

Kohtuasi C-9/20

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

10. jaanuar 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Hamburg (Hamburgi maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

10. detsember 2019

Kaebaja:

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

Vastustaja:

Finanzamt Hamburg-Oberalster

Finanzgericht Hamburg

Kohtumäärus

Kohtuasjas

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

[...] Hamburg

- kaebaja -

[...]

versus

Finanzamt Hamburg-Oberalster

[...]

- vastustaja -

seoses aastatel 2013–2015 tasuda tulnud käibemaksuga
aastal 2016 tasuda tulnud käibemaksu ettemaksuga

tegi Finanzgericht Hamburg (Hamburgi maksukohus) [...] 10. detsembril 2019
[...] järgmise

[...] [lk 2]

kohtumääruse:

I. Euroopa Liidu Kohtule (edaspidi Euroopa Kohus) esitatakse ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 167 on vastuolus riigisisene õigusnorm, mis näeb ette, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib juba tehingu tegemise ajal ka sellisel juhul, kui riigisisese õiguse kohaselt muutub käibemaks kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks alles tasu kättesaamisel ja tasu ei ole veel makstud?

2. Kui esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt: kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 167 on vastuolus riigisisene õigusnorm, mis näeb ette, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei saa kasutada maksustamisperioodil, mil tasu maksti, kui käibemaks muutub kauba tarnija või teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks alles tasu kättesaamisel, kuid teenus osutati juba varasemal maksustamisperioodil ja riigisisese õiguse kohaselt ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust sellel varasemal maksustamisperioodil aegumise tõttu enam võimalik kasutada?

II. Menetlus peatatakse, kuni Euroopa Kohus on teinud otsuse. [lk 3]

EDASIKAEBAMISE KORD

[...] [lk 4]

A. Asjaolud ja vaidluse ese

- 1 Menetlusosaliste vahel on vaidluse all, kas teenuse saajal tekib Saksa käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, edaspidi „UStG“) § 15 lõike 1 esimese lause punkti 1 alusel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus juba teenuse osutamisel või alles selle eest tasumisel, kui teenuse osutaja arvutab käibemaksu saadud tasu alusel (niinimetatud kassapõhine maksustamine).
- 2 Kaebaja on seltsing, kelle käive vaidlusalustel aastatel tulenes tööstuskinnistu üürile andmisest. Kaebaja oli selle kinnistu omakorda ise üürile võtnud. Nii kaebaja kui ka kinnistu tema kasutusse andnud üürileandja olid seaduse alusel loobunud kirjeldatud üürikäibe maksuvabastusest ja seega valinud käibemaksuga

maksustamise võimaluse. Maksuhaldur oli neile mõlemale andnud UStG § 20 kohase loa arvutada käibemaks tegelikult saadud tasu, mitte aga kokku lepitud üüri alusel. Üürilepingu kohaselt kasutas kaebaja nõuetekohast jooksvat arvet.

- 3 Alates 2004. aastast võimaldati kaebajal üürimakseid ajatada. Seetõttu tasus kaebaja vaidlusalustel aastatel 2013–2016 üüri kinnistu kasutamise eest aastatel 2009–2012. Kokkuvõtvalt saab makseid kajastada järgmiselt:

2013:	22 382,00 eurot	üüriperiood aastal 2009
	<u>16 898,00 eurot</u>	üüriperiood aastal 2010
	39 28000 eurot	
2014:	14 075,98 eurot	üüriperiood aastal 2010
	<u>25 204,02 eurot</u>	üüriperiood aastal 2011
	39 280,00 eurot	
2015:	5769,30 eurot	üüriperiood aastal 2011
	<u>1370,70 eurot</u>	üüriperiood aastal 2012
	7140,00 eurot	
2016:	<u>7140,00 eurot</u>	üüriperiood aastal 2012
	7140,00 eurot	

[lk 5]

- 4 Lisaks loobus üürileandja 2016. aastal nõudest, et kaebaja peaks tasuma ülejäänud üürivõla summas 22 462,62 eurot.
- 5 Loetletud maksed sisaldasid igaüks 19% käibemaksu. Kaebaja kasutas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust alati sellel maksustamisperioodil ehk kalendriaastal, mil makse tehti, ega võtnud sealjuures arvesse, millise perioodi eest ta üüri maksis.
- 6 Käibemaksukontrolli käigus seati selline toimimine kahtluse alla. Kontrolli teostaja asus seisukohale, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekkis juba tehingu tegemisel, käesoleval juhul igakuiselt kinnistu kasutusse andmisel, ja seega oleks seda õigust tulnud kasutada asjaomasel perioodil. Sellest tulenevalt tehti 15. juunil 2017 maksuotsused, millega nõuti käibemaksu tasumist aastate 2011–2015 eest ja käibemaksu ettemakse tasumist 2016. aasta eest. Maksuotsustes ei arvestatud sisendkäibemaksu enam asjaomasel aastal tehtud maksete alusel, vaid lähtudes vastava aasta kohta kokku lepitud üürist. Vaidlusaluste aastate osas oli ümberarvutusel maksusummadele järgmine mõju:
- 2013: väiksem sisendkäibemaks ehk käibemaksu juurdemakse summas 6271,60 eurot;
 - 2014: väiksem sisendkäibemaks ehk käibemaksu juurdemakse summas 6271,60 eurot;

- 2015: väiksem sisendkäibemaks ehk käibemaksu juurdemakse summas 1140,00 eurot;
 - 2016: väiksem sisendkäibemaks ehk käibemaksu juurdemakse summas 4726,47 eurot.
- 7 Aastate 2011 ja 2012 eest määrati vastavalt 2759,79 euro ja 2665,32 euro võrra väiksem käibemaks, sest neil aastatel kasvas üürivõlg suurema summa võrra, kui moodustasid varasemate aastate eest tehtud maksed. Aastate 2011 ja 2012 kohta tehtud maksuotsused ei ole seega käesoleva õigusvaidluse ese.
- 8 Maksuotsustega ei muudetud maksukohustust 2011. aastale eelnenud aastate eest, sest nende osas olid maksu määramise otsused juba aegunud. Asjaomased maksuotsused ei ole samuti käesoleva õigusvaidluse ese. Kokkuvõtvalt on kujunenud olukord, et kaebaja puhul ei võeta sisendkäibemaksuna arvesse 2009. ja 2010. aasta eest 2013. ja 2014. aastal tasutud üürimaksetes sisalduvat käibemaksu. [lk 6] Aastatel 2009 ja 2010 kaebaja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei kasutanud. Vastustaja ei pea lubatavaks kasutada seda õigust aastatel 2013 ja 2014, sest sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekkis juba aastatel 2009 ja 2010 ning seda oleks tulnud siis ka kasutada.
- 9 Kaebaja esitas 3. juulil 2017 vaide 15. juuni 2017. aasta maksuotsuste peale, millega nõuti käibemaksu või käibemaksu ettemakse tasumist aastate 2013–2016 eest. Vaie jäeti 8. novembril 2017 rahuldamata. Vaideotsuse peale esitas kaebaja 28. novembril 2017 kaebuse.
- 10 Kaebaja väidab, et vaidlustatud maksuotsused on vastuolus nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“). Viidatud direktiiv ei toeta vastustaja arusaama, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib alati juba tehingu tegemise ajal. Kui teenuse osutaja arvutab käibemaksu saadud tasu alusel, siis tekib teenuse saajal õigus sisendkäibemaks maha arvata alles siis, kui ta on tasu ära maksnud. Seetõttu toimis kaebaja õiguspäraselt, kasutades sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust alati alles tasu maksmise aastal.

B. Asjakohased õigusnormid

I. Liikmesriigi õigus

- 11 Saksa käibemaksuseaduse (UStG) asjakohased sätted on sõnastatud järgmiselt:

§ 13 Maksukohustuse tekkimine

(1) Maksukohustus tekib

1.

kauba tarnimise ja teenuste osutamise korral

a)

kui maksusumma arvutatakse kokkulepitud tasu põhjal (§ 16 lõike 1 esimene lause), selle maksustamisperioodi lõppedes, mille kestel teenused osutati. See kehtib ka teenuste osade kohta. Need esinevad juhul, kui majanduslikult osadeks jagatava teenuse teatavate osade puhul lepitakse tasus kokku eraldi. Kui tasu [lk 7] või osa sellest saadakse kätte enne teenuse või selle osa osutamist, tekib maksukohustus selle maksustamisperioodi lõppedes, mille jooksul tasu või osa sellest kätte saadi,

b)

kui maksusumma arvutatakse kätte saadud tasu põhjal (§ 20), selle maksustamisperioodi lõppedes, mille jooksul tasu kätte, [...].

§ 15 Sisendkäibemaksu mahaarvamine

(1) Ettevõtjal on õigus maha arvata järgmine sisendkäibemaks:

1.

käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise ettevõtja poolt talle ettevõtluse eesmärgil tarnitud kaubalt või muudelt teenuselt. Mahaarvamisoiguse kasutamine eeldab, et ettevõtjal on §-de 14 ja 14a kohaselt väljastatud arve. [...]

§ 16 Maksusumma arvutamine, maksustamisperiood ja tehingu kaupa maksustamine

(1) Maksusumma tuleb arvutada kokkulepitud tasu põhjal, välja arvatud §-s 20 sätestatud juhul. Maksustamisperiood on kalendriaasta. [...]

(2) Lõike 1 alusel arvutatud maksusummast lahutatakse samal maksustamisperioodil tasutud sisendkäibemaksu summa, mida võib § 15 kohaselt maha arvata [...]

§ 20 Maksusumma arvutamine kätte saadud tasu põhjal

Maksuhaldur võib vastava taotluse alusel anda loa, et ettevõtja,

1.

kelle maksustatav käive (§ 19 lõige 3) ei ületanud eelmisel kalendriaastal 500 000 eurot või

2.

kes on maksukorralduse seadustiku (Abgabenordnung) § 148 alusel vabastatud raamatupidamiskohustusest ja iga-aastaste inventuuride alusel aruannete koostamise kohustusest või

3.

kelle käive tuleneb vabakutselisest tegevusest tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) § 18 lõike 1 punkti 1 tähenduses,

ei arvuta käibemaksu mitte kokku lepitud tasu (§ 16 lõike 1 esimene lause), vaid kätte saadud tasu põhjal. [...]

II. Liidu õigus

- 12 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on kohtuasja lahendamisel asjakohased käibemaksudirektiivi järgmised sätted. **[lk 8]**

Artikkel 63

Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.

Artikkel 66

Erandina artiklitest 63, 64 ja 65 võivad liikmesriigid ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks

[...]

b) hiljemalt tasu kättesaamisel;

[...]

Artikkel 167

Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

Artikkel 167a

Liikmesriigid võivad vabatahtliku korra alusel ette näha, et sellise maksukohustuslase mahaarvamisõigus, kellelt käibemaks nõutakse sisse vaid vastavalt artikli 66 punktile b, lükatakse edasi kuni hetkeni, mil talle tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt on käibemaks tema tarnijale tasutud.

[...]

Artikkel 179

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

[...]

Artikkel 180

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

Artikkel 226

Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

[...]

7a. märke „kassapõhine raamatupidamisarvestus”, kui käibemaks muutub sissenõutavaks tasu kättesaamise ajal [lk 9] vastavalt artikli 66 punktile b ning mahaarvamise õigus tekib ajal, kui mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks;

[...]

C. Eelotsuse küsimuste põhjendused

I. Esimene küsimus

- 13 Esimese küsimuse eesmärk on selgitada, kas mahaarvamiseõigus tekib vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 alati alles mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal või võivad liikmesriigid – nagu leiab vastustaja – näha sellest põhimõttest ette erandi, kui riigisisese õiguses on rakendatud käibemaksudirektiivi artikli 66 punkti b kohast vabatahtlikku korda ja riigisisese õiguse kohaselt muutub käibemaks teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks alles tasu kättesaamise ajal.

1. Õiguslik hinnang riigisisese õiguse alusel

- 14 Riigisisese õiguse alusel on vastustaja seisukoht põhjendatud. UStG § 15 lõike 1 esimese lause punkti 1 kohaselt tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, kui kaup on tarnitud või muu teenus osutatud.
- 15 Siinjuures pole oluline, millal muutub käibemaks teenuse osutaja suhtes sissenõutavaks. Eelkõige puudub seos sellega, kas teenuse osutaja arvutab käibemaksu vastavalt UStG § 16 lõike 1 esimesele lausele kokku lepitud tasu põhjal (tekkepõhine maksustamine) või vastavalt UStG §-le 20 kätte saadud tasu põhjal (kassapõhine maksustamine). UStG §-s 20 ette nähtud juhtudel (kassapõhine maksustamine) tekib teenuse osutajal käibemaksu tasumise kohustus UStG § 13 lõike 1 punkti b kohaselt küll alles siis, kui ta on tasu kätte saanud.

UStG §-s 20 sisalduv norm ei mõjuta aga teenuse saaja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise aega [...] [lk 10] [...].

- 16 Eeltoodust erinevale seisukohale ei võimalda asuda ka see, et UStG § 15 lõike 1 esimese lause punkti 1 kohaselt võib maha arvata ainult „käibemaksu, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda“. Selle põhjal ei saa järeldada, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimiseks peab käibemaks olema teenuse osutaja suhtes juba sissenõutavaks muutunud. Kõnealuse tingimusega nähakse sisuliselt ette, et tegemist peab olema tehinguga, mis on UStG kohaselt käibemaksuga maksustatav ja millelt tuleb käibemaksu tasuda, ning arvel ebaõigesti kajastatud käibemaks ei anna alust seda sisendkäibemaksuna maha arvata [...].
- 17 Teenuse saaja sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse osas pole ka oluline, kas tema enda puhul arvutatakse maksusumma kokku lepitud või kätte saadud tasu põhjal. Saksa seadusandja ei ole kasutanud käibemaksudirektiivi artiklis 167a ette nähtud võimalust lükata kassapõhise maksustamise korral sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine edasi kuni tasu maksmiseni.
- 18 Riigisisese õiguse kohaselt tekib teenuse saajal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tehingu tegemise ajal ka siis, kui teenuse osutaja rakendab kassapõhist maksustamist ja pole tasu veel kätte saanud. Teenuse saajal on siis õigus sisendkäibemaks maha arvata, kuigi teenuse osutajal pole veel kohustust käibemaksu tasuda.

2. Kahtlused liidu õiguse tõlgendamise suhtes

- 19 Käibemaksudirektiivi artikli 167 alusel võiks asuda teistsugusele seisukohale. Viidatud sätte kohaselt tekib teenuse saajal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus alles mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.
- 20 a) Käibemaksudirektiivi artikli 66 punkti b kohaselt võivad liikmesriigid ette näha, et teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks alles [lk 11] tasu kättesaamisel. Liikmesriigi seadusandja kasutas seda võimalust UStG § 13 lõike 1 punktis b. Kuid ka neil juhtudel tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus riigisisese õiguse kohaselt juba siis, kui kaup on tarnitud või muu teenus osutatud. Käibemaksudirektiivi artikli 167 range kohaldamise korral on riigisisene õigus selle sättega vastuolus, sest kõrvaldatakse käibemaksudirektiivi artiklis 167 ette nähtud seos mahaarvamiseõiguse ja mahaarvatava maksu sissenõutavuse vahel [...]. Teadaolevalt ei ole Euroopa Kohus selles osas oma seisukohta veel kujundanud (küsimus jäi lahtiseks Euroopa Kohtu 16. mai 2013. aasta otsuses kohtuasjas C-169/12, punkt 33 jj).
- 21 Käibemaksudirektiivi artikli 167 järjepidevat kohaldamist võib lisaks selle sätte üheti mõistetavale sõnastusele toetada ka käibemaksudirektiivi artikli 226 uus punkt 7a, mis lisati 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas (ELT 2010, L 189, lk 1; edaspidi

- „direktiiv 2010/45“). Selle punkti kohaselt peab arvel olema märke „kassapõhine raamatupidamisarvestus“, kui käibemaks muutub sissenõutavaks vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 66 punktile b ja sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib ajal, kui mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks. Arvel sellise täiendava märke tegemisega antakse teenuse saajale teada, et teenuse osutaja arvutab käibemaksu kätte saadud tasult, ja selle põhjal saab teenuse saaja teha vajalikud järeldused sisendkäibemaksu arvutamiseks. Õiguskirjanduses on asutud seisukohale, et käibemaksudirektiivi artikli 226 punktist 7a järeldub, et käibemaksudirektiivi artiklis 167 ette nähtud seos maksu sissenõutavuse ja mahaarvamiseõiguse vahel on nüüd siduv [...].
- 22 Direktiiv 2010/45 tuli riigisisesele õigusele üle võtta 31. detsembriks 2012; Saksa seadusandja ei ole käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 7a aga üle võtnud. Võttes arvesse riigisiseseid õigusnorme, tundub see ka loogiline; nimelt tuleneb riigisisese õigusest, et arve saaja ei vaja teavet, kas käibemaks muutub arve väljastaja suhtes sissenõutavaks tasu kättesaamise ajal, sest see ei mõjuta sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. **[lk 12]**
- 23 b) Riigisisese õiguse kohane õiguslik olukord on käibemaksudirektiivi artikliga 167 siiski kooskõlas, kui käibemaksudirektiivi artiklit 167 ei tule pidada siduvaks normiks, vaid pigem „suuniseks“ [...].
- 24 Deklaratsioon, mille koostasid nõukogu ja komisjon nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (77/388/EMÜ) (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues käibemaksudirektiiv“) artikli 17 lõike 1 kohta, annab alust järeldada, et käibemaksudirektiivi artikkel 167 on vaid suunis [...]. Kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 17 lõige 1 on käibemaksudirektiivi artiklile 167 ajaliselt eelnenud identse sõnastusega säte. Viidatud deklaratsiooni kohaselt võivad liikmesriigid teha erandi kuuenda direktiivi artikli 17 lõikes 1 ette nähtud põhimõttest, kui kauba müüja või teenuse osutaja arvutavad käibemaksu kätte saadud tasult [...].
- 25 Siiski on kaheldav, kas see deklaratsioon sobib käibemaksudirektiivi tõlgendamiseks. Deklaratsiooni saab põhimõtteliselt kasutada Euroopa Liidu õigusaktide tõlgendamiseks (vt näiteks Euroopa Kohtu 19. juuni 2008. aasta otsus C-319/06, punkt 32). Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei ole see siiski nii juhul, kui deklaratsiooni sisu ei väljendu asjaomase õigusakti sõnastuses (Euroopa Kohtu 23. veebruari 1988. aasta otsus 429/85, punkt 9; 26. veebruari 1991. aasta otsus C-292/89, punkt 18; 29. mai 1997. aasta otsus C-329/95, punkt 23, ja 3. detsembri 1998. aasta otsus C-368/96, punkt 26).
- 26 Viidatud kohtupraktika kohaselt on oluline, kas kõnesoleva deklaratsiooni sisu kajastub käibemaksudirektiivi sätetes. Käibemaksudirektiivi artikli 167 sõnastus ei sisalda sellist piirangut, nagu näeb ette deklaratsioon. Deklaratsiooni sisu võib siiski väljenduda **[lk 13]** uues sättes, milleks on käibemaksudirektiivi artikli 226

punkt 7a. Sätte sõnastusest tulenevalt sõltub selle sätte kohaldamine kahest tingimusest. Esiteks peab käibemaks vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 66 punktile b muutuma sissenõutavaks tasu kättesaamise ajal. Teiseks peab mahaarvamisoigus tekkima ajal, kui mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks. Teine tingimus kordab seega käibemaksudirektiivi artikli 167 sõnastust. Kui käibemaksudirektiivi artiklit 167 tuleb kohaldada rangelt ja ilma eranditeta, siis oleks teise tingimuse kordamine täiesti ülearune. Seega tulenevad käibemaksudirektiivi artikli 167 ja artikli 226 punkti 7a koostoimest ülesehituslikud põhjendused, mis toetavad seisukohta, et käibemaksudirektiivi artiklit 167 ei tule pidada siduvaks normiks, vaid see kujutab endast pigem suunist, millest liikmesriigid võivad teha erandeid.

3. Asjakohasus

- 27 Eelotsuse küsimus on asjakohane [...] [selgitavad märkused]

II. Teine küsimus

- 28 Teine küsimus tekib ainult juhul, kui liikmesriikidel on õigus käibemaksudirektiivi artiklist 167 eespool kirjeldatud viisil erandeid teha. Selle küsimuse eesmärk on selgitada, kas sellistel juhtudel võib ettevõtja olukorras, kus sisendkäibemaksu ei saa riigisisese õiguse kohaselt õigeks peetaval varasemal maksustamisperioodil enam maha arvata, kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ka sellel maksustamisperioodil, mil [lk 14] mahaarvamisoigus oleks tekkinud käibemaksudirektiivi artikli 167 range järgimise korral.

1. Õiguslik hinnang liikmesriigi õiguse alusel

- 29 Kui ettevõtja jättis sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamata, siis riigisisese õiguse kohaselt ei ole tal seda õigust enam võimalik kasutada hilisemal maksustamisperioodil. Kui sisendkäibemaksu mahaarvamist ei saa teha tagasiulatuvalt – mida käesoleval juhul ei luba teha maksu määramise otsuse aegumine –, siis ei saa asjaomast õigust enam teostada.
- 30 UStG § 16 lõike 2 esimese lause kohaselt tuleb sisendkäibemaksu summa maha arvata maksustamisperioodil, mil käibemaks muutub sissenõutavaks. Seega tuleb sisendkäibemaksu summa maha arvata maksustamisperioodil, mil on täidetud mahaarvamise tingimused [...]. Hilisemal maksustamisperioodil ei saa sisendkäibemaksu enam maha arvata [...]. Kui ettevõtja jätab sisendkäibemaksu asjaomasel maksustamisperioodil maha arvamata, saab ta seda tagantjärele maha arvata vaid juhul, kui selle maksustamisperioodi maksusummat saab veel muuta [...]. Igal juhul ei ole muutmine enam lubatav, kui selle perioodi kohta tehtud maksu määramise otsus on juba aegunud.

2. Kahtlused liidu õiguse tõlgendamise suhtes

- 31 Käibemaksudirektiivi artikli 167 alusel võib asuda teistsugusele seisukohale, kui riigisisene õigus näeb erinevalt käibemaksudirektiivi artiklist 167 ette, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus tekib varasemal maksustamisperioodil, kuid seda õigust ei ole sellel maksustamisperioodil kasutatud [lk 15] ja selle õiguse tagantjärele kasutamine – nagu põhikohtuasjas kujunenud olukorras – on riigisisese õiguse alusel välistatud.
- 32 Kohtute väljakujunenud praktika kohaselt on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtte, millega tagatakse käibemaksu neutraalsus. Mahaarvamise õigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata (Euroopa Kohtu 15. septembri 2016. aasta otsus C-516/14, punkt 37 jj; 21. märtsi 2018. aasta otsus C-533/16, punkt 37 jj, ning 21. novembri 2018. aasta otsus C-664/16, punkt 37 jj).
- 33 Käibemaksudirektiivi artikli 179 kohaselt tehakse mahaarvamine ka liidu õiguse alusel põhimõtteliselt samal maksustamisperioodil, mille jooksul on see õigus tekkinud (Euroopa Kohtu 8. mai 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-95/07 ja C-95/07, punkt 40 jj). Käibemaksudirektiivi artikli 180 alusel võivad liikmesriigid lubada küll maksukohustuslasel teha mahaarvamisi, mida ta ei ole teinud vastavalt sama direktiivi artiklile 179; Saksa seadusandja pole seda võimalust aga kasutanud.
- 34 Sellegipoolest võib sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse põhimõttelisest tähtsusest tuleneda vajadus anda ettevõtjale võimalus arvata sisendkäibemaks sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas maha ka käibemaksudirektiivi artikli 167 kohasel maksustamisperioodil, kui riigisisene õigus teeb viidatud artiklis 167 ettenähtud korrast erandi. Käibemaksusüsteemi neutraalsuse tagamiseks võiks see vajalik olla vähemasti siis, kui riigisisese õigusega ette nähtud maksustamisperioodil ei ole mahaarvamine enam võimalik. Nimelt seab käibemaksudirektiivi artiklist 167 tehtav erand, mis on üldjuhul ettevõtjale kasulik, neil asjaoludel ettevõtja hoopis ebasoodsamasse olukorda.

3. Asjakohasus

- 35 Teine küsimus on asjakohane, kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt ja liikmesriikidel on käibemaksudirektiivi artikli 66 punktis b märgitud juhtudel õigus teha eespool kirjeldatud [lk 16] viisil erand käibemaksudirektiivi artiklist 167. [...] [selgitavad märkused]

D. Riigisisest õigusest tulenevad menetlusküsimused

36 [...]

37 [...]

38 [...] [lk 17] [...]

39 [...]

TÖÖDOKUMENT