

**Kohtuasi C-895/19**

**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1**

**Saabumise kuupäev:**

4. detsember 2019

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Poola)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

4. november 2019

**Kaebaja:**

A.

**Vastustaja:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

---

**Põhikohtuasja ese**

Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse määramine kaupade ühendusesisese soetamise korral, võttes arvesse muudetud käibemaksuseadust, milles kehtestatakse kolmekuuline aegumistähtaeg maksudeklaratsiooni esitamiseks.

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

**Eelotsuse küsimus**

Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1 ja järgnevad, muudetud), artiklit 167 koostoimes artikliga 178 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, milles nähakse ette sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse realiseerimine sellel samal arveldusperioodil, mille jooksul tuleb deklareerida kaupade ühendusesisese soetamise tehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks alates

sellistelt tehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksu deklareerimisest oma maksudeklaratsioonis, mis tuleb esitada kohustusliku tähtaja jooksul (Poolas kolm kuud) alates selle kuu lõppemisest, mille jooksul tekkis maksukohustus seoses soetatud kaupade ja teenustega?

### **Viidatud liidu õigusnormid**

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 1 lõige 2, artiklid 63, 167, 168, 178–182, 273

### **Viidatud liikmesriigi õigusnormid**

11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadus (Ustawa o podatku od towarów i usług) (*Dz. U.* 2018, jrk nr 2174, muudetud; edaspidi „käibemaksuseadus“)

Artikli 86 lõiked 1, 10, 13 ja 13a redaktsioonis, mis kehtis nii enne 1. jaanuari 2017 kui ka pärast seda:

1. Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on [...] maksukohustuslasel õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks [...].

10. Õigus vähendada maksmisele kuuluva käibemaksu summat sisendkäibemaksu võrra tekkib perioodi eest, mille jooksul tekkis maksukohustuslasel käibemaksukohustus seoses soetatud või imporditud kaupade või teenustega.

13. Kui maksukohustuslane ei ole vähendanud tasumisele kuuluvat käibemaksu sisendkäibemaksu võrra tähtaegade jooksul, mis on nimetatud lõigetes 10, 10d, 10e ja 11, võib ta tasumisele kuuluva käibemaksu summat vähendada, parandades käibedeklaratsiooni selle perioodi eest, mille jooksul tekkis õigus vähendada tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu summat, mitte aga hiljem kui viie aasta jooksul alates selle aasta algusest, mille jooksul tekkis õigus tasumisele kuuluva käibemaksu summat vähendada, kui lõikest 13a ei tulene teisiti.

13a. Kui maksukohustuslane ei ole vähendanud seoses selliste kaupade ühendusesisese soetamise, kaupade tarne või teenuste osutamisega, mille puhul on artikli 17 kohaselt maksukohustuslaseks kaupade või teenuste soetaja, tasumisele kuuluvat käibemaksu sisendkäibemaksu võrra tähtaegade jooksul, mis on nimetatud lõigetes 10 ja 11, võib ta tasumisele kuuluva käibemaksu summat vähendada, parandades käibedeklaratsiooni selle perioodi eest, mille jooksul tekkis õigus vähendada tasumisele kuuluva sisendkäibemaksu summat, mitte aga hiljem kui viie aasta jooksul alates selle aasta lõpust, mille jooksul tekkis õigus tasumisele kuuluva käibemaksu summat vähendada.

Artikli 86 lõige 10b redaktsioonis, mis kehtis kuni 31. detsembrini 2016:

10b. Õigus tasumisele kuuluva käibemaksu summat vähendada sisendkäibemaksu võrra juhtudel, mis on nimetatud

[...]

2) lõike 2 punkti 4 alapunktis c, tekkib lõike 10 kohaselt tingimusel, et maksukohustuslane

[...]

b) võtab kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu summa arvesse käibedeklaratsioonis, milles ta on kohustatud seda maksu deklareerima;

3) lõike 2 punkti 4 alapunktides a, b ja d, tekkib lõike 10 kohaselt tingimusel, et maksukohustuslane võtab nendelt tehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksu summa arvesse käibedeklaratsioonis, milles ta on kohustatud seda maksu deklareerima.

Alates 1. jaanuarist 2017 muudeti artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunkti b ja punkti 3 ning sellele artiklile lisati lõige 10i:

10b. Õigus tasumisele kuuluva käibemaksu summat vähendada sisendkäibemaksu võrra juhtudel, mis on nimetatud

[...]

2) lõike 2 punkti 4 alapunktis c, tekkib lõike 10 kohaselt tingimusel, et maksukohustuslane

[...]

b) võtab kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluva käibemaksu summa arvesse käibedeklaratsioonis, milles ta on kohustatud seda maksu deklareerima, mitte hiljem kui kolme kuu jooksul alates selle kuu lõpust, mille jooksul tekkis maksukohustus seoses soetatud kaupadega;

3) lõike 2 punkti 4 alapunktides a, b ja d, tekkib lõike 10 kohaselt tingimusel, et maksukohustuslane võtab nendelt tehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksu summa arvesse käibedeklaratsioonis, milles ta on kohustatud seda maksu deklareerima, mitte hiljem kui kolme kuu jooksul alates selle kuu lõpust, mille jooksul tekkis maksukohustus seoses soetatud kaupadega.

10i. Kui maksukohustuslane võtab tasumisele kuuluva käibemaksu arvesse käibedeklaratsioonis, milles ta on kohustatud seda maksu deklareerima, hiljem kui lõike 10b punkti 2 alapunktis b ja punktis 3 määratletud tähtaja jooksul, võib maksukohustuslane vastavalt suurendada sisendkäibemaksu summat

deklaratsioonis arveldusperioodi eest, mille jooksul ei ole veel täitunud käibemaksudeklaratsiooni esitamise tähtaeg.

### **Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte ning poolte argumendid**

- 1 Üksikjuhtumi tõlgendamise taotluses märkis äriühing A (edaspidi „äriühing“), et oma äritegevuse raames teeb ta oste, sh kaupade ühendusesisene soetamine, Poola territooriumil. Soetatud kaupu kasutatakse käibemaksuga maksustatud tegevuseks Poola territooriumil. Äriühingu tegevuse raames on ette tulnud ja võib tulevikus ette tulla olukordi, kus äriühing ei ole deklareerinud / ei deklareeri kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluvat käibemaksu asjakohases maksudeklaratsioonis (või deklaratsiooni paranduses) hiljemalt kolme kuu jooksul alates selle kuu lõpust, mille jooksul tekkis maksukohustus seoses soetatud kaupadega (äriühing on seda teinud või teeb, parandades maksudeklaratsiooni selle tähtaja möödudes). Tasumisele kuuluva käibemaksu deklareerimata jätmine ülaltoodud tähtaja jooksul võib tuleneda muu hulgas arvete hilinenud kättesaamisest, tehingu valest klassifitseerimisest äriühingu poolt või raamatupidamiskandeid tegeva ja käibedeklaratsioone koostava inimese veast. Äriühing tõi välja, et tal on täielik õigus sisendkäibemaks maha arvata ja tasumisele kuuluva maksusumma hilisem (rohkem kui kolm kuud) deklareerimine ei ole seotud selle õiguse kuritarvitamisega ega sooviga maksusummat vähendada.
- 2 Seoses ülaltooduga esitas äriühing küsimuse, kas õiguslikus olukorras, mis kehtib alates 1. jaanuarist 2017, taotluses esitatud faktiliste asjaolude juures ning tulevase sündmuse puhul saab ta, tehes paranduse käibedeklaratsiooni perioodi eest, mille jooksul maksukohustus tekkis, arvata maha kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks samal arveldusperioodil, mille kohta deklareeriti sisendkäibemaks, isegi juhul, kui parandus on tehtud või tehakse hiljem kui kolme kuu jooksul alates selle kuu lõpust, mille jooksul tekkis maksukohustus seoses soetatud kaupadega.
- 3 Äriühingu arvates peaks vastus sellele küsimusele olema jaatav. Äriühingu hinnangul on käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunktist b (1. jaanuarist 2017 kehtivas redaktsioonis) tulenev nõue käibemaksudirektiivi alusel tundmatu ja seega ei tohiks seda kohaldada, peale selle rikub kõnealune nõue neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid.
- 4 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Poola maksuinfo büroo direktor, edaspidi „maksuhaldur“) ei nõustunud ülaltoodud seisukohaga. Tema hinnangul ei ole kehtestatud õigusnormid vastuolus käibemaksudirektiiviga, täpsemalt ülaltoodud põhimõtetega, sest need ei piira maksukohustuslase õigust arvata maha sisendkäibemaks, mis tuleneb käibemaksu enda olemusest. Maksuhaldur rõhutas ka, et käibemaksudirektiivi artiklis 178 on ette nähtud, et liikmesriigid võivad kehtestada teatud formaalsused, millega seatakse tingimused sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele, ja just selline formaalsus on käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunktis b sätestatud tähtaeg.

- 5 Äriühing esitas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicachile (Gliwice vojevoodkonna halduskohus) (eelotsusetaotluse esitanud kohus) kaebuse, milles taotles üksikjuhtumi tõlgenduse tühistamist, väites muu hulgas, et esineb rikkumine käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 tõttu, sest see on vastuolus käibemaksudirektiivi artiklitega 167 ja 178, ning eiratud on neutraalse maksustamise põhimõtet, mis tuleneb selle direktiivi artikli 1 lõikest 2, samuti proportsionaalsuse põhimõtet, mis tuleneb ELTL artikli 5 lõikest 4.
- 6 Maksuhaldur taotles kaebuse rahuldamata jätmist ja jäi seisukohale, mis on esitatud vaidlustatud üksikjuhtumi tõlgenduses. Eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimuse.

### **Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte**

- 7 Käibemaksuseaduse artikli 86 lõikes 1 (mis kujutab endast neutraalse maksustamise põhimõtte rakendamist) sätestatud põhimõtte kohaselt kehtib Poolas reegel, et kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks. See õigus tekitab üldjuhul arvelduses perioodi eest, mille jooksul seoses maksukohustuslase soetatud või imporditud kaupadega tekkis maksukohustus (käibemaksuseaduse artikli 86 lõige 10). Õiguslikus olukorras, mis kehtis kuni 31. detsembrini 2016, tekkis kaupade ühendusesisese soetamise korral see õigus lõike 10 kohaselt tingimusel, et maksukohustuslane võtab arvesse seoses kaupade ühendusesisese soetamisega tasumisele kuuluvat käibemaksusummat maksudeklaratsioonis, milles ta on kohustatud seda maksu deklareerima (käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunkt b). Seadusandja kehtestas aga uue tähtaja, mis tähendab, et praegu on selle sätte kasutamise eelduseks deklaratsiooni esitamine kolmekuulise tähtaja jooksul (käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunkt b alates 1. jaanuarist 2017 kehtivas redaktsioonis). Selle tähtaja möödalaskmisel peab maksukohustuslane parandama varem esitatud deklaratsiooni (käibemaksuseaduse artikli 86 lõige 10g), aga samas saab deklareerida kaupade ühendusesiselselt soetamiselt tasumisele kuuluvat käibemaksu ainult jooksvalt (käibemaksuseaduse artikli 86 lõige 10i). Seadusemuudatuse seletuskirjast tuleneb, et muudatus on tingitud asjaolust, et mõned isikud deklareerivad ebaregulaarselt kaupade ühendusesisest soetamist ja teisi tehinguid, mille puhul on tasumisele kuuluv käibemaks üldjuhul võrdne sisendkäibemaksuga.
- 8 Samas, oma 2. mai 2019. aasta otsuses kohtuasjas C-225/18, Grupa Lotos, mis käsitleb *standstill*-klauslit, on Euroopa Kohus sedastanud, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a sätestatud mahaarvamissoigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning seda ei saa üldjuhul piirata. Seda õigust tuleb kasutada kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu puhul ja mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult

neutraalse maksustamise, olenemata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused on üldjuhul käibemaksuga maksustatavad. Sellest tuleneb, et kui maksukohustuslane, kes sellena tegutseb kuupäeval, millal ta ostab kauba või teenuse, kasutab seda kaupa või teenust oma maksustatavate tehingutega seoses, on tal õigus maha arvata selle kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks. Euroopa Kohus sedastas, et kohtupraktikast nähtub ka see, et käibemaksu mahaarvamise õiguse erandeid võib lubada üksnes seda maksu reguleerivates direktiivides sõnaselgelt sätestatud juhtudel. Ent nagu Euroopa Kohus on varem juba otsustanud, on vaja arvestada ka käibemaksu mahaarvamise õiguse erandeid käsitlevate riigisiseste sätete tegelikku kohaldamist ja sellest maksukohustuslastele tulenevaid tagajärgi (punktid 25–28, 37).

- 9 Ülaltoodud kohtuotsuse alusel tekkis eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlus, kas on võimalik kehtestada selliseid õigusnorme nagu käesolevas asjas uue lahendusena, mis oli liikmesriigi senistes õigusaktides tundmatu. See on seda enam oluline, et seda muudatust tehes kommenteeris Poola seadusandja kavandatavate lahenduste vastavust liidu õigusele. Samas tuleneb seadusemuudatuse põhjendusest, et Euroopa Liidu asutuste ja institutsioonide arvamust ei küsitud ning nendega ei konsulteeritud.
- 10 Selle kohta, kas liikmesriigid võivad formaalse tingimusena kehtestada aegumistähtjad, on teisest küljest Euroopa Kohus oma otsustes korduvalt viidanud samaväärsuse, tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtetele. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitas järgmistele otsustele: 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus C-332/15, *Astone* (punkt 34, resolutiivosa punkt 1); 8. mai 2008. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-95/07 ja C-96/07, *Ecotrade SpA* (resolutiivosa punkt 1); 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus C-504/04, *A.S.G.* (punkt 35); 18. märtsi 1987. aasta kohtuotsus 56/86, *Société pour l'exportation des sucres*; 30. juuni 1987. aasta kohtuotsus 47/86, *Roquette Frères*; 26. juuni 1990. aasta kohtuotsus C-8/89, *Zardi*; 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus C-183/14, *Salomie ja Oltean*; 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus C-518/14, *Senatex*.
- 11 Ülaltoodud kohtupraktikast teeb eelotsusetaotluse esitanud kohus järelduse, et käibemaksudirektiivi sätted ei takista liikmesriikidel kehtestada liikmesriigi õiguskorras aegumistähtaegu, aga need tähtjad ei tohi rikkuda neutraalse maksustamise põhimõtet ja peavad olema proportsionaalsed. Seda hindama on pädev liikmesriigi kohus, kes peab veenduma, et seatud eesmärged arvestades ei kehtestataks liikmesriigi õigusnormidega liigseid formaalsusi, sh et maksukohustuslast nendega majanduslikult ei koormataks. Käesolevas asjas on liikmesriigi kohtu roll seega veenduda, et kehtestatud aegumistähtaeg vastaks objektiivselt proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtetest tulenevatele tingimustele. Kui need tingimused ei ole täidetud, võib maksukohustuslane sellele mittevastavusele viidata ja tulemusena saaks ta õiguse kasutada mahaarvamisõigust tagantjärele.
- 12 Käesolevas asjas on maksukohustuslane osutanud tähtjast mittekinnipidamise kahte tüüpi põhjustele: maksukohustuslasest sõltumatud põhjused, mille

tulemusena arve kättesaamine viibib, ja maksukohustuslasest sõltuvad põhjused ehk tema vead.

- 13 Hinnates ülaltoodud asjaolusid proportsionaalsuse põhimõtte kontekstis, tuleb eelkõige eristada maksukohustuslase olukorda olenevalt sellest, kas tegemist on tasumisele kuuluva käibemaksu või sisendkäibemaksuga. Käibemaksuseaduse artiklis 86 on esimese kohta kehtestatud ajaline piirang (aegumistähtaeg) ainult aegumise institutsiooni ehk viieaastase perioodi puhul. Samas on tasumisele kuuluva käibemaksu summat võimalik korrigeerida ka selle aja möödudes (käibemaksuseaduse artiklid 13 ja 13a). Sisendkäibemaksu kohta on seadusandja aga kehtestanud kaks tähtaega. Esiteks kolmekuuline tähtaeg selle deklareerimiseks kas tagasiulatuvalt või jooksvalt (käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunkt b ja artikli 86 lõige 10i) ning teiseks viieaastane tähtaeg (artikli 86 lõiked 13 ja 13a). Kahtlusi tekitab just esimene.
- 14 Ühest küljest peaks artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunktis b nimetatud kolmekuuline tähtaeg olema eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul piisav selleks, et maksukohustuslane arve kätte saaks. Ei ole kahtlust, et sellel tähtajal on ka distsiplineeriv iseloom, sest selle kehtestamise eesmärk on innustada maksukohustuslasi aktiivsemalt koguma kaupade ühendusesisest soetamist tõendavaid arveid. Oluline on asjaolu, et õigusnormi eesmärk oli ennetada olukordi, kus sisendkäibemaks on võrdne tasumisele kuuluva käibemaksuga, aga see deklareeritakse hilinemisega, sest deklaratsiooni muudetakse hiljem arve ülaltoodud tähtajast hilisema arvessevõtmise tõttu. Sellise tegevuse eesmärk oli maksude optimeerimine ja seda kasutati kõnealuse õiguse kuritarvitamiseks. Seejuures tuleneb seadusemuudatuse põhjendusest, et kõnealune aegumistähtaeg annab maksuhaldurile parema võimaluse käibemaksu deklareerimist kontrollida. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tunnistas, et ei ole tuttav statistikaga selle kohta, kui suur osa mahaarvamisõiguste kasutamisest endise viieaastase tähtaja jooksul praeguse kolmekuulise tähtaja asemel oli seotud maksupettuse või õiguse kuritarvitamisega. Teisest küljest aga tuleb arvestada, et kõnealusest tähtajast kinnipidamine ei olene alati maksukohustuslasest, nagu on äriühing käesolevas asjas märkinud. Hilinemine võib tuleneda asjaolust, et lepingupartner on arve esitanud ja välja saatnud hilinemisega või postiteenuse osutaja on hilinenud. Samuti ei pruugi selle tähtaja jooksul kätte saadud arve vastata tingimustele, mis annaksid mahaarvamisõiguse, näiteks võib arvel esineda vigu. Käibemaksudirektiivi kohaselt peavad arved vastama nii objektiivsetele kui ka subjektiivsetele nõuetele. Samas, nagu Euroopa Kohus on sedastanud, ei saa parandatud arve hilinemine formaalsete tingimuste ulatuses alati viia maksukohustuslase ilmajätmiseni mahaarvamisõigusest. Uutest õigusnormidest tuleneb aga, et olenemata hilinemise põhjustest, saab maksukohustuslane kolmekuulise tähtaja möödudes deklareerida sisendkäibemaksu ainult jooksvalt. Selle olukorra tagajärjel tekib vajadus kanda tasumisele kuuluva käibemaksu koormust koos viivisega, mida arvestatakse alates esimesest päevast pärast selle tähtaja täitumist, mille jooksul käibemaks tasumisele kuuluvaks muutus, kuni päevani, mil see realselt tasuti, või alates esimesest päevast pärast selle tähtaja täitumist, mille jooksul maksukohustuslane sai tagasi enamakstud

sisendkäibemaksu, kuni tasumise päevani, või vajadus korrigeerida summat, mis kantakse üle paranduse ja jooksva ajavahemiku deklaratsiooni vahel.

- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et hinnates käibemaksuseaduse artikli 86 lõike 10b punkti 2 alapunkti b ja artikli 86 lõikeid 11g ja 11i Euroopa Kohtu praktika alusel, tuleks lähtuda maksumaksja hoolsuskohustuse põhimõttest. Aegumistähtaja kehtestamise hooletule maksukohustuslasele, kes oma hooletuse, näiteks tehingu vale klassifitseerimise tulemusena laseb deklareerimistähtaja mööda, on Euroopa Kohus lugenud käibemaksudirektiiviga kooskõlas olevaks.
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kaldub lahenduse poole, et käibemaksudirektiivi artiklit 167 koostoimes artikliga 178 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, milles nähakse maksukohustuslasele ette sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse realiseerimine n-ö heas usus sellel samal arveldusperioodil, mille jooksul tuleb deklareerida kaupade ühendusesisese soetamise tehingutelt tasumisele kuuluv käibemaks alates sellistelt tehingutelt tasumisele kuuluva käibemaksu deklareerimisest oma maksudeklaratsioonis, mis tuleb esitada kohustusliku tähtaja jooksul (Poolas kolm kuud) alates selle kuu lõppemisest, mille jooksul tekkis maksukohustus seoses soetatud kaupade ja teenustega, muus osas aga ei takista see õigusnorm kõnealuse tähtaja kehtestamist.