

**Kohtuasi C-429/23****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

11. juuli 2023

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Administrativen sad Varna (Varna halduskohus, Bulgaaria)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

30. juuni 2023

**Kaebaja:**

NARE-BG EOOD

**Vastustaja:**

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite

**Põhikohtuasja ese**

Põhikohtuasi puudutab sellise maksuotsuse läbivaatamist, millega maksuhaldur ei andnud põhikohtuasja kaebajale luba korrigeerida möödunud perioodi käibedeklaratsiooni ja kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust seoses tarnetega, mille ta oli kätte saanud enne enda registreerimist käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynosti, edaspidi „ZDDS“) alusel.

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Käesolevas asjas võeti Bulgaarias ajal, mil kulges ZDDSiis sätestatud 12kuuline tähtaeg käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks seoses tarnetega, mille kaebaja oli kätte saanud enne enda registreerimist ZDDSi alusel, COVID-19-pandeemia tõttu vastu erinormid. Arvestades pandeemiast ettevõtjatele tulenevaid raskusi, pikendati nimetatud õigusnormidega teatavate maksude deklareerimise ja tasumise tähtaegu, kuid asjaomast võimalust ei nähtud ette käibemaksu

deklareerimiseks, tasumiseks ja mahaarvamiseks. Kaebaja väidab, et just tema raamatupidaja koroonasse haigestumise ja sellele järgnenud karantiini tõttu tegi ta tehnilise vea, mille korrigeerimiseks põhikohtuasjas vaidlustatud maksuotsusega luba ei antud. Seetõttu ei saa kaebaja seoses tarnetega, mille ta oli kätte saanud enne enda registreerimist ZDDSi alusel, tegelikult mahaarvamisõigust kasutada.

Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult, kas kohaldatavad riigisisesed õigusnormid ja tavad ei muuda mahaarvamisõiguse kasutamist kõnealustel asjaoludel praktiliselt võimatuks või ülemäära keeruliseks ning kas need on kooskõlas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklitega 184 ja 186 ning neutraalse maksustamise, võrdvärsuse ja tõhususe põhimõtetega.

Lisaks sellele soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult teada, kas käibemaksudirektiivi viidatud sätete kohaselt on lubatud jätta mahaarvamisõigus andmata seoses tarnetega, mille maksukohustuslane on kätte saanud enne enda registreerimist ZDDSi alusel, kui ta on deklareerinud nendelt tarnetelt käibemaksu parandusdeklaratsiooniga, mis on esitatud nende tarnetega seotud mahaarvamisõigust lõpetava 12kuulise tähtaja viimase maksustamisperioodi kohta.

Eelotsusetaotlus esitatakse ELTL artikli 267 alusel.

### **Eelotsuse küsimused**

1. Kas, võttes arvesse epideemia ohjeldamiseks seadusega kehtestatud meetmeid, sealhulgas haldusmeetmeid, millega piiratakse elukohast lahkumist, liikumisvabadust ning kokkupuuteid teiste isikutega ja suletakse kauplusi, kusjuures epideemia ohjeldamiseks võetud meetmetega on pikendatud äriühingu tulumaksu seaduse (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane, edaspidi „ZKPO“, mis reguleerib riigisiseses õiguses tulumaksu deklareerimise ja tasumise tähtaegu) kohaseid maksude deklareerimise ja tasumise tähtaegu, toob selline õigust lõpetav tähtaeg, nagu on kõne all käesolevas asjas, kaasa olukorra, kus epideemia ohjeldamise meetmete kehtivuse ajal on mahaarvamisõiguse kasutamine maksukohustuslase jaoks praktiliselt võimatu või ülemäära keeruline, ja kas sellest vaatenurgast on sellised riigisisesed õigusnormid ja maksuhalduri praktika, nagu on kõne all käesolevas asjas, kooskõlas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikliga 184 koostoimes artikliga 186, arvestades käibemaksudirektiiviga kehtestatud neutraalse maksustamise põhimõtet ja liidu õiguses tunnustatud võrdvärsuse ja tõhususe põhimõtteid (8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade, C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267)?

2. Kas, arvestades käibemaksuseaduses (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“) ette nähtud võimalust parandada deklareeritud andmeid ZDDSi alusel esitatava käibedeklaratsiooniga, on käesolevas asjas kujunenud olukorras vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 184 koostoimes artikliga 186 lubatav maksuhalduri tava jätta maksukohustuslasele mahaarvamisõigus andmata põhjendusega, et käibemaks on deklareeritud parandusdeklaratsiooniga, millega korrigeeriti andmeid, mis olid esitatud enne maksukohustuslase ZDDSi alusel registreerimise kuupäeva kätte saadud tarnetega seotud mahaarvamisõigust lõpetava 12kuulise tähtaja viimase maksustamisperioodi kohta, eeldusel et tehinguid ei ole varjatud, andmed nende tegemise kohta olid kaebaja raamatupidamisarvestuses olemas, maksuhalduril oli olemas vajalik teave ja puudub alus eeldada riigieelarvele kahju tekitamist?

### **Liidu õigusnormid ja kohtupraktika**

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklid 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 250-252 ja 273

7. juuli 2022. aasta kohtuotsus Staatssecretaris van Financiën (mahaarvamisõiguse lõppemine) (C-194/21, EU:C:2022:535), edaspidi „kohtuotsus Staatssecretaris van Financiën“

8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267), edaspidi „kohtuotsus Ecotrade“

12. juuli 2012. aasta kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), edaspidi „kohtuotsus EMS-Bulgaria Transport“

9. juuli 2015. aasta kohtuotsus, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), edaspidi „kohtuotsus Salomie ja Oltean“

### **Riigisisese õigusnormid**

Käibemaksuseadus (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, edaspidi „ZDDS“), artiklid 74, 75, 125 ja 126

Seadus, mis käsitleb parlamendi 13. märtsi 2020. aasta otsusega kehtestatud erakorralise seisukorra ajal rakendatavaid meetmeid ja tehtavaid toiminguid ning mõju ohjamist (Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite, edaspidi „ZMDIPPP“) (seaduse pealkirja täiendati 14. mail 2020; varasem pealkiri oli „seadus, mis käsitleb parlamendi 13. märtsi 2020. aasta otsusega kehtestatud erakorralise seisukorra ajal rakendatavaid meetmeid ja tehtavaid toiminguid“ (Zakon za merkite i deystviyata po vreme na

izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020), selle seaduse ülemineku- ja lõppsätete §-d 25, 27, 28, 29 ja 49

Äriühingu tulumaksu seadus (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane, edaspidi „ZKPO“), artiklid 92, 93 ja artikli 219 lõiked 1, 4 ja 5

### **Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluse ese on Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (riigi maksuameti Varna osakond) maksuhalduri 24. jaanuari 2022. aasta maksuotsus.
- 2 Maksukontroll hõlmas järgmist liiki maksu ja järgmisi maksustamisperioode: käibemaks ajavahemiku eest 1. juulist 2021 kuni 31. juulini 2021 ja käibemaks ajavahemiku eest 1. oktoobrist 2020 kuni 30. juunini 2021.
- 3 Maksuotsuse tegemisel tuvastas maksuhaldur, et kaebaja oli teinud ZDDSi sätete kohaldamisel vigu seoses tasaarvestatava või tagastatava käibemaksu summadega.
- 4 Need summad on üksikasjalikult esitatud tabelis koos arve numbri, kuupäeva, tarnija, tehingu eseme, maksustatava summa ja käibemaksusummaga. Loetletud on 71 arvet, mis on väljastatud ajavahemikul 2017–2019. See ajavahemik eelneb kuupäevale, mil ettevõtja ZDDSi alusel registreeriti. Loetletud 71 arvest tuleneb maksustatav kogusumma 587 293,93 leevi (BGN) ja käibemaksu kogusumma 117 458,80 BGN. Tarnete toimumisele vastu ei vaielda. Samuti ei ole vaidluse all tõik, et tarnijad on käibemaksu tasunud.
- 5 Tuvastatud on ka, et ettevõtja registreerimine ZDDSi alusel toimus 25. novembril 2019.
- 6 Ajavahemiku 25. novembrist 2019 kuni 30. septembrini 2020 kohta esitas kaebaja käibedeklaratsiooni summas 0 BGN.
- 7 Kaebaja esitas 10. detsembril 2020 käibedeklaratsiooni 2020. aasta novembrist hõlmava maksustamisperioodi kohta, milles ta deklareeris täielikku mahaarvamisõigust andvad tarded summas 50 627 BGN ja käibemaksu summas 10 125,40 BGN (millest tulenes tagastatav käibemaks summas 10 125,40 BGN); 14. jaanuaril 2021 esitas ta käibedeklaratsiooni 2020. aasta detsembri kohta, milles ta deklareeris täielikku mahaarvamisõigust andvad tarded summas 587 293,93 BGN ja käibemaksu summas 117 458,80 BGN (millest tulenes tagastatav käibemaks summas 117 458,80 BGN).
- 8 ZDDSi artikli 126 lõikele 3 tuginedes teatas kaebaja 15. jaanuari 2021. aasta kirjas maksuhaldurile, et 2020. aasta novembri ja detsembri osas on ta ZDDSi kohastes arvete registrites teinud järgmised tehnilised vead: arved, mis oleks tulnud kanda ZDDSi kohasesse 2020. aasta novembri arvete registrisse, kanti ekslikult 2020. aasta detsembrit hõlmavasse ostuarvete registrisse ja käibedeklaratsiooni.

Vead on kaebaja sõnul põhjustatud kaebaja raamatupidaja haigestumisest koroonasse ja sellele järgnenud karantiinist, mille tagajärjel anti töö üle raamatupidaja asendajale.

- 9 Kõnealuste tarnetega seoses oli mahaarvamisõiguse kasutamise tähtaeg kaksteist kuud ja see lõppes 2020. aasta novembris, kusjuures mahaarvamisõigust tuli kasutada hiljemalt 14. detsembril 2020 esitatud käibedeklaratsiooniga. 2020. aasta novembri kohta esitatud käibedeklaratsioonis kõnealuste tarnetega seoses mahaarvamisõigust ei kasutatud.
- 10 Maksuhaldur jättis nimetatud arvetega seotud mahaarvamisõiguse andmata viitega ZDDS artikli 72 lõikele 1, mis sätestab, et ZDDSi alusel registreeritud isikul on õigus kasutada mahaarvamisõigust sellel maksustamisperioodil, mil see õigus tekkis, või ühel kaheteistkümnest järgnevast maksustamisperioodist.
- 11 Maksuhaldur märgib, et ZDDSi artikli 75 lõiked 1 ja 2 sätestavad, et enne maksukohustuslase registreerimist tarnitud kaupade ja osutatud teenustega seotud mahaarvamisõigus tekib ZDDSi alusel registreerimise kuupäeval ja seda kasutatakse sellel maksustamisperioodil, mil see tekkis, või ühel kaheteistkümnest järgnevast maksustamisperioodist. Eeltoodut arvestades teeb maksuhaldur järelduse, et maksuotsuses viidatud arvetega seotud mahaarvamisõigust lõpetav tähtaeg lõppes 2020. aasta detsembril hõlmaval maksustamisperioodil ja et mahaarvamisõigus oli lõppenud.
- 12 Lisaks märgib maksuhaldur, et maksukontrolli subjektiks olev ettevõtja rikkus täieliku mahaarvamisõiguse kasutamisel ZDDSi artiklit 72, ja et 2020. aasta detsembril hõlmaval maksustamisperioodil nimetatud arvetega seotud mahaarvamist tuleks allapoole korrigeerida.
- 13 Seetõttu ei antud kaebajale 24. jaanuari 2022. aasta maksuotsusega mahaarvamisõigust seoses ZDDSi alusel registreeritud tarnijate poolt ajavahemikul 2017–2019 esitatud 71 arvega, mille maksustatav summa oli 587 293,93 BGN ja käibemaksu kogusumma 117 458,80 BGN.
- 14 Bulgaaria Vabariigi parlament kuulutas 13. märtsil 2020 riigis seoses COVID-19-pandeemiaga välja erakorralise seisukorra ajavahemikuks 13. märtsist 2020 kuni 13. aprillini 2020. Seejärel võeti vastu ZMDIPPP. Ministrite nõukogu mitme otsuse ja tervishoiuministri mitme käskkirjaga rakendati riigis kogu 2020. aasta jooksul epideemiaga võitlemise meetmeid ning epideemiaga seotud erakorralise seisukorra kestust pikendati järk-järgult kuni 30. aprillini 2021.

### **Põhikohtuasja poolte peamised väited**

- 15 Kaebaja leiab, et arvestades asjaolusid, millele ei ole vastu vaieldud, on eelotsusetaotluses kirjeldatud vaidlus puhtalt õiguslik. Eelotsuse küsimused puudutavad käibemaksudirektiivi sätteid, eelkõige artikli 179 lõiget 1, artiklit 180 ja artiklit 273, ning neutraalse maksustamise, tõhususe ja võrdväarsuse

põhimõtteid, nagu neid on käsitletud kohtuotsustes Ecotrade ja EMS-Bulgaria Transport.

- 16 Kaebaja leiab, et vastustaja viidatud kohtuotsus Staatssecretaris van Financiën ei ole kohaldatav.
- 17 Vastustaja väidab, et vaidlusaluse 71 arve puhul mahaarvamisõigust kasutades rikkus kaebaja ZDDS artikli 75 lõiget 2. Kõnealused arved puudutavad teenuseid ja ettemakseid, mille kaebaja sai kätte enne enda registreerimist ZDDSi alusel ja mis olid registreerimise kuupäeval olemas, kuid mille ta deklareeris käibedeklaratsioonis hilinemisega – selle asemel et kanda need hiljemalt 2020. aasta novembrit hõlmava maksustamisperioodi ostuarvete registrisse, kandis ta need 2020. aasta detsembri ostuarvete registrisse. Kaebaja sõnul põhjustas hilinemise asjaolu, et tema vastutav raamatupidaja pödes 2020. aasta detsembris teatud aja koroonat.
- 18 Neid asjaolusid arvestades leiab vastustaja, et eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli olev kohtuasi puudutab ZDDS artikli 75 lõike 2 koostoimes artikli 75 lõikega 1 kohaldamist ja mitte esitatud deklaratsioonide korrigeerimise tingimusi, mis on sätestatud ZDDS artiklis 125, kuna ajavahemiku 25. novembrist 2019 kuni 30. septembrini 2020 kohta kaebaja käibedeklaratsiooni ei esitanud, kuid 2020. aasta oktoobrit ja 2020. aasta novembrit hõlmavatel maksustamisperioodidel ei kandnud ta kõnealuseid arveid ostuarvete registrisse kooskõlas ZDDS artikliga 124.

### **Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte**

- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on küsimus selles, kas kaebaja võib – esitades 2020. aasta detsembri kohta käibedeklaratsiooni ja 2020. aasta novembri kohta korrigeerimisteatise – teha möödunud perioodi (2020. aasta november) kohta korrigeerimise ja kasutada mahaarvamisõigust seoses tarnetega, mille ta on kätte saanud enne enda ZDDSi alusel registreerimise kuupäeva, st enne 25. novembrit 2019, võttes nimelt arvesse, et üheaastase tähtaja jooksul, mis on riigisiseses õiguses ette nähtud mahaarvamisõiguse kasutamiseks seoses tarnetega, mille maksukohustuslane on kätte saanud enne enda ZDDSi alusel registreerimise kuupäeva, on Bulgaarias seadusega kehtestatud meetmed, mis näevad epideemiast tingituna ette teatavate maksude deklareerimise ja tasumise tähtjad, kuid käibemaksu deklareerimise ja tasumise kohta sellised meetmed puuduvad.
- 20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et Euroopa Kohus on oma senises praktikas teinud otsuseid kohtuasjades, mille asjaolud ja milles kohaldatavad riigisiselised maksuõigusnormid on käesolevas kohtuasjas käsitletavatest erinevad, mistõttu on käibemaksudirektiivi ülevõtvate asjakohaste riigisiseste õigusnormide tõlgendamise ja kohaldamise suunised osaliselt ebaolulised ja vaja on esitada eelotsusetaotlus.

- 21 Esimene eelotsuse küsimus tuleneb erinevusest käesoleva kohtuasja asjaolude ja kohtuotsustes EMS-Bulgaria Transport ja Ecotrade hinnatud asjaolude vahel. Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus viitega kohtuotsuse EMS-Bulgaria Transport punktidele 49 ja kohtuotsuse Ecotrade punktidele 46 ja 48, et käesolev asi erineb konkreetsete õigusnormide poolest, mis näevad ettevõtjatele COVID-19-pandeemiaga seotud raskustest tulenevalt ette pikemad tähtajad ZKPO alusel tasuta tulevate maksude deklareerimiseks ja tasumiseks, kuid ei näe samasugust võimalust ette käibemaksu deklareerimiseks, tasumiseks ja mahaarvamiseks.
- 22 Teine eelotsuse küsimus tuleneb kohtuotsuse Staatssecretaris van Financiën aluseks olnud asjaolude ja käesoleva kohtuasja asjaolude erinevusest, mis puudutab parandusdeklaratsiooni ajavahemikku. Kõnealuses kohtuotsuses hõlmas see ajavahemik aastaid 2006–2015, mille jooksul sai maksukohustuslane maksuotsuse (2015) ja esitas pärast maksuotsuse tegemist 2006. aastal ostetud kaupadega seoses käibemaksu tagastamise taotluse, samal ajal kui käesolevas asjas tuvastas kaebaja lahknevuse deklareeritud andmetes ise ja esitas järgmisel maksustamisperioodil pärast seda, kui mahaarvamisõiguse kasutamise tähtaeg oli 2020. aasta novembris lõppenud, (kuid parandusdeklaratsiooni esitamise tähtaja jooksul – 2020. aasta detsembris) parandusdeklaratsiooni.

TÖÖDOKUMENT