EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

8. mai 2008*

Liidetud kohtuasjades C-95/07 ja C-96/07,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Commissione tributaria provinciale di Genova (Itaalia) 13. detsembri 2006. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 20. veebruaril 2007, menetlustes

Ecotrade SpA

versus

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, P. Lindh ja A. Arabadjiev (ettekandja),

* Kohtumenetluse keel: itaalia.

kohtujurist: E. Sharpston,
kohtusekretär: ametnik C. Strömholm,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. jaanuari 2008. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Ecotrade SpA, esindajad: *avvocato* A. Lovisolo ja *avvocato* N. Raggi,

— Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

— Küprose valitsus, esindaja: A. Pantazi-Lambrou,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: A. Aresu ja M. Afonso,

olles 13. märtsi 2008. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused puudutavad nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide

ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 30. märtsi 2000. aasta direktiiviga 2000/17/EÜ (EÜT L 84, lk 24; ELT eriväljaanne 01/01, lk 333; edaspidi „kuues direktiiv"), artikli 17, artikli 18 lõike 1 punkti d, artikli 21 lõike 1 ja artikli 22 tõlgendamist.

2 Need taotlused on esitatud kahes Ecotrade SpA (edaspidi „Ecotrade") ja Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 (edaspidi „Agenzia") vahelises kohtuvaidluses seoses viimase koostatud mitme maksuteatega, mis sisaldasid nimetatud äriühingu poolt 2000. ja 2001. aastal esitatud maksudeklaratsioonides käibemaksu osas tehtud parandusi.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 1 ja lõike 2 punkt a sätestavad mahaarvamisõiguse kohta selle direktiivi artiklist 28f tulenevas sõnastuses järgmist:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt".

4 Nimetatud artikli 17 lõige 6 sätestab, et kui Euroopa Liidu Nõukogu ei ole kindlaks määranud kulusid, mis annavad käibemaksu mahaarvamise õiguse, võivad liikmesriigid säilitada kõik erandid, mis on ette nähtud siseriiklike õigusaktidega kuuenda direktiivi jõustumise ajal, kuid olgu täpsustatud, et mingil juhul ei ole mahaarvamiseks kõlblikud kulud, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele. Nimetatud artikli lõige 7 lubab liikmesriikidel seoses majanduse tsüklilisusega mahaarvamissüsteemist osaliselt või täielikult välja arvata mõningad või kõik kapitalikaubad või muud kaubad.

5 Kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti b kohaselt selle direktiivi artiklist 28g tulenevas sõnastuses vastutab käibemaksu tasumise eest siseriikliku süsteemi alusel eelkõige isik, kellele välismaal asuv maksukohustuslane osutab artikli 28b C osas nimetatud teenust. Artikli 28b C osa, millele on selles viidatud, nimetab „ühendusesisese kaubaveoga seotud teenuseid". Seda süsteemi, mida kohaldatakse ka teistele teenustele, tuntakse tavaliselt nimetuse „pöördmaksustamine" all.

6 Mis puudutab mahaarvamisõiguse eeskirju sellistel asjaoludel nagu eelmises punktis kirjeldatud, siis näeb kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkt d sama direktiivi

artikli 28f punktist 2 tulenevas sõnastuses ette, et maksukohustuslane peab mahaarvamisõiguse kasutamiseks täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused.

7 Kuuenda direktiivi artikli 18 lõiked 2 ja 3 on sõnastatud järgmiselt:

„2. Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast maksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud lõike 1 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.

3. Liikmesriigid määravad kindlaks tingimused ja protseduurid, mille kohaselt antakse maksukohustuslasele luba arvata maha muudel kui lõigetes 1 ja 2 sätestatud alustel."

8 Lisaks näeb kuuenda direktiivi artikkel 22 selle direktiivi artiklist 28h tulenevas sõnastuses maksukohustuslasele ette rea kohustusi. Nende kohustuste hulka kuulub artikli 22 lõike 2 punktis a nimetatud kohustus, mille kohaselt peab maksukohustuslane pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduri poolt seda kontrollida, ning antud artikli lõike 4 punktides a ja b sätestatud kohustus, mille kohaselt peab maksukohustuslane esitama ettenähtud tähtajaks deklaratsiooni, milles tuleb esitada kõik sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalikud andmed.

9 Lõpuks, artikli 22 lõiked 7 ja 8 on sõnastatud järgmiselt:

„7. Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed tagamaks, et isikud, keda artikli 21 lõike 1 punktide a ja b kohaselt loetakse kohustatuks tasuma maksu välismaal asuva maksukohustuslase asemel […], täidavad eespool nimetatud kohustusi seoses deklareerimise ja tasumisega.

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

Siseriiklik õigus

10 Itaalia õiguses on põhilised käibemaksualased õigusnormid sätestatud esiteks Vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreediga nr 633, mis puudutab käibemaksu korraldust (*GURI* nr 292, regulaarne lisa, 11.11.1972), mida on korduvalt muudetud (edaspidi „DPR nr 633/72"), ja teiseks 30. augusti 1993. aasta dekreetseadusega nr 331 (*GURI* nr 203, 30.08.1993; edaspidi „dekreetseadus nr 331/93").

11 DPR nr 633/72 artikli 17 kolmanda lõigu esimene lause sätestab:

„Kohustusi, mis on seotud riigi territooriumil […] teenuste osutamisega mitteresidentidest isikute poolt, […] täidavad riigi residendist ostjad, kes […] kasutavad teenuseid äri-, kunsti- või kutsealal tegutsemiseks.”

12 DPR nr 633/72 artikli 19 esimene lõik sätestab:

„[…] Ostetud või imporditud kaupadelt või teenustelt ettenähtud maksu mahaarvamise õigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise hetkel ja seda võib kasutada hiljemalt mahaarvamisõiguse tekkimise aastale järgneva teise aasta deklaratsioonis vastavalt õiguse tekkimise hetkel kehtinud tingimustele.”

13 DPR nr 633/72 artikli 23, pealkirjaga „Arvete registreerimine”, lõigete 1 ja 2 kohaselt peab maksumaksja kandma oma arved viieteistkümne päeva jooksul vastavasse registrisse, märkides iga arve numbri, väljastamise kuupäeva, tehingu või tehingute maksustatava summa ja käibemaksusumma käibemaksumäärade kaupa, samuti kauba omandaja või teenuse saaja või, selle dekreedi artikli 17 lõikes 3 nimetatud juhtudel, kauba üleandja või teenuse osutaja ettevõtte, nimetuse või ärinime.

14 DPR nr 633/72 artikli 25, pealkirjaga „Ostude registreerimine”, lõige 1 kohustab maksumaksjaid ostetud või imporditud kaupade või teenustega seotud arved ja saatekirjad, sealhulgas nimetatud dekreedi artikli 17 lõike 3 kohaselt väljastatud arved,

järjest nummerdama ja kandma need enne perioodilise makse tegemist registrisse või iga-aastasesse maksudeklaratsiooni, milles maksumaksja nende arvetega seotud käibemaksu osas mahaarvamisõigust kasutab.

15 Dekreetseaduse nr 331/93 artikli 47, pealkirjaga „Ühendusesiseste tehingute registreerimine", lõike 1 kohaselt tuleb arved, mis puudutavad eelkõige ühendusesisese kaubaveoga seotud kaupu ja teenuseid, eraldi kanda nende saamise kuul või hiljem, kuid igal juhul 15 päeva jooksul väljastatud arvete registrisse, mis on ette nähtud DPR nr 633/72 artikli 23 lõigetes 1 ja 2, samuti ostude registrisse, mis on ette nähtud sama dekreedi artikli 25 lõikes 1, märkides vastavalt kättesaamise ja väljastamise kuu.

16 Lõpuks, DPR nr 633/72 artikli 57 esimese lõigu esimene lause sätestab:

„Et mitte kaotada asjaomast õigust, tuleb […] sätestatud parandusi ja arvestust käsitlevad maksuteated esitada maksudeklaratsiooni esitamise aastale järgneva neljanda aasta 31. detsembriks."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

17 Ecotrade on Itaalia äriühing, mis on spetsialiseerunud granuleeritud kõrgahjuräbu ja muude tsementitööstuse toorainete, sealhulgas sünteetilise kipsi ja tuha, kaubandusele.

18 Aastail 2000 ja 2001 tegi Ecotrade väljaspool Itaaliat asutatud ettevõtjatele ülesandeks vedada need materjalid Itaaliast teistesse Euroopa Ühenduse liikmesriikidesse. Nende ettevõtjate poolt talle osutatud teenuste eest väljastatud arvetel kirjeldati nimetatud teenuseid kas „laevade prahtimise" või „veona" (edaspidi „kõnealused tehingud"). Arvetel ei olnud aga märgitud käibemaksusummat ning osadel arvetel olid nimetatud tehingud märgitud maksuvabadena.

19 Ecotrade arvas seetõttu, et kõnesolevaid tehinguid ei maksustata käibemaksuga. Seetõttu kandis ta nende tehingute kohta esitatud arved üksnes ostude registrisse ja mitte väljastatud arvete omasse, seega käibemaksuvabadena. Ecotrade ei märkinud seega nende tehingutega seotud käibemaksu ka maksudeklaratsioonidesse, mille ta esitas 2000. ja 2001. aasta kohta.

20 Agenzia leidis 2004. aastal läbi viidud kontrolli käigus, et kõnesolevad tehingud kujutavad endast käibemaksuga maksustatavat ühendusesisest kaubavedu ning nende suhtes tuleb kohaldada pöördmaksustamist, millega Ecotrade, välja arvatud ühe arve osas, ka nõustus. Agenzia tuvastas lisaks, et nimetatud äriühing ei ole järginud pöördmaksustamisega seotud raamatupidamisnõudeid, kuna kõnesolevad arved lisati üksnes ostude registrisse ja mitte väljastatud arvete registrisse.

21 Seetõttu tegi Agenzia, olles väljastanud mitu maksuteadet, käibemaksu osas paranduse Ecotrade'i poolt 2000. ja 2001. aasta kohta esitatud maksudeklaratsioonides, nõudes deklareerimata maksu summas ligikaudu 321 000 eurot, millele lisandusid trahvid ligikaudu 361 000 eurot.

22 Agenzia leidis seejärel, et Ecotrade oli kaotanud käibemaksu mahaarvamise õiguse, kuna ta ei kasutanud seda kaheaastase tähtaja jooksul, mis hakkas kulgema alates hetkest, mil nimetatud maks muutus sissenõutavaks, nagu on sätestatud DPR nr 633/72 artikli 19 esimese lõigu teises lauses, samas kui maksuhaldur tegutses asjaomaste teenustega seotud käibemaksu sissenõudmisel tähtaja piires, kuna nimetatud dekreedi artikli 57 esimese lõigu kohaselt võib parandusi ja arvestust käsitlevaid maksuteateid esitada nelja-aastase tähtaja jooksul, mis hakkab kulgema vaidlustatud maksu puudutavate deklaratsioonide esitamise hetkest.

23 Ecotrade vaidlustas 13. veebruaril 2005 Commissione tributaria provinciale di Genova'le esitatud erinevate kaebustega kõnesolevad maksuteated ja taotles nende tühistamist. Nimetatud äriühing väitis oma raamatupidamispraktika õigustamiseks, et kõnesolevaid tehinguid puudutavad arved kanti nõuetekohaselt ostude registrisse, kuid kuna ta käsitles neid tehinguid ekslikult käibemaksuvabadena, ei kandnud ta neid väljastatud arvete registrisse. See eksimus ei välista siiski mahaarvamisõiguse kasutamist, kuna sellega ei kaasnenud võlga maksuhalduri ees. Järelikult ei saa antud juhul mahaarvamisõiguse suhtes kohaldada ühtki ajalist piirangut.

24 Agenzia vastas eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et Ecotrade oleks pidanud väljastama asjaomaste tehingute kohta „sisearve", arvutama tasumisele kuuluva käibemaksu, kandma selle väljastatud arvete registrisse ja ostude registrisse, nii et tal oleks tekkinud õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Selle meetodi järgi tellija tasumisele kuuluvat käibemaksu tegelikult ei maksa, kuna selle neutraliseerib sisendkäibemaksuna saadav summa. Seega tuleb mahaarvamisõigust kasutada ettenähtud tähtaja jooksul enne selle aegumist. Järelikult on Ecotrade'il, kes ei järginud siseriiklike õigusnormidega ettenähtud raamatupidamismenetlust, kohustus maksta tasumisele kuuluv käibemaks ning samas on ta aegumise tõttu kaotanud õiguse seda maha arvata.

25 Neil asjaoludel otsustas Commissione tributaria provinciale di Genova menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused, mis on kohtuasjades C-95/07 ja C-96/07 sõnastatud identselt:

„1) Kas nõukogu […] kuuenda direktiivi […] artikli 17, artikli 21 lõike 1 ja artikli 22 nõuetekohase tõlgendusega on vastuolus siseriiklik õigusnorm (käesoleval juhul Vabariigi Presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreedi nr 633 artikkel 19), mille kohaselt on käibemaksu, mida maksukohustuslane peab oma majandustegevuse käigus tasuma, mahaarvamise õiguse kasutamise eeltingimuseks (kaheaastasest) tähtajast kinnipidamine, mille mittejärgimine toob kaasa eelnimetatud õiguse kaotamise, eelkõige sellistel juhtudel, kus kauba või teenuse ostmise käibemaksuga maksustamine toimub pöördmaksustamise alusel, mis lubab maksuhalduril nõuda maksu tasumist (Vabariigi Presidendi dekreedi nr 633/72 artikli 57 kohaselt nelja-aastase) tähtaja jooksul, mis on pikem kui ettevõtjale maksu mahaarvamiseks ettenähtud tähtaeg, kusjuures ettevõtja kaotab tähtaja möödumisel õiguse sellisele mahaarvamisele?

2) Kas […] kuuenda direktiivi […] artikli 18 lõike 1 punkti d nõuetekohase tõlgendusega on vastuolus siseriiklik õigusnorm, mis, reguleerides eelnimetatud artiklis viidatud „formaalsusi" Vabariigi Presidendi dekreedi nr 633/72 artikli 17 lõikes 3 koosmõjus artiklitega 23 ja 25 sätestatud pöördmaksustamise abil, võib kehtestada (üksnes maksumaksja kahjuks) direktiivi artiklis 17 ettenähtud mahaarvamisõiguse kasutamise eeltingimusena sellise ajalisest piirangust kinnipidamise, nagu see on ette nähtud Vabariigi Presidendi dekreedi nr 633/72 artiklis 19?"

26 Euroopa Kohtu presidendi 27. aprilli 2007. aasta määrusega on kohtuasjad C-95/07 ja C-96/07 kirjaliku ja suulise menetluse ning kohtuotsuse huvides liidetud.

Eelotsuse küsimused

Euroopa Kohtule esitatud märkused

27 Ecotrade väidab, et kuues direktiiv ei näe mahaarvamisõiguse osas ette ühtki ajalist piirangut, kuna kogu käibemaksusüsteem, mis põhineb neutraalsuse põhimõttel, on üles ehitatud viisil, mis tagab maksukohustuslasele kõikidel juhtudel selle põhiõiguse, mis on kogu käibemaksusüsteemiga lahutamatult seotud. Pealegi ei saa põhikohtuasjas kõnesolevaid õigusnorme õigustada selle direktiivi artikli 17 lõigetega 6 ja 7 ning artikli 22 lõigetega 7 ja 8, mis ei ole põhikohtuasjas kohaldatavad.

28 Mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti d alusel liikmesriikide kehtestatud „formaalsusi", mida maksukohustuslane peab pöördmaksustamise süsteemi raames mahaarvamisõiguse kasutamiseks täitma, siis väidab Ecotrade, et need formaalsused ei või olla ebaproportsionaalsed või kokkusobimatud käibemaksusüsteemi üldmehhanismiga. Järelikult ei saa nende formaalsuste järgimine maksukohustuslase jaoks kaasa tuua mahaarvamisõiguse lõplikku kaotamist. Igal juhul ei ole Itaalia õiguses kehtestatud mahaarvamisõiguse piirang proportsionaalne asjaolu tõttu, et maksuhalduril on ebaõigete dekaratsioonide parandamiseks antud tähtaeg tunduvalt pikem kui maksukohustuslasele antud tähtaeg taotleda mahaarvamist.

29 Itaalia valitsus ja Küprose valitsus väidavad, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks ette nähtud tähtaeg kujutab endast ühte sellist formaalsust, mida liikmesriigid võivad kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti d ja lõike 3 ning artikli 22 lõike 8 kohaselt määrata. Artikkel 18 ei sisalda ühtki sätet, mis oleks vasturääkiv liikmesriikide kaalutlusõigusele määrata mahaarvamise suhtes ajalisi piiranguid. Artikli 18 lõike 2 kohaselt, milles kasutatakse sõnastust „samal perioodil", peaks mahaarvamisõiguse kasutamine toimuma võimalikult kiiresti, nii et juhul, kui maksukohustuslane ei

kasuta mahaarvamisõigust selle perioodi jooksul, võidakse tema võimalusele seda teha hilisemal perioodil seada tingimusi, mida liikmesriigid võivad artikli 18 lõike 3 alusel kehtestada.

30 Lisaks leiavad need valitsused, et objektiivsetel ja praktilistel põhjustel ei pea maksuhaldurile antud tähtaeg maksu sissenõudmiseks olema sama, mis on maksukohustuslasel mahaarvamisõiguse kasutamiseks, kuna maksuhalduril on maksudeklaratsiooni saamise järel vaja aega selle sisu kontrollimiseks.

31 Itaalia valitsus tunnistab muu hulgas, et liikmesriigid peavad järgima tõhususe põhimõtet, st mitte muutma mahaarvamisõiguse kasutamist võimatuks või üleliia raskeks. See valitsus väidab samas, et kaheaastane tähtaeg on sellisel juhul täiesti kohane.

32 Euroopa Ühenduste Komisjon väidab, et mahaarvamine tuleb teha ettenähtud maksutähtaegu järgides. Niisiis ei saa seda lõputult edasi lükata. Komisjon järeldab sellest, et mahaarvamisõigusele aegumistähtaegade määramine ei ole kuuenda direktiivi eesmärkidega kokkusobimatu juhul, kui need tähtajad ei ole ebasoodsamad võrreldes tähtaegadega, mis on antud analoogsete õiguste kasutamiseks maksude valdkonnas (võrdväärsuse põhimõte) ja kui need ei muuda ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks ega üleliia raskeks (tõhususe põhimõte). Ta järeldab sellest, et võrdväärsuse põhimõtet ei ole järgitud seetõttu, et põhikohtuasjas kõnesolevad õigusnormid annavad maksuhaldurile nelja-aastase tähtaja paranduste tegemiseks ja sissenõudmiseks, samas kui tasutud käibemaksu mahaarvamiseks on ette nähtud üksnes kaheaastane tähtaeg. Komisjon toonitab võrdväärsuse põhimõtte osas, et mahaarvamisõiguse kasutamiseks antav kaheaastane aegumistähtaeg võib samadel põhjustel muuta selle õiguse kasutamise üleliia raskeks.

33 Komisjon leiab lisaks, et liiga kaugeleminev ja ebaproportsionaalne on see, et asjaomane liikmesriik soovib alusetult rikastuda, põhjendades seda lihtsate raamatupidamisformaalsuste täitmata jätmisega, kuid samas tuleb tunnistada tema võimalust kõnesolevate eksimuste eest kohaselt karistada.

34 Kui Euroopa Kohus peaks otsustama, et DPR nr 633/72 ei ole kuuenda direktiiviga kooskõlas, teeb Küprose valitsus ettepaneku, et tehtava kohtuotsuse ajalist mõju piirataks nii, et seda kohaldatakse üksnes otsuse väljakuulutamisele järgneval perioodil.

Euroopa Kohtu vastus

35 Esmalt tuleb meenutada, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustega soovitakse teada, kas kuuenda direktiivi artikliga 17, artikli 18 lõike 1 punktiga d, artikli 21 lõikega 1 ja artikliga 22 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis pöördmaksustamise juhtudel seavad käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisele tingimuseks sellise aegumistähtaja järgimise, mis on lühem kui maksuhaldurile maksu sissenõudmiseks ette nähtud tähtaeg.

36 Samas tuleneb eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja vaidlusküsimus põhineb Ecotrade'i poolsel raamatupidamiseeskirjade eiramisel, milleks oli asjaomaste tehingute ekslik kandmine üksnes käibemaksuvabade ostude registrisse ja kuna taoline eeskirjade eiramine muutis vigaseks ka selle äriühingu koostatud käibedeklaratsioonid, oli Agenzia'l põhjust nimetatud deklaratsioone parandada. Taoline olukord on selgelt eristatav olukorrast, kus maksumaksja, kes on teadlik sellest, et tarne on maksustatav, jätab sisendkäibemaksu mahaarvamise siseriiklike õigusnormidega ette nähtud tähtajal hilinemise või hooletuse tõttu taotlemata.

37 Selle kohta tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on Euroopa Kohtu ülesanne siseriiklikule kohtule esitada kõik ühenduse õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel, olenemata sellest, kas siseriiklik kohus neile oma küsimustes viitas või mitte (vt 2. veebruari 1994. aasta otsus kohtuasjas C-315/92: Verband Sozialer Wettbewerb, nn „Clinique'i" kohtuotsus, EKL 1994, lk I-317, punkt 7; 4. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-87/97: Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, EKL 1999, lk I-1301, punkt 16; 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-456/02: Trojani, EKL 2004, lk I-7573, punkt 38, ja 12. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-452/03: RAL (Channel Islands) jt, EKL 2005, lk I-3947, punkt 25).

38 Seetõttu tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene ja teine küsimus, mida tuleks uurida koos, ümber sõnastada selliselt, et nimetatud kohus küsib esiteks seda, kas kuuenda direktiivi artikliga 17, artikli 18 lõigetega 2 ja 3 ja artikli 21 lõike 1 punktiga b on vastuolus esiteks pöördmaksustamise korral käibemaksu mahaarvamisõiguse kasutamiseks kehtestatud tähtaeg, nagu selle sätestavad põhikohtuasjas kõnesolevad õigusnormid (edaspidi „aegumistähtaeg"), ja teiseks, kas selle direktiivi artikli 18 lõike 1 punktiga d ja artikliga 22 on vastuolus selline praktika seoses deklaratsioonide parandamise ja käibemaksu sissenõudmisega, mis näeb ette raamatupidamise ja deklaratsioonide esitamise eeskirjade eiramise eest, nagu see juhtus põhikohtuasjas, karistuse, mis seisneb pöördmaksustamise süsteemi alusel mahaarvamisõiguse andmisest keeldumises (edaspidi „parandamine ja sissenõudmine").

Aegumistähtaeg

39 Alustuseks peab toonitama, et maksukohustuslane, kes on kohustatud käibemaksu tasuma teenuse saajana, võib viidata kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis a sätestatud mahaarvamisõigusele (vt 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-90/02: Bockemühl, EKL 2004, lk I-3303, punkt 37). Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuulub selles artiklis sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi tervikuna ning põhimõtteliselt ei või seda piirata (vt 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt, EKL 2000, lk I-1577, punkt 43, samuti eespool viidatud kohtuotsus Bockemühl, punkt 38).

40 Samuti tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et mahaarvamisõigus rakendub kohe kõikide maksude osas, millega koormati varem teostatud tehinguid (vt eelkõige 21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 50/87: komisjon *vs.* Prantsusmaa, EKL 1988, lk 4797, punktid 15–17; 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal, EKL 1997, lk I-1, punkt 15, ning eespool viidatud kohtuotsused Gabalfrisa, punkt 43, ja Bockemühl, punkt 38).

41 Nagu tuleneb kuuenda direktiivi artikli 18 lõikest 2, tehakse mahaarvamine „samal perioodil", mille jooksul on see õigus tekkinud.

42 Maksukohustuslane võib sellegipoolest teha mahaarvamise kuuenda direktiivi artikli 3 alusel, isegi kui ta ei kasuta seda õigust perioodi jooksul, mil see õigus tekkis. Sellisel puhul aga kohaldatakse selle õiguse kasutamise suhtes liikmesriikide määratud tingimusi ja protseduure.

43 Sellest tuleneb, et liikmesriigid võivad nõuda, et mahaarvamisõigust kasutataks perioodi jooksul, mil see õigus tekkis, või pikema perioodi jooksul, kui on järgitud siseriiklike õigusnormidega määratud tingimusi ja protseduure.

44 Pealegi läheks võimalus kasutada mahaarvamisõigust piiramatu aja jooksul vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada.

45 Järelikult ei saa nõustuda väitega, mille kohaselt ei saa mahaarvamisõigus olla seotud aegumistähtajaga.

46 Peab lisama, et aegumistähtaega, mille lõppemisel nähakse maksumaksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ette mahaarvamisõiguse äravõtmine, ei saa käsitleda kuuenda direktiiviga kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, kuna ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii siseriiklikul õigusel põhinevate kui ühenduse õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväärsuse põhimõte), ja kuna teisest küljest see ei muuda mahaarvamisõiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte) (vt 27. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-327/00: Santex, EKL 2003, lk I-1877, punkt 55, ja 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-241/06: Lämmerzahl, EKL 2007, lk I-8415, punkt 52).

47 Mis puudutab võrdväärsuse põhimõtet, siis ei nähtu kohtutoimikust ning sellele väitele ei ole tuginetud ka Euroopa Kohtus, nagu ei järgiks DPR nr 633/72 artikli 19 esimene lõik seda põhimõtet.

48 Mis puudutab aga tõhususe põhimõtet, siis tuleb toonitada, et kaheaastane aegumistähtaeg nagu põhikohtuasjas ei saa iseenesest muuta mahaarvamisõiguse kasutamist võimatuks või üleliia raskeks, kuna kuuenda direktiivi artikli 18 lõige 2 lubab liikmesriikidel nõuda, et maksukohustuslane kasutaks mahaarvamisõigust samal perioodil, mil see õigus tekkis.

49 Lisaks tuleb uurida, kas seda järeldust kõigutab asjaolu, et siseriiklike õigusnormide kohaselt on maksuhalduril tasumisele kuuluva käibemaksu sissenõudmiseks tunduvalt pikem tähtaeg kui maksukohustuslastele käibemaksu mahaarvamiseks antud tähtaeg.

50 Sellega seoses tuleb märkida, et maksuhaldur saab sissenõutava käibemaksusumma ja mahaarvatava summa määramiseks vajalikest andmetest teada alles hetkel,

mil maksukohustuslase deklaratsioon temani jõuab. Ebatäpsuste puhul deklaratsioonis või juhul, kui see osutub täidetuks vaid osaliselt, on seega alles siis see hetk, mil maksuhaldur saab deklaratsiooni hakata parandusi tegema ja vajadusel tasumata maksu sisse nõudma (vt selle kohta 19. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-85/97: SFI, EKL 1998, lk I-7447, punkt 32).

51 Järelikult ei ole maksuhalduri olukord võrreldav maksukohustuslase omaga (eespool viidatud kohtuotsus SFI, punkt 32). Nagu Euroopa Kohus on juba leidnud, ei riku võrdsuse põhimõtet selline aegumistähtaeg, mis hakkab maksuhalduri jaoks kulgema kuupäeval, mis on hilisem kui maksukohustuslasele mahaarvamisõiguse kasutamiseks antud aegumistähtaja alguskuupäev (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus SFI, punkt 33).

52 Seega ei muuda selline aegumistähtaeg, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mahaarvamisõiguse kasutamist võimatuks ega üleliia raskeks üksnes seetõttu, et maksuhalduril on tasumata käibemaksu sissenõudmiseks antud tähtaeg pikem kui maksukohustuslasele nimetatud õiguse kasutamiseks antud tähtaeg.

53 Taoline järeldus kehtib juhul, kui sarnaselt põhikohtuasjale kohaldatakse pöördmaksustamise süsteemi. Selle süsteemi raames on kohaldatavad ka kuuenda direktiivi artikli 18 lõiked 2 ja 3. See nähtub üheselt nende sätete sõnastusest, mis viitavad mõlemad otseselt nimetatud artikli lõikele 1, mis punktis d käsitleb pöördmaksustamise juhtumit.

54 Kõige eelneva taustal tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele vastata, et kuuenda direktiivi artikliga 17, artikli 18 lõigetega 2 ja 3 ning artikli 21 lõike 1 punktiga b ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid, mis sarnaselt põhikohtuasjale näevad mahaarvamisõiguse kasutamisele ette aegumistähtaja, juhul kui on

järgitud võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid. Asjaolu, et maksuhalduril on tasumata käibemaksu sissenõudmiseks antud tähtaeg pikem kui maksukohustuslastele mahaarvamisõiguse kasutamiseks antud tähtaeg, ei kujuta endast tõhususe põhimõtte rikkumist.

Parandamine ja sissenõudmine

55 Tuleb uurida küsimust, kas kuuenda direktiiviga on vastuolus taoline parandamine ja sissenõudmine, mis sellise raamatupidamiseeskirjade rikkumise eest, mis seisneb, nagu meenutati käesoleva kohtuotsuse punktis 36, asjaomaste tehingute ebaõiges kandmises üksnes käibemaksust vabastatud ostude registrisse, mis muudab Ecotrade'i deklaratsioonid vigaseks, näeb pöördmaksustamise korral ette mahaarvamisõiguse andmisest keeldumise.

56 Sellega seoses tuleb täpsustada, et vastavalt kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punktiga b kehtestatud pöördmaksustamise süsteemile oli Ecotrade välismaiste maksukohustuslaste poolt talle osutatud teenuste saajana nende tehingute eest kohustatud käibemaksu tasuma, kuid kuna ta võis põhimõtteliselt sisendkäibemaksu samas ulatuses maha arvata, ei ole tal riigile vaja midagi maksta.

57 Kui kohaldamisele kuulub pöördmaksustamise süsteem nagu põhikohtuasjas, siis lubab kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkt d sellegipoolest liikmesriikidel kehtestada formaalsusi, mida maksukohustuslased peavad mahaarvamisõiguse kasutamiseks täitma.

58 Taolise formaalsuse kohaldamisest, mis kehtestati Itaalia õiguses eelkõige dekreetseaduse nr 331/93 artikli 47 lõikega 1, tuleneb, et Ecotrade oleks pidanud asjaomaste tehingute kohta väljastama „sisearve" ja kandma selle eraldi nagu ka asjaomaste teenuste eest väljastatud arve nii väljastatud arvete registrisse kui ka ostude registrisse, nii et sisendkäibemaksuna saada olev käibemaks vastaks täpselt tasumisele kuuluvale käibemaksule.

59 Lisaks peab kuuenda direktiivi artikli 22 lõigete 2 ja 4 kohaselt iga maksukohustuslane pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduri poolt seda kontrollida ja esitama deklaratsiooni, milles nähtuvad kõik sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalikud andmed. Selleks et tagada, et maksukohustuslane on neid kohustusi täitnud, lubab artikli 22 lõige 7 liikmesriikidel võtta vajalikke meetmeid, sh pöördmaksustamise korral.

60 Niisiis on põhikohtuasjas tegemist juhtumiga, kus Ecotrade'i poolne kohustuste rikkumine seisneb esiteks siseriiklike õigusnormidega kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti d alusel kehtestatud formaalsuste rikkumises ja teiseks selle direktiivi artiklis 22 vastavalt lõigetes 2 ja 4 sätestatud raamatupidamis- ja deklareerimiskohustuste rikkumises (edaspidi „raamatupidamiskohustuste rikkumine").

61 Seega tuleb uurida, kas pöördmaksustamise süsteemi kohaldamise korral saab taolise rikkumise eest ette näha mahaarvamisõiguse andmisest keeldumise.

62 Seoses kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punktist d tulenevate kohustustega tuleb märkida, et kuigi on tõsi, et see säte võimaldab liikmesriikidel kehtestada

pöördmaksustamise süsteemi kohaldamisel mahaarvamisõiguse kasutamisele formaalsusi, ei jäta see maksukohustuslast nende formaalsuste rikkumisel mahaarvamise õigusest ilma.

63 Kuna vaidlust ei ole selles, kas pöördmaksustamise süsteem oli põhikohtuasjas kohaldatav, nõuab neutraalse maksustamise põhimõte, et mahaarvamisõigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud ja isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded (vt analoogia alusel 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-146/05: Collée, EKL 2007, lk I-7861, punkt 31).

64 Järelikult, kuna maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, kas maksukohustuslane on asjaomaste teenuste saajana kohustatud käibemaksu tasuma, ei või ta viimase mahaarvamisõigusele kehtestada täiendavaid tingimusi, mis muudaksid selle õiguse kasutamise olematuks (vt eespool viidatud kohtuotsus Bockemühl, punkt 51).

65 Sama tuleneb kuuenda direktiivi artikli 22 lõigetest 7 ja 8, mille alusel liikmesriigid võtavad vajalikke meetmeid tagamaks, et maksukohustuslased täidaksid deklareerimis- või maksmiskohustust või näevad ette muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks maksu nõuetekohaseks kohaldamiseks ja kogumiseks ning pettuse vältimiseks.

66 Kuigi need sätted võimaldavad liikmesriikidel võtta teatavaid meetmeid, ei või need minna kaugemale sellest, mis on vajalik eelmises punktis nimetatud eesmärkide saavutamiseks. Seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust, mis on vastava valdkonna ühenduse õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (vt

18. detsembri 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96: Molenheide jt, EKL 1997, lk I-7281, punkt 47, ning eespool viidatud kohtuotsus Gabalfrisa jt, punkt 52).

67 Selline parandamine ja sissenõudmine nagu toimus põhikohtuasjas, mis nägi ette juhul, kui maksukohustuslane ei järgi raamatupidamis- ja deklareerimiskohustusi, mahaarvamisõiguse andmisest keeldumise, läheb selgelt kaugemale sellest, mis on vajalik eesmärgi saavutamiseks, milleks on tagada nende kohustuste nõuetekohane kohaldamine kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 7 mõttes, kuna ühenduse õigus ei takista selleks, et nimetatud kohustuste rikkumist karistada, liikmesriikidel määrata vajadusel trahvi või muud rahalist karistust, mis on proportsionaalne rikkumise raskusastmega.

68 Taoline praktika läheb samuti kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksu nõuetekohaseks kohaldamiseks ja kogumiseks ning pettuse vältimiseks kuuenda direktiivi artikli 22 lõike 8 mõttes, kuna see võib viia mahaarvamisõiguse kaotamiseni, kui maksuhalduri poolne deklaratsiooni parandamine tehakse alles pärast maksukohustuslasele mahaarvamiseks antud tähtaja lõppemist (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Gabalfrisa jt, punktid 53 ja 54).

69 Taoline parandamine ja sissenõudmine ei ole õigustatud ka kuuenda direktiivi artikli 17 lõigete 6 ja 7 alusel. Kumbki säte ei ole kohaldatav sellises olukorras nagu oli põhikohtuasjas, kuna need reguleerivad mahaarvamisõigust ennast ja mitte selle kasutamise eeskirju. Pealegi on lõige 6 kohaldatav üksnes sellistele kuludele, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele, samas kui on selge, et põhikohtuasjas ei ole selliste kuludega tegemist. Mis puudutab aga liikmesriikidele lõikega 7 antud õigust, siis piisab, kui märkida, et

viimased võivad sellele tugineda üksnes tingimusel, et on eelnevalt kasutanud selle direktiivi artiklis 29 ette nähtud konsulteerimist (vt selle kohta 8. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-409/99: Metropol ja Stadler, EKL 2002, lk I-81, punktid 61–63, samuti 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-228/05: Stradasfalti, EKL 2006, lk I-8391, punkt 29), mida aga Itaalia Vabariik kohtutoimikust nähtuvalt ei teinud.

70 Lisaks ei nähtu eelotsusetaotlustest ning seda ei toodud välja ka Euroopa Kohtu istungil, et Ecotrade'i poolne raamatupidamiskohustuste rikkumine tulenes tema pahausksusest või pettusest.

71 Igal juhul omab maksukohustuslase heausksus eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastamisel tähtsust vaid siis, kui maksukohustuslase käitumise tõttu esineb asjaomase liikmesriigi jaoks maksutulude saamatajäämise oht (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Collée, punktid 35 ja 36). Sellegipoolest ei saa asuda seisukohale, nagu oleks põhikohtuasjas käsitletaval juhul toonud raamatupidamiskohustuste rikkumine kaasa maksutulude saamatajäämise ohu, kuna, nagu meenutati käesoleva kohtuotsuse punktis 56, pöördmaksustamise süsteemi kohaldamise raames ei ole riigikassale vaja põhimõtteliselt midagi maksta. Seetõttu ei saa taolist rikkumist võrdsustada tehinguga, mille puhul kasutati pettust, ega ühenduse õigusnormide kuritarvitamisega, kuna seda ei tehtud alusetu maksusoodustuse saamiseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Collée, punkt 39).

72 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastata, et kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punktiga d ja artikliga 22 on vastuolus selline deklaratsioonide parandamine ja käibemaksu sissenõudmine, mis põhikohtuasjas käsitletavate kohustuste rikkumisel, mis seisneb esiteks siseriiklike õigusnormidega kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti d alusel kehtestatud formaalsuste rikkumises ja teiseks selle direktiivi

artiklis 22 vastavalt lõigetes 2 ja 4 sätestatud raamatupidamis- ja deklareerimiskohustuste rikkumises, näeb pöördmaksustamise korral ette mahaarvamisõiguse andmisest keeldumise.

73 Arvestades käesoleva kohtuotsuse punktis 54 antud vastust, ei ole vaja otsustada Küprose valitsuse ettepaneku üle piirata käesoleva kohtuotsuse ajalist mõju.

Kohtukulud

74 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleliolevate asjade üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, mida on muudetud nõukogu 30. märtsi 2000. aasta direktiiviga 2000/17/EÜ, artikliga 17, artikli 18 lõigetega 2 ja 3 ning artikli 21 lõike 1 punktiga b ei ole vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mis näevad mahaarvamisõiguse kasutamisele ette aegumistähtaja, juhul, kui on järgitud võrd-

väärsuse ja tõhususe põhimõtteid. Asjaolu, et maksuhalduril on tasumata käibemaksu sissenõudmiseks antud tähtaeg pikem kui maksukohustuslastele mahaarvamisõiguse kasutamiseks antud tähtaeg, ei kujuta endast tõhususe põhimõtte rikkumist.

2. **Kuuenda direktiivi 77/388, mida on muudetud direktiiviga 2000/17, artikli 18 lõike 1 punktiga d ja artikliga 22 on vastuolus selline deklaratsioonide parandamine ja käibemaksu sissenõudmine, mis põhikohtuasjas käsitletavate kohustuste rikkumisel, mis seisneb esiteks siseriiklike õigusnormidega kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti d alusel kehtestatud formaalsuste rikkumises ja teiseks selle direktiivi artiklis 22 vastavalt lõigetes 2 ja 4 sätestatud raamatupidamis- ja deklareerimiskohustuste rikkumises, näeb pöördmaksustamise korral ette mahaarvamisõiguse andmisest keeldumise.**

Allkirjad