Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

30. aprill 2020*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Artikkel 173 – Segamaksukohustuslane – Mahaarvamise meetodid – Osa mahaarvamine – Mahaarvamine tegeliku kasutamise alusel – Artiklid 184–186 – Mahaarvamise korrigeerimine – Mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutumine – Müügitehing, mis ekslikult on loetud käibemaksust vabastatuks – Riigisisene meede, mis keelab mahaarvamise meetodit muuta juba möödunud aastate osas – Õigust lõpetav tähtaeg – Neutraalse maksustamise, õiguskindluse, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõte

Kohtuasjas C-661/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (vahekohus maksuasjades (haldusvaidluste arbitraažikeskus), Portugal) 15. oktoobri 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. oktoobril 2018, menetluses

CTT – Correios de Portugal

versus

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president P. G. Xuereb (ettekandja), kohtunikud T. von Danwitz ja A. Kumin,

kohtujurist: M. Szpunar,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– CTT – Correios de Portugal, esindaja: *advogado* A. Fernandes de Oliveira,

– Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, T. Larsen, R. Campos Laires ja P. Barros da Costa,

– Hispaania valitsus, esindaja: S. Jiménez García,

– Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja B. Rechena,

* Kohtumenetluse keel: portugali.

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotluses on palutud tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), ning neutraalse maksustamise, tõhususe, võrdväärsuse ja proportsionaalsuse põhimõtet.

2 Taotlus on esitatud CTT – Correios de Portugali (edaspidi „CTT“) ja Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugali maksu- ja tolliamet) vahelises kohtuvaidluses käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise üle, mida CTT tegi seoses postiteenuste osutamisega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi IX jaotis „Maksuvabastused“ sisaldab muu hulgas 2. peatükki, mis käsitleb „[m]aksuvabastus[i] teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“, ja 3. peatükki, mis puudutab „[m]uude tegevuste maksuvabastus[i]“.

4 Selle direktiivi IX jaotise 2. peatükis asuva artikli 132 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

a) riiklike postiteenistuste poolt teenuste, välja arvatud reisijateveo- ja telekommunikatsiooniteenuste, osutamine ja nendega seotud kaubatarned;

[…]“.

5 Käibemaksudirektiivi IX jaotise 3. peatükis asuva artikli 135 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

d) hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (välja arvatud võlgade sissenõudmisega) seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine;

[…]“.

6 Käibemaksudirektiivi X jaotis „Mahaarvamine“ sisaldab muu hulgas 2. peatükki „Osaline mahaarvamine“ (artiklid 173–175) ning 5. peatükki „Mahaarvamise korrigeerimine“ (artiklid 184–189).

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 173 on sätestatud:

„1. Kaupade ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab nii […] tehingute tarbeks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehingute tarbeks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib käibemaksu maha arvata üksnes esimesena nimetatud tehingutega seotud osas.

Nimetatud osa määratakse artiklite 174 ja 175 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta.

2. Liikmesriigid võivad võtta järgmised meetmed:

[…]

c) lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;

[…]“.

8 Selle direktiivi artikli 175 lõikes 3 on sätestatud:

„Esialgselt prognoositud osa alusel tehtud mahaarvamised korrigeeritakse järgmisel aastal lõpliku osa kindlaksmääramise ajal.“

9 Nimetatud direktiivi artiklis 184 on täpsustatud:

„Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.“

10 Käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 1 on ette nähtud:

„Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid […]“.

11 Selle direktiivi artikkel 186 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.“

Portugali õigus

12 Käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „CIVA“) artiklis 9 on sätestatud:

„Maksust on vabastatud:

[…]

23) riiklike postiteenistuste, välja arvatud telekommunikatsiooniteenused, teenused ja nendega seotud kaubatarned;

24) ringluses olevate postmarkide või templijäljendite tarned nende nimiväärtuses ja nendega seotud komisjonimüügitasud;

[…]“.

13 CIVA artikli 22 „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ lõigetes 1–3 on sätestatud:

„1. Mahaarvamisõigus tekib hetkel, mil mahaarvatav maks muutub vastavalt artiklitele 7 ja 8 sissenõutavaks ning seda kasutatakse nii, et maksustamisperioodil maksukohustuslase tehtud maksustatavate tehingute eest tasumisele kuuluva maksu kogusummast lahutatakse samal perioodil tasumisele kuuluva mahaarvatava maksu summa.

2. Ilma et see piiraks artikli 78 sätete kohaldamist, tuleb mahaarvamine teha selle perioodi deklaratsioonis, mil laekusid arved või saadi impordideklaratsioonidega seotud käibemaksu makse, või sellele perioodile järgneva perioodi deklaratsioonis.

3. Kui eelmises lõikes nimetatud dokumendid laekuvad muul aruandeperioodil kui see, mil need väljastati, võib juhul, kui see on veel võimalik, teha mahaarvamise aruandeperioodil, mille jooksul need väljastati.“

14 CIVA artiklis 23 „Mahaarvamise meetodid segakasutuses olevate kaupade puhul“ on sätestatud:

„1. Kui maksukohustuslane teeb oma tegevuse käigus tehinguid, mille puhul võib artikli 20 kohaselt käibemaksu maha arvata, ja tehinguid, mille puhul ei või käibemaksu maha arvata, siis mõlemat liiki tehingute tarbeks kasutatud kaupade ja teenuste soetamisel tasutud maksu mahaarvamine on määratletud järgmiselt:

[…]

b) Ilma et see piiraks eelmise punkti sätete kohaldamist, võib kauba või teenuse puhul, mida kasutatakse artikli 2 lõike 1 punktis a nimetatud majandustegevuse teostamiseks ja mille teatud osa ei anna mahaarvamisõigust, maksu maha arvata protsendimäära alusel, mis vastab nende tehingute iga-aastasele summale, mille puhul võib käibemaksu maha arvata.

[…]

2. Olenemata lõike 1 punktis b sätestatust, võib maksukohustuslane vastavalt kasutatud kaupade ja teenuste täielikule või osalisele tegelikule kasutamisele maksu maha arvata objektiivsete kriteeriumide alusel, mis võimaldavad kindlaks määrata nende kaupade ja teenuste kasutamise ulatuse tehingute raames, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, ja tehingute raames, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, ilma et see piiraks maksuhalduri poolt tema suhtes eritingimuste kehtestamist või sellise tegevuse lõpetamist, kui ta tuvastab, et see põhjustab või võib põhjustada olulisi moonutusi maksustamisel.

[…]

4. Lõike 1 punktis b nimetatud mahaarvamise protsendimäär saadakse murdarvust, milles lugejas on nende tehingute iga-aastane käibemaksuta summa, mis artikli 20 lõike 1 alusel annab mahaarvamisõiguse, ja nimetajas on kõigi nende tehingute iga-aastane käibemaksuta summa, mille on teinud maksukohustuslane ja mis tulenevad artikli 2 lõike 1 punktis a ette nähtud majandustegevusest ning mille hulka kuuluvad ka mittemaksustatavad toetused, välja arvatud toetused seadmete jaoks.

[…]

6. Lõike 1 punktis b nimetatud mahaarvamise protsendimäära, mis esialgu arvutatakse eelmisel aastal tehtud tehingute summa alusel, ning lõike 2 kohaselt tehtud mahaarvamist, mis esialgu on arvutatud objektiivsete kriteeriumide alusel, mida alguses kasutatakse tegeliku kasutamise meetodi

kohaldamiseks, korrigeeritakse vastavalt nende aluseks oleva aasta lõplikele summadele, mille tulemusel toimub tehtud mahaarvamiste vastav korrigeerimine, mis peab olema märgitud kõnealuse aasta viimase perioodi deklaratsioonis.“

15 CIVA artikli 78 „Korrigeerimine“ lõikes 6 on sätestatud:

„Deklareerimisel tehtud selliste sisuliste või arvutusvigade parandamine, millele on viidatud artiklites 44–51 ja 65, samuti parandamine artiklis 41 nimetatud deklaratsioonides ning artikli 67 lõike 1 punktides b ja c nimetatud juhendites või deklaratsioonides on vabatahtlik, kui selle tulemusel tagastatakse maks maksukohustuslasele, kuid seda saab teha üksnes kahe aasta jooksul, mis mahaarvamisõiguse kasutamise korral hakkab kulgema hetkest, mil see õigus tekib vastavalt artikli 22 lõikele 1, ning selline parandamine on kohustuslik, kui selle tulemusel kuulub maks tasumisele riigile.“

16 CIVA artikli 98 „Kontrollimine omal algatusel ja mahaarvamisõiguse kasutamise tähtaeg“ lõikes 2 on sätestatud:

„Kui erinormides ei ole sätestatud teisiti, võib mahaarvamisõigust või õigust saada tagasi enammakstud maks teostada ainult nelja aasta jooksul pärast vastava mahaarvamisõiguse tekkimist või maksu enammaksmist.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

17 CTT tegutseb Portugalis postiteenuste osutamise turul. Muu hulgas täidab ta sellel turul avalike teenuste osutamise kohustusi.

18 CTT tehingud, mis kuuluvad universaalse postiteenuse alla, on käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti a alusel käibemaksust vabastatud ja need ei anna seega õigust käibemaksu maha arvata. Kuna CTT teeb ka käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, mis annavad mahaarvamisõiguse, on see ettevõtja nn segamaksukohustuslane.

19 Maksu- ja tolliamet leidis 2007. aastal vastu võetud siduvas eelotsuses (edaspidi „2007. aasta eelotsus“), et CTT pakutavad arvete postimakseteenused on käibemaksust vabastatud. Eelotsuse kehtivusaeg lõppes 31. detsembril 2012.

20 Portugali seadusandja muutis 2012. aastal postiteenuste osutamise suhtes kohaldatavat õiguslikku regulatsiooni, et liberaliseerida turg alates 1. jaanuarist 2013 vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu 20. veebruari 2008. aasta direktiivile 2008/6/EÜ, millega muudetakse direktiivi 97/67/EÜ seoses ühenduse postiteenuste siseturu rajamise lõpuleviimisega (ELT 2008, L 52, lk 3).

21 Siiski tekkisid alles 2015. aastal kahtlused Portugali postituru liberaliseerimise maksuõiguslike tagajärgede osas. CTT hakkas alates aprillist 2015 arvete postimakseteenustelt käibemaksu arvestama ja esitas 23. juunil 2015 taotluse 2007. aasta eelotsuse ajakohastamiseks.

22 Maksu- ja tolliamet täpsustas 20. novembri 2015. aasta uues eelotsuses postiteenuste turu liberaliseerimise mõju käibemaksuvabastusele ja märkis, et arvete postimakseteenused, mida osutati alates 1. jaanuarist 2013, ei kuulu enam riiklike postiteenuste käibemaksuvabastuse alla, arvestades 23. aprilli 2009. aasta kohtuotsust TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248).

23 Seetõttu arvestas CTT 2016. aastal alates 1. jaanuarist 2013 tehtud arvete postimaksetehingutelt käibemaksu ning arvestas täiendavalt 2013. aasta ning 2014. ja 2015. aasta eest käibemaksu tagantjärele, esitades korrigeerimisdeklaratsioonid. Lisaks muutis CTT kõnealuste

korrigeerimistaotluste puhul mahaarvamise metoodikat, kuna osa käibemaksust, mis varem oli maha arvatud proportsionaalse meetodi abil, tehti tegeliku kasutamise meetodi kohaselt. Revisjoni tulemusel arvati täiendavalt maha käibemaksu kogusummas 1 967 567,82 eurot.

24 CTT 2015. maksuaastat puudutava kontrollitoimingu tulemusel märkis maksu- ja tolliamet, et mahaarvamise meetodit ei saa muuta, kui on kohaldatud lõplikku mahaarvatavat osa, ning järeldas sellest, et CTT, kes oli juba kohaldanud seda lõplikku osa, oli oma mahaarvamismeetodi muutmisega hilinenud. Lisaks leidis maksu- ja tolliamet, et CIVA-s puudub õiguslik alus CTT taotletud korrigeerimiseks seoses mahaarvamise meetodi muutmisega. Seetõttu keeldus maksuhaldur mahaarvamismeetodi muutmisel põhinevast täiendavast mahaarvamisest, kuid korrigeeris aastate 2013–2015 lõplikke osasid põhjusel, et neil aastatel tehtud arvete postimaksetehingud ei olnud käibemaksust vabastatud.

25 CTT esitas 21. märtsil 2018 eelotsusetaotluse esitanud kohtule taotluse vahekohtuotsuse saamiseks, väites, et CIVA tõlgendus, mille kohaselt on mahaarvamismeetodi kindlaksmääramine võimalik alles arvete kättesaamise hetkel, on vastuolus tõhususe ja võrdväärsuse põhimõttega.

26 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (maksuvaidlusi lahendav vahekohus (haldusasjade vahekohtukeskus), Portugal) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [CIVA] artikli 98 lõike 2 niisugune tõlgendamine, mis välistab selle õigusnormi kohaldamise juba tehtud mahaarvamiste muutmisele või korrigeerimisele, on vastuolus neutraalsuse, tõhususe, võrdväärsuse ja proportsionaalsuse põhimõttega?

2. Kas nende põhimõtetega on vastuolus niisugune õigusnorm nagu [CIVA] artikli 23 lõike 1 punkt b ja lõige 6, kui seda tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes on segakasutusega kaupade või teenuste pealt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse arvutamiseks valinud koefitsiendimeetodi või jaotuskriteeriumi ja on teinud selle aasta, mille kohta on mahaarvamine tehtud, lõplike väärtuste alusel parandusi vastavalt nimetatud artikli lõikele 6, ei või neid andmeid tagasiulatuvalt muuta, arvutades juba korrigeeritud algse mahaarvamise selle õigusnormi alusel tegevuse pealt, mida ta oli algul pidanud maksuvabaks, käibemaksu tagasiulatuvalt arvestamise käigus uuesti?“

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

27 Oma kirjalikes seisukohtades kahtleb Portugali valitsus eelotsuse küsimuste vastuvõetavuses. Esiteks ei selgita eelotsusetaotluse esitanud kohus põhjuseid, miks neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse, võrdväärsuse ja tõhususe põhimõte on käesoleval juhul asjakohased. Teiseks palutakse nendes küsimustes Euroopa Kohtul kindlaks määrata riigisiseste õigusnormide kohaldamisala.

28 Sellega seoses tuleb meenutada, et ELTL artiklis 267 kehtestatud koostöökord põhineb liikmesriikide kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel. Selle artikli alusel algatatud menetluse raames on riigisiseste õigusnormide tõlgendamine liikmesriikide kohtute, mitte Euroopa Kohtu ülesanne, ning Euroopa Kohus ei ole pädev otsustama, kas riigisisesed õigusnormid on liidu õigusnormidega kooskõlas. Samas on Euroopa Kohus pädev andma liikmesriigi kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamiseks vajalikud juhised, mille alusel on liikmesriigi kohtul võimalik hinnata riigisiseste õigusnormide kooskõla liidu õigusega (15. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Iglesias Gutiérrez ja Rion Bea, C-352/14 ja C-353/14, EU:C:2015:691, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Kuigi Euroopa Kohtul palutakse eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste sõnastusest nähtuvalt otsustada, kas riigisisene õigusnorm on liidu õigusega kooskõlas, ei takista miski Euroopa Kohut siiski andmast eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilikku vastust, jagades sellele kohtule liidu õigusest

tulenevaid tõlgendusjuhiseid, mis võimaldavad tal endal otsustada, kas riigisisene õigus on liidu õigusega kooskõlas (15. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Iglesias Gutiérrez ja Rion Bea, C-352/14 ja C-353/14, EU:C:2015:691, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika). Kuna küsimused on esitatud liidu õigusnormi tõlgendamise kohta, on Euroopa Kohus järelikult üldjuhul kohustatud neile vastama (vt selle kohta 13. detsembri 2012. aasta kohtumäärus Debiasi, C-560/11, ei avaldata, EU:C:2012:802, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Seega tuleb esitatud küsimusi mõista nii, et sisuliselt puudutavad need käibemaksudirektiivi, täpsemalt artiklite 173 ja 184–186 tõlgendamist lähtuvalt liidu õiguses tunnustatud neutraalse maksustamise, tõhususe, võrdväärsuse ja proportsionaalsuse põhimõttest.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

31 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 173 tuleb lähtuvalt neutraalse maksustamise, tõhususe, võrdväärsuse ja proportsionaalsuse põhimõttest tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik, kes lubab maksukohustuslasel, kes samal ajal teeb nii tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguid, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, käibemaksu selle sätte alusel maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel, keelab sellel maksukohustuslasel pärast lõpliku mahaarvatava osa määramist muuta käibemaksu mahaarvamise meetodit.

32 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 173 lõike 1 teise lõigu kohaselt määratakse mahaarvatav osa vastavalt selle direktiivi artiklitele 174 ja 175 kõikide maksukohustuslase tehingute kohta kindlaks käibe põhjal. Siiski võivad liikmesriigid kõnealuse direktiivi artikli 173 lõike 2 punkti c sätete kohaselt lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema (vt selle kohta 18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punktid 49 ja 50).

33 Käesoleval juhul ei ole vaidlust selles, et Portugali seadusandja lubas viimati nimetatud sätte alusel segamaksukohustuslasel maksu maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel ja et CTT-l oli seega võimalus segakasutuses kaupadelt ja teenustelt käibemaksu maha arvata proportsionaalse meetodi või tegeliku kasutamise meetodi alusel.

34 Sellega seoses tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 173 lõike 2 punkti c kohaselt on käibemaksu mahaarvamise süsteemi kohaldamine kõikide kaupade või teenuste või neist osa kasutamise alusel liikmesriikide valikuvõimalus oma maksusüsteemi korraldamisel. Kuigi liikmesriikidel on nimelt kaalutlusruum käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks kehtestatavate meetmete valikul, on nad siiski kohustatud oma pädevust teostama liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid, eelkõige proportsionaalsuse, neutraalse maksustamise ja õiguskindluse põhimõtet järgides (vt selle kohta 8. novembri 2012. aasta kohtuotsus BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punktid 22 ja 23, ning 17. mai 2018. aasta kohtuotsus Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Mis puudutab neid põhimõtteid, siis tuleb kõigepealt seoses proportsionaalsuse põhimõttega märkida, et sellega ei ole vastuolus, kui liikmesriik, kes on kasutanud võimalust anda oma maksukohustuslasele maksustamise erikorra valimise õigus, võtab vastu õigusnormid, mis seavad selle korra kohaldamise sõltuvusse sellest, kas maksuhaldurilt on enne saadud nõusolek, mis ei ole tagasiulatuv, ning et nõusoleku andmise menetluse tagasiulatuva jõu puudumine ei muuda seda menetlust ebaproportsionaalseks. Järelikult ei lähe sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu on kõne all

põhikohtuasjas ja mis keelavad maksukohustuslasel pärast lõpliku mahaarvatava osa kindlaksmääramist kohaldada mahaarvamise süsteemi kasutamise kohta, kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks (vt analoogia alusel väikeettevõtjate maksuvabastuse korraga 17. mai 2018. aasta kohtuotsus Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punktid 43–45 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Edasi, mis puudutab neutraalse maksustamise põhimõtet, siis tuleneb nimelt Euroopa Kohtu praktikast, et vastavalt direktiivi 2006/112 artikli 173 lõike 2 punktile c võivad liikmesriigid konkreetse tehingu puhul kohaldada käibel põhinevast meetodist erinevat meetodit või jaotuspõhimõtet, tingimusel et neutraalse maksustamise põhimõtte kohaselt tagab see meetod tasutud sisendkäibemaksu mahaarvatava osa täpsema kindlaksmääramise kui see, mis tuleneb käibel põhineva meetodi kohaldamisest. Iga liikmesriik, kes otsustab lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema, peab seega tagama, et mahaarvamisõiguse arvutamise meetod võimaldab teha võimalikult täpselt kindlaks selle käibemaksu osa, mis on seotud tehingutega, mis annavad mahaarvamisõiguse. Nimelt nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, mis on ühise käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, et mahaarvatava osa arvutamise meetod peegeldaks objektiivselt seda osa segakasutuses kaupade ja teenuste ostmisel tehtud tegelikest kulutustest, mida saab seostada tehingutega, mis annavad mahaarvamisõiguse (vt selle kohta 18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punktid 51 ja 52 ning seal viidatud kohtupraktika).

37 Euroopa Kohus on siiski täpsustanud, et valitud meetod ei pea tingimata olema võimalikult täpne, vaid et see peab võimaldama tagada käibel põhineva jaotuspõhimõtte kasutamisest saadud tulemusest täpsema tulemuse (vt selle kohta 18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punkt 53 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Sellest tuleneb, et vastupidi sellele, mida sisuliselt väidab CTT, ei saa neutraalse maksustamise põhimõtet tõlgendada nii, et igas olukorras tuleb otsida kõige täpsem mahaarvamise meetod, mille käigus on nõutav, et süstemaatiliselt seataks kahtluse alla algul kohaldatud mahaarvamise meetod, isegi kui lõplik mahaarvatav osa on tuvastatud.

39 Esiteks muudaks selline tõlgendus sisutühjaks käibemaksudirektiivi artikli 173 lõike 2 punktis c ette nähtud liikmesriikide õiguse lubada maksukohustuslasel käibemaks maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel, kuna luba muutub praktikas kohustuseks. Sellega seoses piisab, kui meenutada, et nende põhimõtete arvessevõtmisega, mis reguleerivad küll käibemaksusüsteemi, kuid millest seadusandja võib õiguspäraselt erandeid teha, ei saa mingil juhul põhjendada tõlgendust, mis võtaks erandilt, mille seadusandja on sõnaselgelt ette näinud, igasuguse kasuliku mõju (14. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punkt 42).

40 Teiseks on selline tõlgendus vastuolus kohtupraktikaga, mille kohaselt ei pane käibemaksudirektiiv maksukohustuslasele, kes valib kahe tehingu vahel, kohustust kasutada seda, mis eeldab kõige suurema käibemaksusumma tasumist. Vastupidi, maksukohustuslasel on õigus valida oma tegevuse struktuur viisil, mis võimaldab tal oma maksukohustust piirata (vt selle kohta 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 73).

41 Lõpuks, mis puudutab õiguskindluse põhimõtet, siis see nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult kahtluse alla seada (vt selle kohta 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 46, ning 17. mai 2018. aasta kohtuotsus Vámos, C-566/16, EU:C:2018:321, punkt 51). Nagu Portugali valitsus aga õigesti märgib, ei näi olevat mõistlik nõuda maksuhaldurilt, et ta nõustuks igal juhul, et maksukohustuslasel on lubatud ühepoolselt muuta mahaarvamise meetodit, mida ta kasutas mahaarvamisele kuuluvate käibemaksusummade kindlaksmääramisel.

42 Eespool toodust tuleneb, et käibemaksudirektiivi artikli 173 lõike 2 punkti c tuleb lähtuvalt neutraalse maksustamise, õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõttest tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui liikmesriik, kes lubab maksukohustuslasel, kes samal ajal teeb nii tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguid, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, käibemaksu selle sätte alusel maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel, keelab sellel maksukohustuslasel pärast lõpliku mahaarvatava osa määramist muuta käibemaksu mahaarvamise meetodit.

Teine küsimus

43 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 184–186 tuleb lähtuvalt neutraalse maksustamise, tõhususe, võrdväärsuse ja proportsionaalsuse põhimõttest tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt keeldutakse maksukohustuslasele andmast pärast seda, kui kindlaks on määratud direktiivi artikli 175 lõike 3 alusel lõplik mahaarvatav osa, võimalust kasutamise meetodi abil, mis liikmesriigi õiguse kohaselt on lubatud kõnealuse direktiivi artikli 173 lõike 2 punkti c alusel, parandada käibemaksu – mis lasus kaupadel või teenustel, mida kasutati nii tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või – mahaarvamisi olukorras, kus esiteks ei olnud maksukohustuslane mahaarvamise meetodi valimisel teadlik, et tehing, mida ta pidas maksust vabastatuks, seda tegelikult ei olnud, ning kus teiseks ei ole veel möödunud õigust lõpetav üldine tähtaeg, mis liikmesriigi õiguses on mahaarvamise korrigeerimiseks kehtestatud.

44 Eelotsusetaotlusest ja poolte antud vastustest Euroopa Kohtu küsimustele nähtub, et kui CTT otsustas teatud kaupade ja teenustega seotud käibemaksu maha arvata vastavalt käibel põhinevale meetodile põhikohtuasjas kõne all olevate aastate osas, siis võttis ta arvesse asjaolu, et tema tehtud arvete postimaksetehingud olid 2007. aasta eelotsusest tulenevalt käibemaksust vabastatud. Pädev maksuhaldur leidis aga 2015. aastal, et alates 1. jaanuarist 2013 toimunud postituru liberaliseerimine piiras maksuvabastuse ulatust üksnes riiklike postiteenistuste teenustega. Seega leidis CTT aastate 2013–2015 osas ekslikult, et arvete postimaksetehingud on käibemaksust vabastatud.

45 Kõigepealt tuleb märkida, et kuigi põhikohtuasja faktiliste asjaolude tuvastamine ja hindamine ning liikmesriigi õiguse tõlgendamine ja kohaldamine on vaid liikmesriigi kohtu pädevuses, on Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule vajalik vastus, mis võimaldaks viimasel lahendada poolelioleva kohtuasja (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punktid 37 ja 38 ning seal viidatud kohtupraktika).

46 Käesoleval juhul väidavad Euroopa Komisjon oma kirjalikes seisukohtades ja CTT oma vastuses Euroopa Kohtu esitatud küsimustele, et põhikohtuasjas kõne all olevad arvete makseteenused võivad kujutada endast maksetehinguid, mis on käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d alusel käibemaksust vabastatud. CTT lisas, et neid tehinguid peeti 2007. aasta eelotsuses käibemaksust vabastatuks just sellel alusel, mitte aga kõnealuse direktiivi artikli 132 lõike 1 punkti a alusel. Seega peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima, kas need teenused kuuluvad artikli 135 lõike 1 punktis d ette nähtud käibemaksuvabastuse kohaldamisalasse.

47 Teisele eelotsuse küsimusele vastamiseks tuleb aga lähtuda eelotsusetaotluses sisalduvast eeldusest, et kuigi need teenused ei olnud alates 1. jaanuarist 2013 enam käibemaksust vabastatud, tuli see muudatus alles 2015. aastal ilmseks, mistõttu ei teadnud CTT mahaarvamise meetodi valimise ajal, et tehingud, mida ta pidas maksust vabastatuks, seda tegelikult ei olnud.

48 Selles osas tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul siiski kontrollida, kas CTT oli heauskne, mis sõltub ka muu hulgas sellest, kas pärast Portugali postiteenuste turu liberaliseerimist olid muudatused, mis puudutasid riiklike postiteenistuste osutatavate teenuste vabastamist maksust, ettenähtavad või mitte.

49 Pärast seda täpsustust tuleb kõigepealt märkida, et käibemaksudirektiivi artiklis 184 on ette nähtud, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli väiksem või suurem kui maksukohustuslasele lubatud. Selle direktiivi artikli 185 lõike 1 kohaselt korrigeeritakse mahaarvamist eelkõige juhul, kui muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel algul arvesse võetud tegurid (16. juuni 2016. aasta kohtuotsus Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punkt 46).

50 Käibemaksudirektiivi artiklites 184–186 ette nähtud korrigeerimismehhanismi eesmärk on tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning asjaomaste kaupade ja teenuste hilisemateks maksustatavateks tehinguteks kasutamise vahel (27. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, punkt 27). Arvete postimakseteenuste maksuvabastuse kahtluse alla seadmine katkestas aga selle tiheda ja otsese seose sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning asjaomaste kaupade ja teenuste hilisemateks maksustatavateks tehinguteks kasutamise vahel. Kõnealuse kahtluse alla seadmisega muudeti seega aastate 2013–2015 osas ühte käibemaksudirektiivi artikli 185 tähenduses tegurit, mida esialgu mahaarvamise arvutamisel arvesse võeti. Seega oli CTT-l korrigeerimisõigus selle direktiivi artikli 184 alusel (vt analoogia alusel tehinguga, mis ekslikult loeti käibemaksuga maksustatavaks, kuid tegelikult oli maksust vabastatud, 11. aprilli 2018. aasta kohtuotsus SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 39).

51 Samuti nähtub käibemaksudirektiivi artiklite 184 ja 185 koostoimest, et mahaarvamiste korrigeerimine peab viima selleni, et lõplikult tehtud mahaarvamiste summa vastab mahaarvamiste summale, mida oleks sellisel maksukohustuslasel nagu CTT olnud õigus teha, kui ta oleks esialgu arvesse võtnud asjaolu, et arvete postimakseteenused ei ole käibemaksust vabastatud (vt analoogia alusel 16. juuni 2016. aasta kohtuotsus Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punkt 47).

52 Küsimus, kas konkreetne tehing on maksust vabastatud või mitte, kujutab sellega seoses endast olulist asjaolu, mida segamaksukohustuslane võtab arvesse selleks, et kindlaks teha, kuidas tuleb käibemaks maha arvata. Selles osas piisab, kui tõdeda, et müügitehingu maksust vabastamise kahtluse alla seadmine võib kaasa tuua selle, et teatavaid kaupu või teenuseid, mis on väidetavalt ette nähtud segakasutamiseks, kasutatakse tegelikult üksnes tehinguteks, mis annavad õiguse käibemaksu maha arvata. Käibemaksudirektiivi artikli 173 sõnastusest nähtub aga selgelt, et seda kohaldatakse üksnes segakasutamiseks mõeldud kaupadele ja teenustele. Kui kaubad ja teenused on ette nähtud kasutamiseks eranditult maksustatavate tehingute sooritamiseks, siis võib maksukohustuslane maha arvata kogu maksu, mis on tasutud nende soetamiselt või tarnelt (vt selle kohta 18. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punkt 47).

53 Sellest järeldub käesoleval juhul, et CTT-l peab olema õigus muuta mahaarvamise meetodit, et ta saaks maha arvata käibemaksu, mida tal oleks olnud õigus teha, kui ta oleks esialgu saanud arvesse võtta asjaolu, et arvete postimakseteenused ei olnud põhikohtuasjas käsitletavatel aastatel käibemaksust vabastatud. Selles osas ei saa neil asjaoludel nõustuda Portugali valitsuse argumendiga, mille kohaselt mahaarvamiste korrigeerimine toimus, kuna maksuhaldur nõustus põhikohtuasjas kõne all olevatel aastatel lõplike mahaarvatavate osade muutmisega, sest arvete postimakseteenuseid peeti ekslikult käibemaksuvabaks.

54 Edasi, isegi kui käibemaksudirektiivi artiklis 186 on sõnaselgelt kohustatud liikmesriike määratlema käibemaksu korrigeerimise tingimused, peavad nad nende eeskirjade riigisiseses õiguses sätestamisel järgima liidu õigust, eelkõige liidu aluspõhimõtteid (vt selle kohta 11. aprilli 2018. aasta kohtuotsus SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punktid 27 ja 48).

55 Neutraalse maksustamise põhimõte nõuab aga, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 36, et käibemaksu mahaarvamise arvutamise meetod peegeldaks objektiivselt seda osa segakasutuses kaupade ja teenuste ostmisel tehtud tegelikest kulutustest, mida võib seostada tehingutega, mis annavad mahaarvamisõiguse. Seega on selle põhimõttega vastuolus see, kui liikmesriik keeldub käibemaksu

mahaarvamise meetodi parandamisest sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, välja arvatud juhul, kui selline parandamine ei võimalda suurema täpsusega tuvastada käibemaksu seda osa, mis on seotud tehingutega, mis annavad mahaarvamisõiguse.

56 Proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt on liikmesriigi seadusandjal võimalus täiendada maksukohustuslase formaalseid kohustusi sanktsioonidega, et innustada viimast neid kohustusi täitma, ja tagada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine. Võttes arvesse mahaarvamisõiguse ülekaalukat positsiooni ühises käibemaksusüsteemis, tundub selline sanktsioon, millega täielikult keelatakse kasutada mahaarvamisõigust, millele maksukohustuslasel on õigus, olevat aga ebaproportsionaalne juhtudel, mil ei ole tuvastatud maksudest kõrvalehoidumist ega kahju riigieelarvele (vt selle kohta 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punktid 48 ja 51).

57 Käesoleval juhul aga ei nähtu Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust ühtegi kaudset tõendit CTT pettuse või kuritarvituse kohta.

58 Lõpuks märgib Portugali valitsus, et kuigi CTT-l oli õigus muuta käibemaksu mahaarvamise meetodit, taotles ta korrigeerimist pärast tähtaja möödumist. Nimelt, kuigi CIVA artikli 98 lõikes 2 on mahaarvamise muutmiseks või korrigeerimiseks ette nähtud üldine nelja aasta pikkune tähtaeg, mis hakkab kulgema alates mahaarvamisõiguse tekkimisest või maksu ülemäärasest tasumisest, siis selle tähtaja kohaldamine on välistatud, kui lõplik mahaarvatav osa on kindlaks määratud käibemaksudirektiivi artikli 175 lõike 3 alusel.

59 Sellega seoses tuleb märkida, et õiguskindluse põhimõtte kohaselt ei saa tähtaega, mille möödumisega kaasneb sanktsioon ja lõpeb sellise maksumaksja õigus mahaarvamist teha, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, 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 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).

60 Kuigi käesoleval juhul ei nähtu eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud tõenditest, et põhikohtuasjas kõnealused liikmesriigi õigusnormid näevad käibemaksuvaldkonnas ette teistsuguse korra kui see, mis on ette nähtud riigisisese õiguse muudes maksuvaldkondades, on need õigusnormid siiski tõhususe põhimõttega vastuolus, kuna võivad sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas võtta maksukohustuslaselt võimaluse parandada oma käibedeklaratsioone, kui lõplik mahaarvatav osa on kindlaks määratud, isegi kui nimetatud õigusnormidega ette nähtud nelja aasta pikkune õigust lõpetav tähtaeg ei ole veel lõppenud. Sellistel asjaoludel osutub käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise õiguse kasutamine, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 51, praktiliselt võimatuks või igal juhul ülemäära raskeks (vt analoogia alusel 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, punktid 40 ja 41).

61 Sellega seoses tuleb veel märkida, et liikmesriigi kohtud peavad tõlgendama riigisisest õigust nii palju kui võimalik kooskõlas liidu õigusega ning kuigi kooskõlalise tõlgendamise kohustus ei saa olla aluseks liikmesriigi õiguse *contra legem* tõlgendamisele, peavad liikmesriigi kohtud vajaduse korral muutma kohtupraktikat või otsustuspraktikat, kui see põhineb riigisisese õiguse tõlgendusel, mis ei ole kooskõlas direktiivi eesmärkidega (vt selle kohta 8. mai 2019. aasta kohtuotsus Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punktid 48 ja 49).

62 Eespool toodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 184–186 tuleb lähtuvalt neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõttest tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt keeldutakse maksukohustuslasele, kes on teinud käibemaksu – mis lasus kaupadel või teenustel, mida kasutati nii tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguteks,

mille puhul käibemaksu maha arvata ei või – mahaarvamisi vastavalt käibel põhinevale meetodile, andmast pärast seda, kui on kindlaks määratud selle direktiivi artikli 175 lõike 3 alusel lõplik mahaarvatav osa, võimalust tegeliku kasutamise meetodi alusel korrigeerida neid mahaarvamisi olukorras, kus:

– asjaomane liikmesriik lubab maksukohustuslasel, kes samal ajal teeb nii tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguid, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, selle direktiivi artikli 173 lõike 2 punkti c alusel käibemaksu maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel;

– maksukohustuslane ei olnud mahaarvamise meetodi valimisel heauskselt teadlik, et tehing, mida ta pidas maksust vabastatuks, seda tegelikult ei olnud;

– üldine õigust lõpetav tähtaeg, mis liikmesriigi õiguses on mahaarvamise korrigeerimiseks kehtestatud, ei ole veel möödunud, ja

– mahaarvamise meetodi muutmine võimaldab suurema täpsusega kindlaks määrata käibemaksu selle osa, mis on seotud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 173 lõike 2 punkti c tuleb lähtuvalt neutraalse maksustamise, õiguskindluse ja proportsionaalsuse põhimõttest tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui liikmesriik, kes lubab maksukohustuslasel, kes samal ajal teeb nii tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguid, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, käibemaksu selle sätte alusel maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel, keelab sellel maksukohustuslasel pärast lõpliku mahaarvatava osa määramist muuta käibemaksu mahaarvamise meetodit.**

2. **Direktiivi 2006/112 artikleid 184–186 tuleb lähtuvalt neutraalse maksustamise, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõttest tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt keeldutakse maksukohustuslasele, kes on teinud käibemaksu – mis lasus kaupadel või teenustel, mida kasutati nii tehinguteks, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguteks, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või – mahaarvamisi vastavalt käibel põhinevale meetodile, andmast pärast seda, kui on kindlaks määratud selle direktiivi artikli 175 lõike 3 alusel lõplik mahaarvatav osa, võimalust tegeliku kasutamise meetodi alusel korrigeerida neid mahaarvamisi olukorras, kus:**

   – **asjaomane liikmesriik lubab maksukohustuslasel, kes samal ajal teeb nii tehinguid, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka tehinguid, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, selle direktiivi artikli 173 lõike 2 punkti c alusel käibemaksu maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel;**

   – **maksukohustuslane ei olnud mahaarvamise meetodi valimisel heauskselt teadlik, et tehing, mida ta pidas maksust vabastatuks, seda tegelikult ei olnud;**

– **üldine õigust lõpetav tähtaeg, mis liikmesriigi õiguses on mahaarvamise korrigeerimiseks kehtestatud, ei ole veel möödunud, ja**

– **mahaarvamise meetodi muutmine võimaldab suurema täpsusega kindlaks määrata käibemaksu selle osa, mis on seotud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata.**

Allkirjad