil, võimalus käibemaksu mahaarvamisega seoses valida, kas lugeda kaup tervenisti oma ettevõtte vara hulka, jätta see tervikuna oma isikliku vara koosseisu või lugeda see oma ettevõttesse kuuluvaks üksnes vastavalt tegelikule kutsealasele kasutamisele (vt selle kohta 14. juuli 2005. aasta kohtuotsus Charles ja Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, punkt 23, ja 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Kui maksukohustuslane käsitab kapitalikaupu, mida ta kasutab nii kutsetegevuseks kui ka isiklikul eesmärgil, ettevõtte varana, siis nende kaupade omandamisel tasutud sisendkäibemaks on põhimõtteliselt kogu ulatuses ja kohe mahaarvatav (14. juuli 2005. aasta kohtuotsus Charles ja Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika). Kinnisasjade kohta on käibemaksudirektiivi artiklis 168a siiski täpsustatud, et nende kaupadega seotud kuludelt tasutud käibemaksu võib maha arvata üksnes selles ulatuses, milles kinnisasja kasutatakse maksukohustuslase ettevõtte tegevuse eesmärgil.

40 Kui maksukohustuslane otsustab kapitalikaupa oma ettevõtte vara hulka arvata vaid osaliselt, saab selle omandamiselt tasumisele kuuluvat sisendkäibemaksu põhimõtteliselt maha arvata üksnes ulatuses, milles seda tegelikult kasutatakse ettevõtte majandustegevuse eesmärgil (vt selle kohta 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Lisaks on oluline rõhutada, et kui maksukohustuslane otsustab kauba soetamise ajal tegutseda maksukohustuslasena, st oma majandustegevuse tarbeks käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 tähenduses, siis see on määrav asjaolu käibemaksusüsteemi ja seega käibemaksu mahaarvamise mehhanismi kohaldamiseks (vt selle kohta 22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punktid 39 ja 40 ning seal viidatud kohtupraktika). Siit järeldub, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 48 ja 49 märkis, et see valik kujutab endast mahaarvamisõiguse sisulist tingimust.

42 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on küsimus, kas maksukohustuslane talle kauba üleandmise hetkel sellena tegutses, faktiküsimus, mille pädev riigisisene kohus peab objektiivsete asjaolude põhjal ja tema menetluses oleva vaidluse kõigi andmete uurimise tulemusel kindlaks tegema (vt selle kohta 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 24, ja 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punktid 38 ja 39 ning seal viidatud kohtupraktika).

43 Euroopa Kohus on täpsustanud selle kohta, kuidas hinnata, kas maksukohustuslane on sellena tegutsenud, et kuigi kavatsuse ühetähenduslik ja sõnaselge väljendamine kasutada kaupa 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 (25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 47).

44 Asjaolu, et Euroopa Kohus tegi selle täpsustuse vastuseks eelotsuse küsimusele kohtuasjas, mis puudutas maksukohustuslasena registreeritud avalik-õigusliku organisatsiooni poolt omandatud kinnisasjalt tasutud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise õigust, ei mõjuta – vastupidi maksukeskuse N väidetule – selle asjakohasust niisugustes vaidlustes nagu põhikohtuasjades. See täpsustus on nimelt kohaldatav kõikidel juhtudel, kui kaup loetakse seotuks maksukohustuslase majandustegevusega, kooskõlas „maksukohustuslasena“ soetamise mõiste laia tähendusega Euroopa Kohtu tõlgenduses (vt selle kohta 25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 54). Käibemaksudirektiiv ei sea seega mahaarvamisõiguse saamise tingimuseks otsese liigitusotsuse vastuvõtmist ja teatavakstegemist.

45 Asjaolude hulgas, mis võivad sellest kavatsusest kaudselt tunnistust anda, on muu hulgas asjaomase kauba laad, tegutseva isiku staatus ning ajavahemik kauba soetamisest maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil kasutamiseni (25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punktid 38, 49 ja 50).

46 Samas ei ole iseenesest tähtsust sellel, et asjaomast kaupa ei kasutatud maksustatavate tehingute tegemiseks kohe, sest selle tegelik kasutamine määrab kindlaks ainult esialgse mahaarvamise või võimaliku järgneva korrigeerimise ulatuse, kuid ei mõjuta mahaarvamisõiguse tekkimist (25. juuli 2018. aasta kohtuotsus Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Käesoleval juhul on seega eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne hinnata, kas põhikohtuasjade kõikidest andmetest saab järeldada, et nii E kui Z tegutsesid põhikohtuasjas käsitletavate segakasutuses olevate kaupade, st vastavalt peamiselt isiklikus omandis olevas hoones töötoa ja osaliselt isiklikuks tarbeks kasutatava fotogalvaanilise seadme soetamisel maksukohustuslasena ning väljendasid kavatsust arvata need oma ettevõtte vara hulka.

48 Mis puudutab E-d, siis asjaolu, et ühepereelamu ehitusprojektis on üks mõistliku suurusega ruum määratud töötoaks, võib kujutada endast viidet sellisele kavatsusele. Kuna aga ühepereelamu ehitamisel selliselt määratletud tuba ei pruugi tingimata tähendada tegelikku kasutamist maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil, siis on oluline kinnitada tema tahet arvata see tuba oma ettevõtte vara hulka muude objektiivsete asjaoludega, mis kinnitavad sellist kasutamist. Z-i olukorras võib fotogalvaanilise seadme omandamise ja paigaldamise aastal selle seadmega toodetud elektrienergia ostu-müügilepingu sõlmimine olla tõend selle kohta, et seda kasutatakse majandustegevuses, kui ostutingimused vastavad kutsealal töötajatele, mitte üksikisikutele pakutavatele tingimustele.

49 Lisaks võib maksukohustuslase poolt oma maksudeklaratsioonis tehtud käibemaksu mahaarvamine võimaldada tuvastada liigitusotsust, kui mahaarvamine on selle otsuse tagajärg. Niisugused mahaarvamised on samuti märk sellest, et maksukohustuslasel oli kauba soetamisel kavatsus arvata see oma ettevõtte vara hulka. Nii on Euroopa Kohus juba otsustanud, et kui maksukohustuslane arvab maksuhaldurile esitatud deklaratsioonis maha käibemaksusummad, mis on sissenõutavad kauba omandamise ajal, loetakse, et ta on selle arvanud oma ettevõtte vara hulka (vt selle kohta 11. juuli 1991. aasta kohtuotsus Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punkt 26). Seevastu, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 43 ja 44, ei võimalda

asjaolu, et esialgses käibedeklaratsioonis ajavahemiku kohta, mil kaup omandati, mahaarvamisi ei tehtud, iseenesest järeldada, et maksukohustuslane otsustas asjaomast kaupa oma ettevõtte vara hulka mitte arvata.

50 Seejärel, mis puudutab maksukohustuslase kohustust teha oma liigitusotsus maksuhaldurile teatavaks hiljemalt iga-aastase käibedeklaratsiooni esitamiseks seadusega ette nähtud tähtaja lõpuks, st käesoleval juhul liigitusotsuse tegemisele järgneva aasta 31. maiks, siis on oluline märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 179 esimese lõigu kohaselt kasutatakse mahaarvamisõigust üldjuhul samal perioodil, mil see tekkis, st – arvestades käibemaksudirektiivi artiklit 167 – maksu sissenõutavaks muutumise ajal (vt selle kohta 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus A. (mahaarvamisõiguse kasutamine), C-895/19, EU:C:2021:216, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Käibemaksudirektiivi artiklite 180 ja 182 kohaselt võib maksukohustuslasel sellegipoolest lubada teha mahaarvamise, isegi kui ta ei kasutanud seda õigust perioodi jooksul, mil see õigus tekkis, tingimusel, et järgitud on teatavaid liikmesriigi õigusnormidega määratud tingimusi ja korda (26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

52 Lisaks tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 250 lõikest 1 koostoimes artikliga 252, et liikmesriigi õigusnormid peavad nägema ette maksukohustuslase kohustuse esitada käibedeklaratsioon, kus on ära toodud kogu sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalik teave maksustamisperioodi kohta, mis ei ole ühest aastast pikem, ja seda tähtaja jooksul, mis ei või olla pikem kui kaks kuud iga maksustamisperioodi lõpust.

53 Ka lubab selle direktiivi artikli 261 lõige 1 liikmesriikidel nõuda, et maksukohustuslane esitaks deklaratsiooni, mis sisaldab kõiki eespool nimetatud andmeid kõigi eelmisel aastal tehtud tehingute kohta, määramata siiski kindlaks selle deklaratsiooni esitamise tähtaega.

54 Neid sätteid arvestades ei ole käibemaksudirektiiviga vastuolus kohustused, mis – nagu need, mida kohaldatakse käesolevas asjas – näevad ette, et maksukohustuslastel tuleb teavitada maksuhaldurit otsusest arvata kapitalikaup oma ettevõtte vara hulka, tehes vastavad mahaarvamised oma esialgsetes käibedeklaratsioonides ja iga-aastases käibedeklaratsioonis, mis tuleb maksuhaldurile esitada hiljemalt viie kuu jooksul, mis järgnevad liigitusotsuse tegemise aastale.

55 Siiski, kuna liikmesriigi kohtupraktika karistab selle tähtaja järgimata jätmise eest, mille jooksul maksukohustuslane peaks maksuhaldurile sellest otsusest otseselt või kaudselt, kuid selgelt teatama, otsusest tuleneva mahaarvamisõiguse kaotamisega, siis tuleb märkida, et kuigi liigitusotsuse vastuvõtmine on selle õiguse kasutamise sisuline tingimus, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktist 41, siis selle edastamine maksuhaldurile on üksnes vormiline tingimus. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei saa vorminõuete rikkumine põhimõtteliselt kaasa tuua mahaarvamisõiguse kaotamist (vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

56 See oleks teisiti vaid juhul, kui selliste vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud kindla tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (vt selle kohta 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).

57 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 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika). Sellega seoses on Euroopa Kohus juba leidnud, et sanktsioon, mis seisneb mahaarvamisõiguse andmisest täielikus keeldumises, kui maks on tasutud hilinenult, osutub ebaproportsionaalseks, kui ei ole võimalik tuvastada maksudest kõrvalehoidumist ega kahju riigieelarvele (vt selle kohta 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punktid 68–70).

58 Käesoleval juhul – tingimusel, et eelotsusetaotluse esitanud kohus seda kontrollib – ei takista asjaolu, et E ja Z ei järginud tähtaega, mille jooksul nad pidid liigitusotsusest teada andma, neil esitada kindlaid tõendeid selle kohta, et nad tegid sellise otsuse põhikohtuasjas arutusel olevate kapitalikaupade omandamise ajal. Pealegi ei ilmne, et Saksa seadusandja oleks sellise tähtaja kehtestanud pettuste või kuritarvituste ärahoidmiseks.

59 Samas tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et võimalus kasutada mahaarvamisõigust piiramatu aja jooksul läheks vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada. Tähtaega, mille möödumisel lõpeb sellise maksumaksja õigus mahaarvamist teha, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ei saa seega käsitada käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, kuna ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii liikmesriigi õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväärsuse põhimõte), ja kuna teisest küljest ei muuda see mahaarvamisõiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte) (26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

60 Võrdväärsuse põhimõtte järgimise osas tuleb tõdeda, et põhikohtuasjas vaidlusalustes riigisisestes õigusnormides ette nähtud tähtaeg vastab maksukohustuslastele maksudeklaratsioonide esitamiseks üldiselt ette nähtud tähtajale. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu kontrolli tulemusel ei selgu vastupidist, ei ilmne, et need riigisisesed õigusnormid näeksid käibemaksu valdkonnas ette teistsuguse korra kui see, mida kohaldatakse riigisiseses õiguses muudes maksuasjades.

61 Mis puudutab tõhususe põhimõtte järgimist, siis see tähtaeg iseenesest ei muuda mahaarvamisõiguse kasutamist praktikas võimatuks või ülemäära raskeks, arvestades, et käibemaksudirektiivi artikli 179 esimene lõik näeb ette, et seda õigust kasutatakse üldjuhul samal perioodil, mil see tekkis (vt analoogia alusel 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 38).

62 Sellegipoolest peavad liikmesriigid vastavalt proportsionaalsuse põhimõttele võtma meetmeid, mis liikmesriigi õigusnormidega seatud eesmärki küll tõhusalt saavutada võimaldades riivavad võimalikult vähe liidu õigusaktides sätestatud põhimõtteid nagu käibemaksu mahaarvamisõiguse aluspõhimõte (26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

63 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul hinnata, kas põhikohtuasjas vaidlusalune õigust lõpetav tähtaeg, mis vastab AO § 149 lõikes 2 ette nähtud tähtajale iga-aastase käibedeklaratsiooni esitamiseks, st selle aasta 31. mai, mis järgneb aastale, mil tehti liigitusotsus, on proportsionaalne eesmärgiga tagada õiguskindluse põhimõtte järgimine.

64 Selles osas tuleb arvesse võtta esiteks nii riigisiseste ametiasutuste võimalust määrata hooletule maksukohustuslasele karistusi, mis riivavad neutraalse maksustamise põhimõtet vähem kui mahaarvamisõiguse täielik äravõtmine, näiteks rahalisi halduskaristusi, kui ka asjaolu, et tähtaeg, mis möödub pärast selle aasta 31. maid, mis järgneb aastale, mil liigitusotsus tehti, ei tundu esmapilgul olevat vastuolus õiguskindluse põhimõtte järgimisega, ning teiseks mahaarvamisõiguse ülekaalukat tähtsust ühises käibemaksusüsteemis.

65 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimustele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a koostoimes artikliga 167 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mida liikmesriigi kohus tõlgendab nii, et kui maksukohustuslasel on õigus otsustada kauba arvamine oma ettevõtte vara hulka ja kui hiljemalt iga-aastase käibedeklaratsiooni esitamiseks seadusega ette nähtud tähtaja lõpuks ei ole liikmesriigi pädevale maksuhaldurile edastatud sõnaselget otsust või piisavaid tõendeid, et ta saaks tuvastada kauba sellise liigitamise, võib ta keelduda selle kaubaga seotud käibemaksu mahaarvamise lubamisest, lugedes kauba arvatuks maksukohustuslase isikliku vara hulka, välja arvatud juhul, kui konkreetsetest õigusnormidest, mille alusel seda võimalust saab kasutada, ilmneb, et see ei ole proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas.

Kohtukulud

66 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 (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 22. detsembri 2009. aasta direktiiviga 2009/162/EL), artikli 168 punkti a koostoimes muudetud direktiivi artikliga 167 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus riigisisesed õigusnormid, mida liikmesriigi kohus tõlgendab nii, et kui maksukohustuslasel on õigus otsustada kauba arvamine oma ettevõtte vara hulka ja kui hiljemalt iga-aastase käibedeklaratsiooni esitamiseks seadusega ette nähtud tähtaja lõpuks ei ole liikmesriigi pädevale maksuhaldurile edastatud sõnaselget otsust või piisavaid tõendeid, et ta saaks tuvastada kauba sellise liigitamise, võib ta keelduda selle kaubaga seotud käibemaksu mahaarvamise lubamisest, lugedes kauba arvatuks maksukohustuslase isikliku vara hulka, välja arvatud juhul, kui konkreetsetest õigusnormidest, mille alusel seda võimalust saab kasutada, ilmneb, et see ei ole proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas.

Allkirjad