KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 13. märtsil 2008 [1]

1. Itaalias asutatud ettevõtjale osutasid veoteenuseid mujal asutatud ettevõtjad, kes ei märkinud oma arvetele käibemaksu. Ta arvas ekslikult, et asjaomased teenused on maksuvabad, ega lisanud neid oma käibemaksuarvestusse. Tegelikult oleks ta pidanud pöördmaksustamise süsteemi kohaselt deklareerima end sisendkäibemaksu kohustuslasena nende teenuste osas ning seejärel arvama selle summa maha enda poolt tasumisele kuuluvast käibemaksusummast. Sel juhul oleks tegemist olnud kahe eraldi kirjega, mis üksteist tasakaalustavad, nii et maksuhaldurile ei oleks tulnud makset teha.

2. Ettevõtja saavutas siiski sama tulemuse, jättes sisendkäibemaksu deklareerimata ja maha arvamata, kuid makstes käibemaksu täies ulatuses.

3. Maksuhaldur, olles avastanud vea, soovib deklareerimata sisendkäibemaksu sisse nõuda, arvestades talle siseriiklike õigusnormidega antud õigust arvutada ümber viimase nelja aasta käibedeklaratsioonides esitatud summad, kuid ta ei ole siseriiklikus õiguses ettenähtud ajalise piirangu alusel nõus lubama mahaarvamist, mida ei olnud märgitud mahaarvamisõiguse tekkimisele järgnenud teise aasta käibedeklaratsioonis.

4. Seetõttu küsib Genova Commissione Tributaria Provinciale oma eelotsusetaotluses, kas olukord, mis tuleneb nende kahe tähtaja erinevusest ning lubab maksuhalduril sisse nõuda käibemaksu, mida ei oleks tulnud maksta reeglite nõuetekohasel täitmisel, on kooskõlas ühenduse käibemaksuõigusega.

1 — Algkeel: inglise.

Asjakohased ühenduse õigusnormid

5. Ühenduse käibemaksuõigust reguleerib praegu direktiiv 2006/112/EÜ [2], millega tunnistati kehtetuks ja asendati alates 1. jaanuarist 2007 senised õigusaktid, et esitada kohaldatavad sätted selgelt ja otstarbekalt, uuesti struktureeritult ja sõnastatult, ilma et see tooks põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi. [3]

6. Arutusel olev kohtuasi puudutab aastaid 2000 ja 2001, kui peamised õigusnormid olid sätestatud esimeses ja kuuendas direktiivis. [4] Allpool viitan nimetatud direktiivide sätetele ja teen seda arusaadavuse huvides olevikus, kuigi need ei ole enam jõus. Nende sätete sisu — ja suurel määral sõnastus — on direktiivis 2006/112 muutmata ning ma esitan viited ka selle direktiivi vastavatele sätetele.

2 — Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, 11.12.2006, lk 1).

3 — Vt preambuli põhjendus 3.

4 — Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimene direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 71, 14.4.1967, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3); nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, 13.6.1977, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; korduvalt muudetud).

7. Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtted on sätestatud esimese direktiivi artiklis 2: [5] „Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemakfsu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietapi lõpuni.

[…]”

5 — Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõige 2.

8. Mahaarvamise süsteemi reguleerivad liikmesriigisiseste tehingute puhul kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 1 ja lõike 2 punkt a: [6]

„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 maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane;

[…]”

9. Seega võtavad teenuste osutajad üldjuhul igas tarneahela vaheetapis maksukohustuslastelt käibemaksu (sisendkäibemaks) ja viimased võtavad käibemaksu oma klientidelt. Seejärel maksavad nad maksuhaldurile kõnealuse käibemaksusumma, millest on maha arvatud asjaomane sisendkäibemaksusumma.

10. See ei ole siiski alati nii.

11. Esiteks, kuuenda direktiivi artikli 17 lõiked 6 ja 7 sätestavad teatavad mahaarvamisõiguse erandid. Lõige 6 sätestab, et liikmesriigid võivad säilitada erandid, mis sisalduvad direktiivi jõustumise ajal nende siseriiklikes õigusaktides, kuni nõukogu on otsustanud, millised kulud ei ole kõlblikud käibemaksu mahaarvamiseks (kuigi käibemaksu ei tohi mingil juhul maha arvata kulude puhul, mis ei ole rangelt majanduskulud, näiteks kulutused luksuskaupadele, lõbustustele või meelelahutusele). Lõige 7 lubab liikmesriikidel seoses majanduse tsüklilisusega ja konsultatsioonimenetlust järgides mahaarvamissüsteemist osaliselt või täielikult välja arvata mõningad või kõik kapitalikaubad või muud kaubad või selle asemel maksustada maksukohustuslase enese toodetud või riigis ostetud või imporditud kauba nii, et maks ei ületaks käibemaksusummat, mis oleks sisse nõutud sarnase kauba omandamise korral.

6 — Asjaolude esinemise ajal jõus olnud redaktsioonis oli artikli 17 lõike 2 tekst esitatud artiklis 28f. Artikli 17 lõigetele 1 ja 2 vastav tekst sisaldub praegu direktiivi 2006/112 artiklis 167 ja artikli 168 punktis a.

12. Teiseks, teatavad tehingud on käibemaksuvabad ning sel juhul ei ole teenuse saajal võimalik midagi maha arvata, isegi kui ta kasutab teenuseid seoses käibemaksuga maksustatavate tehingutega.

13. Selliste käibemaksuvabade tehingute hulka kuulub avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade prahtimine ja rendileandmine kaubanduseesmärgil. [7]

14. Kolmandaks, teatavat liiki teenuste osutamise puhul peab käibemaksu tasuma teenuse saaja, mitte teenuse osutaja. Sellistel juhtudel arvab teenuse osutaja nõuetekohaselt maha sisendkäibemaksu, kuid ei võta teenuse saajalt käibemaksu. Teenuse saaja peab ise tehingult käibemaksu tasuma, ent kui teenuseid kasutatakse seoses tema enda maksustatavate tehingutega, muutub summa artikli 17 lõigete 1 ja 2 kohaselt automaatselt mahaarvatavaks.

15. Seega peavad kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti b kohaselt [8] „isikud, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud riigi territooriumil ja kellele osutatakse artikli 28b C osaga […] hõlmatud teenuseid, kui teenuseid osutab välismaal asuv maksukohustuslane", tasuma käibemaksu neile osutatavate teenuste eest. [9] Artikli 28b C osa [10] hõlmab „ühendusesisese kaubaveoga seotud teenuseid", kusjuures ühendusesisene kaubavedu on määratletud lõikes 1 kui „vedu, mille puhul lähtekoht ja sihtkoht asuvad kahe eri liikmesriigi territooriumil", ja sellega seotud teenuste osutamise kohaks on lõike 2 kohaselt lähtekoht.

16. Sellistel asjaoludel mahaarvamisõiguse kasutamise kohta sätestab artikli 18 lõike 1 punkt d: [11] „Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane: […] kui ta peab artikli 21 lõike 1 kohaldamise korral maksu tasuma kliendi või ostjana, täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused; […]."

7 — Kuuenda direktiivi artikli 15 lõige 5 koostoimes artikli 15 lõike 4 punktiga a; direktiivi 2006/112 artikli 148 punktid a ja c.

8 — Asjaolude esinemise ajal jõus olnud redaktsiooni artikkel 28g; vt direktiivi 2006/112 artikkel 196.

9 — Kõnealust süsteemi nimetatakse üldiselt „pöördmaksustamise" süsteemiks. Artikli 21 lõike 1 teiste sätete kohaselt kohaldatakse seda ka muud liiki kaupade tarnimisele või teenuste osutamisele, kui tarnija või teenuste osutaja asukoht ei ole kliendi liikmesriigis (või liikmesriigis, kus tarnimine või teenuste osutamine toimub), olenemata sellest, kas tema asukoht on ühenduses.

10 — Direktiivi 2006/112 artiklid 47 ja 48.

11 — Artikli 28f lõige 2; direktiivi 2006/112 artikli 178 punkt f.

17. Artikli 18 lõigete 2 ja 3 kohaselt: [12]

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

[…]

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

18. Kuuenda direktiivi artikkel 22 [13] kehtestab käibemaksukohustuslaste jaoks mitmesugused kohustused, millest käesoleva kohtuasja puhul on siiski olulised üksnes järgmised:

„2. a) Maksukohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduri poolt kontrollida.

[…]

4. a) Iga maksukohustuslane esitab deklaratsiooni tähtaja jooksul, mille määravad liikmesriigid. Nimetatud tähtaeg ei või olla pikem kui kaks kuud iga maksustamisperioodi lõpust. Liikmesriigid määravad maksustamisperioodiks kas ühe kuu, kaks kuud või kolm kuud. Liikmesriigid võivad siiski määrata ka teistsuguseid maksustamisperioode, mis ei kesta üle ühe aasta.

b) Deklaratsioonis tuleb esitada kõik sissenõutavaks muutunud maksu ning tehtavate mahaarvamiste arvutamiseks vajalikud andmed, sh vajaduse korral ning kui see on vajalik maksubaasi kindlaksmääramiseks, nimetatud maksu ja mahaarvamisega seotud tehingute kogusumma ning maksuvabade tehingute summa.

[…]

12 — Direktiivi 2006/112 artiklid 179 ja 180.

13 — Asjaolude esinemise ajal jõus olnud redaktsiooni artikkel 28h; vt direktiivi 2006/112 artiklid 213–271.

7. Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed tagamaks, et isikud, keda artikli 21 lõike 1 punkti […] b kohaselt loetakse kohustatuks tasuma maksu välismaal asuva maksukohustuslase asemel […], täidavad käesolevas artiklis sätestatud deklareerimis- ja maksmiskohustusi.

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."

Asjakohased siseriiklikud õigusnormid

19. Ühenduse käibemaksudirektiive rakendab Itaalia õiguses praegu peamiselt 26. oktoobri 1972. aasta Decreto del Presidente della Repubblica nr 633 (edaspidi „DPR 633/72") oma muudetud redaktsioonis.

20. Nimetatud dekreedi artikli 17 lõige 3 sätestab järgmist: „Kohustusi, mis on seotud riigi territooriumil […] teenuste osutamisega mitteresidentidest isikute poolt, […] täidavad riigi residendist ostjad, kes […] kasutavad teenuseid äri-, kunsti- või kutsealal tegutsemiseks."

21. Dekreedi artikli 19 lõige 1 sätestab muu hulgas: „Ostetud või imporditud kaupadelt või teenustelt ettenähtud maksu mahaarvamise õigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal ja seda võib kasutada hiljemalt mahaarvamise õiguse tekkimise aastale järgneva teise aasta käibedeklaratsioonis vastavalt õiguse tekkimise ajal kehtinud tingimustele."

22. Artikli 23 lõigete 1 ja 2 kohaselt peavad maksukohustuslased kandma oma arved viieteistkümne päeva jooksul asjakohasesse registrisse, märkides arve numbri, väljastamise kuupäeva, maksustatava summa ja tasumisele kuuluva käibemaksusumma käibemaksumäärade kaupa ning artikli 17 lõikes 3 nimetatud juhtudel teenuste osutaja nime.

23. Artikli 25 lõike 1 kohaselt peavad maksukohustuslased ostetud või imporditud kaupade või teenustega seotud arved, sealhulgas artikli 17 lõike 3 kohaselt väljastatud arved, järjest nummerdama ja kandma need enne perioodilise makse tegemist asjakohasesse registrisse või iga-aastasesse maksudeklaratsiooni, milles kasutatakse asjaomase makse mahaarvamise õigust.

24. Artikli 54 lõige 5: „Kui [on] tõendeid osaliselt või täielikult deklareerimata summade või osaliselt või täielikult vastuvõetamatute mahaarvamiste kohta, võib käibemaksuamet piirduda maksu või täiendavalt tasumisele kuuluva maksu või vähendatud saadaoleva nõude arvestamisega nimetatud tõendite alusel, ilma et see piiraks ümberarvestamist artiklis 57 sätestatud aja jooksul.”

25. Artikli 57 lõikes 1 on sätestatud: „Et mitte kaotada asjaomast õigust, tuleb [artiklis 54] sätestatud parandusi ja arvestust käsitlevad teatised esitada maksudeklaratsiooni esitamise aastale järgneva neljanda aasta 31. detsembriks.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

26. Ecotrade SpA (edaspidi „Ecotrade”) on Itaalia äriühing, kes tegeleb granuleeritud kõrgahjuräbu ja muude tsementitööstuse toorainete rahvusvahelise kaubandusega. Aastail 2000 ja 2001 [14] toimetas ta mitu kõnealuste toorainete saadetist meritsi Itaaliast teistesse liikmesriikidesse, kasutades väljaspool Itaaliat asutatud laevandusettevõtjate teenuseid. Ecotrade sai kõnealustelt ettevõtjatelt arveid teenuste eest, mida nad nimetasid kas „laeva prahtimiseks” või „laevanduseks”. Ühelegi arvele ei olnud märgitud käibemaksu ja mõnel arvel oli konkreetselt kirjas, et teenuse osutamine on maksuvaba.

27. Ecotrade käsitas sellest tulenevalt kõiki asjaomaseid teenuseid avamerel navigeerimiseks kasutatavate laevade prahtimise ja

14 — Kohtuasi C-95/07 puudutab aastat 2001, kohtuasi C-96/07 aastat 2000.

rendileandmisena, mis on kuuenda direktiivi artikli 15 lõike 5 siseriiklike rakendussätete alusel käibemaksust vabastatud.[15] Seetõttu kirjendas ta need tavaliselt raamatupidamisarvestuses ostudena, kuid ei märkinud neid oma käibemaksuarvestusse ega käibedeklaratsioonidesse.

28. Maksuhaldur otsustas pärast kontrolli, et laevandusteenused olid tegelikult ühendusesisese kaubaveo teenused, millelt Ecotrade pidi kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti b ja artikli 28b C osa siseriiklike rakendussätete kohaselt maksma käibemaksu. Ecotrade on väikeste reservatsioonidega sellise ümberliigitamisega nõus. Tema puhul ei ole ühtegi viidet pettusele ega pahausksusele.

29. Ecotrade oleks seega pidanud laevandusteenustelt deklareerima käibemaksu ja märkima selle sisendkäibemaksuna. Tal oleks olnud kohustatud kõnealust maksu tasuda, kuid samal ajal oleks ta saanud selle tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata. Seetõttu ei oleks tema üldine maksukohustus muutunud.

30. 2004. aasta detsembris nõudis maksuhaldur DPR 633/72 artikli 54 lõike 5 ja artikli 57 lõike 1 kohaselt ning viimatinimetatud lõikes sätestatud tähtaja piires asjaomase käibemaksu tasumist summas, mis vastas ligikaudu 320 000 eurole kahe maksustamisaasta kohta, s.o. 20% tavapärase käibemaksumääraga maksustatud arvetelt, mille väärtus on ligikaudu 1 600 000 eurot.[16] Ta ei lubanud Ecotrade'il siiski samaväärseid summasid maha arvata põhjendusel, et DPR 633/72 artikli 19 lõike 1 kohane tähtaeg oli möödunud. Lisaks määras ta Ecotrade'ile pisut üle 360 000 euro suuruse haldustrahvi.

31. Ecotrade vaidlustas kõnealuse keeldumise ja kõnealused trahvid eelotsusetaotluse esitanud kohtus, kes esitas Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

„1. Kas nõukogu […] kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ […] artikli 17, artikli 21 lõike 1 ja artikli 22 nõuetekohase tõlgendusega on vastuolus siseriiklik õigusnorm (käesoleval juhul DPR 633/72 […] artikkel 19), mille kohaselt on käibemaksu — mida maksukohustuslane peab oma majandustegevuse käigus tasuma — mahaarvamisõiguse kasu-

15 — Vt punkt 13 eespool.

16 — Kohtuasjas C-95/07 esitatud eelotsusetaotlusest ilmneb, et esitatud arvandmed kajastavad pisut üle 20% käibemaksumäära kohaldamist. Seda ei ole selgitatud, kuid lahknevus ei ole küsimuse lahendamiseks oluline.

tamise 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 (DPR 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?

kõik nimetatud pooled, v.a Küprose valitsus, olid esindatud istungil.

Hinnang

Esialgsed märkused

2. Kas nõukogu […] kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 18 lõike 1 punkti d nõuetekohane tõlgendus tähendab seda, et siseriiklik õigusnorm, mis — reguleerides eelnimetatud artiklis viidatud „formaalsusi" DPR 633/72 artikli 17 lõikes 3 koosmõjus artiklitega 23 ja 25 sätestatud pöördmaksustamise abil — ei või kehtestada (üksnes maksumaksja kahjuks) direktiivi artiklis 17 ettenähtud mahaarvamisõiguse kasutamise eeltingimuseks sellist ajalisest piirangust kinnipidamist, nagu see on ette nähtud DPR 633/72 artiklis 19?"

33. Eelotsuseküsimust võib laiemalt tõlgendada esmalt üldise küsimusena, kas mahaarvamisõiguse kaheaastane piirang on kooskõlas ühenduse käibemaksuõigusega, ja alles seejärel küsimusena, kas see on nii ka konkreetsel pöördmaksustamise süsteemi kohaldamisega seotud juhul, kui maksuhaldur võib nõuetekohaselt arvestamata käibemaksu sisse nõuda pikema tähtaja jooksul.

32. Kirjalikke märkusi on esitanud Ecotrade, Itaalia ja Küprose valitsus ja komisjon ning

34. Ma nõustun siiski Itaalia valitsuse ja komisjoniga, et üldist küsimust ei ole vaja väga põhjalikult käsitleda, kuna see ei ole

põhikohtuasjas määrav. Peamine on küsimus, kas ühenduse õigusega on kooskõlas tulemus, milleni viib Itaalia eeskirjade kohaldamine Ecotrade'i puhul kujunenud olukorras.

37. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus on ametlikult esitanud kaks küsimust, soovides hinnangut Itaalia eeskirjade kooskõla kohta kuuenda direktiivi eri sätetega, pean ma otstarbekamaks käsitleda mõlemat koos.

35. Siseriiklik kohus rõhutab selle tulemuse puhul järgmiste tegurite koosmõju: i) mahaarvamisõiguse kasutamise „kaheaastane" tähtaeg [17], ii) maksuhalduri sissenõudmise õiguse „nelja-aastane" tähtaeg [18], iii) pöördmaksustamise süsteem, mille kohaselt maksukohustuslase sisendkäibemaksu maksmise kohustus on tavaliselt tasakaalus sama maksu mahaarvamisõigusega.

Mahaarvamisõiguse kasutamise ajalise piiramise võimalus

38. Siseriikliku kohtu küsimustes viidatud sätetes ega mujal kuuendas direktiivis ei ole ette nähtud ühtegi konkreetset tähtaega mahaarvamisõiguse kasutamiseks, samuti ei ole otseselt viidatud sellele, kas siseriiklikus õiguses võib selliseid tähtaegu kehtestada.

36. Kuigi kõnealuse süsteemi kohaldamine on käesoleva kohtuasja puhul kahtlemata väga oluline tegur, on minu arvates siiski vähemalt sama oluline märkida, et Ecotrade'i poolt vaidlustatud tulemuseni ei viinud mitte üksnes nimetatud kolme teguri koosmõju, vaid tema varem teostatud tehingute ümberliigitamine maksuvabadest maksustatavateks.

39. Kõnealustest sätetest üht võib siiski käsitada kaudse loana tähtaegu kehtestada: artikli 18 lõike 1 punkt d viitab liikmesriigi kehtestatud formaalsustele mahaarvamisõiguse kasutamiseks. Tähtaja kehtestamise võimalus tundub veelgi selgem, arvestades artikli 18 lõigete 2 ja 3 koosmõju. Lõige 2 sätestab mahaarvamisõiguse kasutamise summade puhul, mis kuuluvad tasumisele maksustamisperioodi eest, mil kõnealune õigus tekkis, ja lõige 3 lubab liikmesriikidel

17 — Täpsemalt, tähtaeg lõpeb mahaarvamisõiguse tekkimise aastale järgneva teise aasta käibedeklaratsiooni esitamisega.

18 — Tegelikult deklaratsiooni koostamise aastale järgneva neljanda aasta lõpp. Ecotrade väitis kohtuistungil, ilma et sellele oleks vastu vaieldud, et kõnealust tähtaeg pikendati korrapäraselt ajutiste õigusaktidega viie, kuue või seitsme aastani.

määrata kindlaks tingimused, mille alusel lubatakse maksukohustuslasel mahaarvamisõigust kasutada muu hulgas juhul, kui ta ei ole järginud nimetatud tingimust. Nende koosmõjust tuleneb, et liikmesriigil on õigus otsustada, kas nõuda mahaarvamisõiguse kasutamist asjaomasel maksustamisperioodil [19] või anda selleks pikem tähtaeg.

40. Seetõttu ei ole ma nõus Ecotrade'i väitega, et mahaarvamisõigus on niivõrd oluline õigus, et selle kasutamist ei tohi ajaliselt piirata. Tegemist on tõepoolest olulise õigusega, kuid õigus- (ja finants)kindluse huvides on oluline ka see, et lahendatud finantsolukordi ei oleks võimalik vaidlustada lõputult.

41. Kui kuues direktiiv lubab liikmesriigil nõuda mahaarvamisõiguse kasutamist maksustamisperioodil, mil õigus tekkis, ei teki küsimust, kas pikem tähtaeg, näiteks Itaalia õigusaktidega lubatud kaks aastat, on üldjuhul põhjendamatult piirav.

19 — Järgides samaväärsuse ja tõhususe põhimõtet — vt punkt 42 allpool.

42. Piisab meenutusest, et selline tähtaeg (mis on paljuski võrreldav tähtajaga ühenduse õigust rikkudes sissenõutud siseriiklike maksude tagastamise hagi esitamiseks) peaks olema igal juhul kooskõlas võrdväärsuse ja tõhususe põhimõttega. [20] Seega ei tohiks see olla ebasoodsam samalaadsetes siseriiklikes olukordades kohaldatavatest tähtaegadest [21] ega muuta ühenduse õiguskorra alusel antud õiguste kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks. Käesolevas kohtuasjas Euroopa Kohtule esitatud väidetes ei ole toodud ühtegi võrdlust samalaadsetes siseriiklikes olukordades kohaldatavate tähtaegadega, samuti ei ole väidetud, et kaheaastane tähtaeg muudab üldiselt — kuid mitte konkreetsetel asjaoludel — mahaarvamisõiguse kasutamise praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks.

Maksuhalduri võimalus teha ümberarvestus kõnealuse tähtaja möödumisel

Üldiselt

43. Väited, et maksuhalduritel peaks olema võimalik maksukohustuslaste käibedeklarat-

20 — Vrd näiteks 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer (EKL 2002, lk I-6325, punkt 34 jj).

21 — Mulle tundub, et komisjon eksib, väites (kui ma olen õigesti aru saanud), et võrdväärsuse põhimõtet kohaldatakse maksukohustuslase ja maksuhalduri jaoks kehtivate tähtaegade suhtes.

sioone kontrollida ja vajaduse korral nende kohustused ümber arvestada teatava tähtaja jooksul ning et kõnealuse tähtaja osas võib õiguskindluse tagamiseks kehtida teatav piirang, tunduvad kõigutamatud.

44. Samuti ei saa vaidlustada seda, et maksuhaldurile kontrollimiseks ja ümberarvestuse tegemiseks antud tähtaeg peaks ületama tähtaega, mille jooksul maksukohustuslane peab lõplikult deklareerima oma kohustused ja tehtavad mahaarvamised. Sellist deklaratsiooni ei saa kontrollida enne selle esitamist. [22]

45. Kui kõnealuse kontrolliga tehakse kindlaks deklareerimata jäetud käibemaksukohustus, võib kahtlemata nõuda kõnealuse kohustuse täitmist — tegelikult lausa peab seda tegema — ja vastava summa sisse nõuda.

46. Samuti ei mõjuta kohustuse ilmnemine olemasolevat sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, mis ei ole seotud kõnealuse kohustusega. Küsimus, kas maksukohustuslane on kasutanud sellist õigust sedalaadi kohaldatava siseriikliku tähtaja jooksul, nagu ma olen eespool kirjeldanud, on lahus tema käibemaksukohustuse ümberarvestamisest.

22 — 19. novembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-85/97: SFI (EKL 1998, lk I-7447, punkt 32).

Käesoleva kohtuasja asjaolude korral

47. See ei ole aga nii, kui kontrolliga tehakse kindlaks deklareerimata jäetud käibemaksukohustus, millega nõuetekohasel deklareerimisel oleks kaasnenud mahaarvamisõigus ning mille puudumisel ei saaks olla mahaarvamisõigust. Sellistel juhtudel on mahaarvamisõiguse kasutamata jätmine lahutamatult seotud sellise maksukohustuse deklareerimata jätmisega, mille täitmist maksuhaldur nüüd nõuab. [23]

48. Kuna mahaarvamine ja kohustus on seega sama asja kaks poolt, peab maksuhaldur ümberarvestamisel loogiliselt võttes igal juhul arvestama mõlemat. Nõuda kohustuse täitmist, lubamata kasutada sellega kaasnevat mahaarvamisõigust, läheks täielikult vastuollu kogu käibemaksusüsteemi aluseks oleva neutraalsuse põhimõttega.

49. Nagu Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, on mahaarvamist reguleerivate õigusnormide

23 — Käesoleva menetluse puhul on Ecotrade sellises olukorras pöördmaksustamise süsteemi tõttu, kuid samalaadne olukord võiks tekkida, kui maksukohustuslane liigitaks (tegelikult maksustatavad) teenused maksuvabadeks ja võiks seega nende tarbeks kasutatud kaupadelt ja teenustelt arvestatud sisendkäibemaksu maha arvata.

eesmärk leevendada ettevõtja majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormat. Käibemaksusüsteem tagab kõikide majandustegevuste maksustamise neutraalsuse sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest tingimusel, et need tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.[24]

50. Seevastu Itaalia õigusnormide kohaldamine nii, nagu seda soovis maksuhaldur käesoleva kohtuasja puhul, asendaks saavutatud (kuigi valel alusel) maksustamise neutraalsuse märkimisväärse kohustusega, millest ettevõtja oleks pidanud olema põhimõtteliselt vabastatud, ning kokkuvõttes nõutaks käibemaksu sisse ettenähtust rohkem.

Võimalikud õigustused deklareerimata jäetud maksu sissenõudmiseks, keelates samal ajal kaasneva mahaarvamisõiguse kasutamise

51. Tekib küsimus, kas peamise neutraalsuse nõude täitmatajätmist saab siiski mõne ühenduse õigusnormi alusel õigustada. Siseriiklik kohus viitab oma küsimustes kuuenda direktiivi artiklile 17, artikli 18 lõike 1 punktile d, artikli 21 lõikele 1 ja artiklile 22.[25] Neist on artikli 17 lõikeid 6 ja 7, artikli 18 lõike 1 punkti d ja artikli 22 lõikeid 7 ja 8 menetluse eri etappides nimetatud sätetena, mille alusel võib olla õigustatud Itaalia õigusnormide kohaldamine maksuhalduri kavandatud viisil.

52. Nagu Küprose valitsus õigesti märgib, ei ole artikli 17 lõigete 6 ja 7 puhul käesolevas kohtuasjas siiski küsimus kõnealuse maksu mahaarvamise *õiguse välistamises*, vaid selle õiguse *kasutamise piiramises* teatavatel asjaoludel. Selline piiramine ei kuulu artikli 17 lõigete 6 ja 7 kohaldamisalasse, sest nimetatud sätted käsitlevad teatavat liiki ostutehingute täielikku väljaarvamist mahaarvamissüsteemist.

53. Teistest viidatud sätetest lubab artikli 18 lõike 1 punkt d liikmesriikidel kehtestada formaalsusi mahaarvamisõiguse kasutamiseks, artikli 22 lõige 7 nõuab neilt meetmete võtmist, et ettevõtjad, kellel on pöördmaksustamise süsteemi alusel sisendkäibemaksu tasumise kohustus, täidaksid oma deklareerimis- ja maksmiskohustust, ning artikli 22

24 — Vt hiljutine 8. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-435/05: Investrand (EKL 2007, lk I-1315, punkt 22).

25 — Vt punktid 8, 11 ja 15–18 eespool.

lõige 8 lubab liikmesriikidel kehtestada muid kohustusi maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidmise ärahoidmiseks.

54. Itaalia ja Küprose valitsus on osutanud, et nimetatud sätete alusel võib õigustada Itaalia õigusnormide kohaldamist nii, nagu seda käesoleva kohtuasja puhul soovis maksuhaldur, eelkõige seetõttu, et see võiks motiveerida nõuetekohast, õigeaegset ja täpset deklareerimist ning hoida ära pettust ja maksudest kõrvalehoidmist.

55. Ma ei nõustu sellega. Kuigi kõnealused sätted kahtlemata lubavad kehtestada formaalsusi ja karistusi nende formaalsuste täitmatajätmise eest (tuleb meeles pidada, et käesoleval juhul määrati Ecotrade'ile märkimisväärne trahv, mille kooskõla ühenduse õigusega siseriiklik kohus ei käsitle), ei õigusta need käibemaksusüsteemi moonutust.

Otsus kohtuasjas Collée

56. Sellega seoses võib olla otstarbekas meenutada Euroopa Kohtu hiljutist otsust kohtuasjas Collée. [26] Kuna nimetatud kohtuasjal on käesolevaga mitu sarnasust, esitan selle kohta lühikokkuvõtte.

57. Automüügiga tegeleval ettevõtjal oli õigus saada vahendustasu üksnes müügi eest tema lähipiirkonnas asuvatele klientidele. Selleks, et saada vahendustasu müügi eest teises liikmesriigis asuvale kliendile, kaasas ta vahendaja, kes hakkas formaalselt tegelema sõidukite ostu ja müügiga. Ta esitas kõnealusele vahendajale käibemaksuga arved ja vahendaja taotles käibemaksu mahaarvamist. Maksuhaldur ei nõustunud mahaarvamisega, kuna tehing oli fiktiivne. Seejärel kirjendas automüüja oma raamatupidamisarvestuse tõelise olukorra järgi ümber. Maksuhaldur suurendas tema maksustamisele kuuluvat käivet sõidukite müügihinna võrra, kuid keeldus andmast maksuvabastust (sisendkäibemaksu mahaarvamisega, nagu oleks olnud tavapärane ühendusesisese tarne puhul), kuna arvestust ei peetud jooksvalt ning vahetult pärast konkreetse tehingu tegemist, nagu näevad ette siseriiklikust kohtupraktikast tulenevad reeglid. [27]

58. Euroopa Kohus märkis, et kauba ühendusesiseste tarnete maksust vabastamine

26 — 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-146/05: Collée (EKL 2007, lk I-7861).

27 — Vt kohtuotsuse punktid 12–18.

lähteliikmesriigis ja vastava ühendusesisese omandamise (pöörd)maksustamine sihtliikmesriigis hoiab ära topeltmaksustamise ja neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumise. [28]

59. Kuuenda direktiivi artikkel 22 kehtestab formaalsed kohustused, mis puudutavad raamatupidamisarvestust, arvete esitamist, deklareerimist ning kokkuvõtliku deklaratsiooni esitamist, ning artikli 22 lõige 8 annab liikmesriikidele õiguse kehtestada maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksupettuste ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi. Nimetatud meetmed ei või siiski minna kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust. [29]

60. Siseriiklik meede, mis kohustab maksust vabastamisel järgima formaalseid kohustusi, jättes arvesse võtmata, kas sisulised nõuded on täidetud, läheb kaugemale sellest, mis on vajalik maksu nõuetekohase kogumise tagamiseks. [30]

61. Tehingud tuleb maksustada lähtuvalt nende objektiivsetest tunnustest. Kui tarne vastab maksust vabastamiseks sätestatud tingimustele, ei ole see käibemaksuga maksustatav. [31]

62. Kuna põhikohtuasjas oli ühendusesisene tarne vaieldamatult toimunud, nõudis maksustamise neutraalsuse põhimõte, et tarne tuleb käibemaksust vabastada, kui sisulised nõuded on täidetud, ja seda isegi siis, kui maksukohustuslane oli jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. See oleks teisiti vaid siis, kui selliste formaalsete nõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud. [32]

63. Oluline on lubada maksukohustuslase raamatupidamises arvesse võtta pärast tehingu tegemist tagantjärgi muudetud ühendusesisese tarne liigitamist. Raamatupidamise tagantjärgi korrigeerimise korral tuleb tarne ühendusesisest iseloomu tunnustada siis, kui täidetud on objektiivsed kriteeriumid. [33]

28 — Punktid 21–23 (viitega 6. juuli 1995. aasta otsusele kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punkt 16; 12. jaanuari 2006. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen, EKL 2006, lk I-483, punkt 54; 6. juuli 2006. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punkt 49, ning 27. septembri 2007. aasta otsusele kohtuasjas C-184/05: Twoh International, EKL 2007, lk I-7897, punkt 22).

29 — Punktid 25 ja 26 (viitega 21. märtsi 2000. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-110/98— C-147/98: Gabalfrisa, EKL 2000, lk I-1577, punkt 52; 3. märtsi 2004. aasta määrusele kohtuasjas C-395/02: Transport Service, EKL 2004, lk I-1991, punkt 29; 19. septembri 2000. aasta otsusele kohtuasjas C-454/98: Schmeink & Cofreth, EKL 2000, lk I-6973, punkt 59, ning 21. veebruari 2006. aasta otsusele kohtuasjas C-255/02: Halifax, EKL 2006, lk I-1609, punkt 92).

30 — Punkt 29.

31 — Punkt 30 (viitega kohtuotsusele Optigen, punkt 44, kohtuotsusele Kittel ja Recolta Recycling, punkt 41, ning määrusele Transport Service, punktid 18 ja 19).

32 — Punkt 31.

33 — Punkt 33.

64. Vastus küsimusele, kas tähtsust omab asjaolu, et maksukohustuslane on esialgu varjanud ühendusesisest tarnet, ja kas seetõttu võib käibemaksust vabastamise seada sõltuvusse maksukohustuslase heausksusest, sõltub sellest, kas liikmesriigil esineb maksutulude saamatajäämise oht. Käibemaksu neutraalsuse tagamiseks peavad liikmesriigid nägema ette võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust. Kui arve väljastaja kõrvaldab õigeaegselt maksutulude saamatajäämise ohu, nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõte, et arvele alusetult märgitud käibemaksu saaks korrigeerida, ilma et see seataks sõltuvusse arve väljastaja heausksusest. Sama kehtib raamatupidamise korrigeerimise suhtes, mida tehakse selleks, et saada ühendusesisese tarne maksuvabastus. [34]

65. Maksutulu saamatajäämisena ei saa käsitleda ühendusesisese tarne käibemaksuga maksustamata jätmist, kui esialgu loeti ühendusesisene tarne ekslikult riigi territooriumil toimunud tarneks, mis annab üldjuhul alust käibemaksuga maksustamiseks. Tulu kuulub liikmesriigile, kus toimus lõpptarbimine. [35]

66. Lõpuks ei takista ühenduse õigus liikmesriikidel teatavatel tingimustel käsitleda ühendusesisese tehingu varjamist käibemaksupettuse katsena ning sellisel juhul kohaldada siseriiklikus õiguses ettenähtud karistusi. Sellised karistused peavad olema siiski rikkumise raskusega proportsionaalsed. [36]

Ülekandmine käesolevale kohtuasjale

67. Mulle näib, et Euroopa Kohtu argumentatsioon kohtuotsuses Collée on hästi ülekantav käesolevale kohtuasjale. Ma teeksin seda järgmiselt.

68. Pöördmaksustamise süsteemi eesmärk on vältida topeltmaksustamist ja tagada maksustamise neutraalsus. Kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti d või artikli 22 lõike 7 või lõike 8 alusel võetud meetmed ei

34 — Punktid 34 ja 35 (viitega kohtuotsusele Schmeink & Cofreth, punktid 60 ja 63, ja 6. novembri 2003. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C-78/02—C-80/02: Karageorgou, EKL 2003, lk I-13295, punkt 50). Vastuolu, mis ilmneb nende kahe heausksuse nõuet käsitleva väite vahel, tuleneb asjaolust, et kohtuasjas Schmeink & Cofreth leidis Euroopa Kohus, et heausksuse nõue, mida ta oli maininud 13. detsembri 1989. aasta otsuses kohtuasjas C-342/87: Genius Holding (EKL 1989, lk 4227), ei olnud peamine (vt kohtuotsus Schmeink & Cofreth, eelkõige punktid 50–58).

35 — Punkt 37.

36 — Punkt 40 (viitega kohtuotsusele Schmeink & Cofreth, punkt 62).

tohi minna kaugemale sellest, mis on vajalik nende aluseks olevate eesmärkide saavutamiseks, ega õõnestada neutraalsust. Meede, mis kohustab mahaarvamisõiguse kasutamisel järgima formaalseid kohustusi olenemata sellest, kas sisulised nõuded on täidetud, läheb kaugemale vajalikust. Tehingud tuleks maksustada nende objektiivsete tunnuste alusel. Kui tehing vastab mahaarvamise tingimustele, võib käibemaksu maha arvata. Kui on selge, et pöördmaksustamise süsteemi kohaselt tekkinud kohustusega kaasneb mahaarvamisõigus, nõuab maksustamise neutraalsuse põhimõte mahaarvamise lubamist, kui sisulised nõuded on täidetud, ja seda isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. Oluline on lubada maksukohustuslase raamatupidamises tarne liigitust muuta. Seetõttu tuleb raamatupidamisarvestuse tagantjärgi korrigeerimise korral arvesse võtta tarne tõelist laadi, kui täidetud on objektiivsed kriteeriumid. Kui ei ole maksutulu kaotamise ohtu, nõuab neutraalsuse põhimõte, et valesti täidetud käibedeklaratsioone võib korrigeerida. Sellist ohtu ei ole, kui kohustus ja mahaarvamisõigus on tasakaalus. Selle eest, et tehinguid ei deklareeritud õigesti, võib siiski määrata sobivaid ja proportsionaalseid karistusi.

Ettepanek

69. Neil kaalutlustel olen arvamusel, et Euroopa Kohus peaks Genova Commissione Tributaria Provinciale esitatud küsimustele vastama järgmiselt:

1. Ühenduse käibemaksudirektiivide sätetega ei ole vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt piiratakse tähtaega, mille jooksul maksukohustuslane võib

kasutada õigust arvata maha sisendkäibemaksu kaupadelt ja teenustelt, mida ta on kasutanud seoses oma maksustatavate tehingutega, tingimusel et kõnealune tähtaeg ei ole ebasoodsam samalaadsetes siseriiklikes olukordades kohaldatavatest tähtaegadest ega muuda kõnealuse õiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks.

2. Ühenduse käibemaksudirektiivide sätetega ei ole vastuolus, kui maksuhaldur kontrollib maksukohustuslaste käibedeklaratsioone ka pärast sellise tähtaja möödumist ja nõuab sisse tasumisele kuuluva maksu, mis on jäetud tasumata.

3. Olukorras, kus sellise kontrollimisega on kindlaks tehtud deklareerimata jäetud käibemaksukohustus, millega oleks deklareerimisel kaasnenud mahaarvamisõigus, ei või siiski nõuda kohustuse täitmist, ilma et võetaks arvesse mahaarvamisõigust.