Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
esitatud 26. oktoobril 2017 [1]

Kohtuasi C-533/16

Volkswagen AG
versus
Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim kohus))

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Käibemaksuga mittemaksustatavad kaubatarned – Tarnete käibemaksuga maksustamine eraldi arvega – Mahaarvamisõiguse kasutamise keeld aegumistähtaja möödumise tõttu

1. Käibemaksu mahaarvamise õigust on Euroopa Kohus analüüsinud vastuseks paljudele eelotsusetaotlustele. Käesolevas kohtuasjas puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus tähtaega, mille jooksul võib seda maksu maha arvata.

2. Probleem, mis tuleb liikmesriigi kohtul siin lahendada, tuleneb sellest, et Volkswagen AG sai aastatel 2004-2010 mõnelt tarnivalt ettevõtjalt teatavaid kaupu, ilma et vastavad arved oleks käibemaksu sisaldanud. Mõlemad osapooled olid ekslikult eeldanud, et neid tehinguid käibemaksuga ei maksustata, kuna tegu oli rahalise hüvitisega.

3. Kui viga 2010. aastal avastati, kohaldasid tarnijad Volkswagenile käibemaksu ja väljastasid seekord ka asjakohase arve, millel on märgitud tasumisele kuuluv käibemaks, esitades samal ajal täiendava käibedeklaratsiooni käibemaksu riigikassasse tasumiseks. Volkswagen soovis tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kuid maksuhaldur rahuldas selle taotluse ainult mõne taotletud perioodi kohta, jättes taotluse ülejäänud perioodide kohta rahuldamata, sest selle õiguse kasutamise tähtaeg (viis aastat) oli juba möödunud.

4. Eelotsusetaotlus võimaldab seega Euroopa Kohtul lahendada küsimuse, mil määral on õigus käibemaksu maha arvata kohaldatav, kui algsel kaubatarnel seda maksu ei nõutud ja hilisem korrigeerimine puudutab enam kui viie aasta taguseid maksustamisperioode.

1 Algkeel: hispaania.

I. Õiguslik raamistik

Liidu õigusnormid

Direktiiv 2006/112/EÜ[2]

5. Artikli 62 punktides 1 ja 2 on ette nähtud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1) „maksustatav teokoosseis“ – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;

2) „käibemaksu sissenõutavus“ – maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.“

6. Artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

7. Artikli 168 punktis a on ette nähtud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane“.

8. Vastavalt artikli 178 punktile a:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a osutatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve [3]“.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), muudetud redaktsioonis (edaspidi „direktiiv 2006/112“ või „Käibemaksudirektiiv“).

3 Hõlmab käibemaksudirektiivi artikleid 219a-240.

Direktiiv 2008/9/EÜ[4]

9. Artiklis 2 on sätestatud:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1) „maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis“ – maksukohustuslane direktiivi 2006/112/EÜ artikli 9 lõike 1 tähenduses, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teise liikmesriigi territooriumil;

[…]

3) „tagastamisperiood“ – artiklis 16 nimetatud periood, mille kohta käibemaksu tagastamise taotlus esitatakse;

[…]“.

10. Artiklis 3 on loetletud tingimused, mida peavad maksukohustuslased, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, täitma selleks, et see direktiiv oleks kohaldatav.

11. Artikkel 5 näeb ette:

„Iga liikmesriik tagastab mis tahes maksukohustuslasele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, käibemaksu, mis on sisse nõutud seoses talle selles liikmesriigis teiste maksukohustuslaste poolt tarnitud kaupade või osutatud teenustega või seoses kaupade impordiga sellesse liikmesriiki, kuivõrd selliseid kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) direktiivi 2006/112/EÜ artikli 169 punktides a ja b nimetatud tehingud“.

12. Artikli 8 lõikes 2 on sätestatud:

„2. Lisaks lõikes 1 määratletud teabele on tagastamistaotluses iga tagastamisliikmesriigi ja iga arve või impordidokumendi kohta kirjas järgmised üksikasjad:

[…]

d) arve või impordidokumendi kuupäev ja number;

e) maksustatav summa ja käibemaksu summa, mida väljendatakse tagastamisliikmesriigi väärингus;

[…]“.

13. Artikli 15 lõige 1 näeb ette:

„1. Tagastamistaotlus esitatakse asukohaliikmesriigile hiljemalt tagastamisperioodile järgneva kalendriaasta 30. septembriks. Taotlus loetakse esitatuks üksnes siis, kui taotleja on selles esitanud kogu artiklites 8, 9 ja 11 nõutud teabe“.

4 Nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiv, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112/EÜ maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT 2008, L 44, lk 23). Käibemaksudirektiivi artiklis 171 on seoses selle maksu tagastamisega viidatud rakenduseeskirjadele, mis on praegu sätestatud direktiivis 2008/9.

Slovaki Vabariigi õigusnormid

Seadus nr 222/2004 käibemaksu kohta [5]

14. Artikli 49 lõikes 1 ja lõike 2 punktis a on sätestatud:

„(1) Õigus arvata kaubalt ja teenustelt tasutud käibemaks maha tekib maksukohustuslasel kuupäeval, mil see maks kaubalt ja teenustelt muutub sissenõutavaks.

(2) Maksukohustuslane võib tasumisele kuuluvast maksust maha arvata niisuguselt kaubalt ja teenustelt tasutud maksu, mida ta kaupade tootmiseks ja teenuste osutamiseks maksukohustuslasena kasutab, v.a lõigetes 3 ja 7 sätestatud erandid. Maksukohustuslane võib maksu maha arvata:

a) kui maksu kohaldab tema suhtes teine maksukohustuslane Slovakkia territooriumil kauba või teenuste puhul, mis esimesena nimetatud maksukohustuslasele tarnitakse/osutatakse või tuleb talle tarnida/osutada“.

15. Artikli 51 lõike 1 punkt a on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Maksukohustuslane võib tugineda artikli 49 kohasele mahaarvamisõigusele, kui

a) artikli 49 lõike 2 punkti a alusel maksu mahaarvamise hetkel on tal maksukohustuslase arve, mis on väljastatud artiklit 71 järgides;

[…]“.

16. Artikli 55a lõikes 4 on märgitud:

„(4) Taotleja kasutab õigust maksu tagastamisele, esitades asukoha, tegevuskoha tegevuse korraldamise, elukoha või alalise elukoha riigi elektroonilise portaali kaudu elektroonilise tagastamistaotluse. Tagastamistaotlus esitatakse hiljemalt sellele perioodile järgneva kalendriaasta 30. septembriks, mille kohta tagastamistaotlus esitatakse. Bratislava I maksubüroo (Daňový úrad Bratislava I) teatab taotlejale viivitamatult elektroonilisel teel kuupäeva, mil ta tagastamistaotluse kätte sai“.

17. Artikli 71 lõike 1 punktis a ja lõikes 2 on sätestatud:

„(1) Käesolevas seaduses kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) arve – iga dokument või sõnum paberkandjal või elektroonilisel kujul, mis on koostatud vastavalt käesolevale seadusele või kehtivale seadusele, mis reguleerib arvete koostamist teises liikmesriigis;

[…]

(2) Arveks loetakse ka kõik dokumendid või sõnumid, millega muudetakse esialgset arvet ning milles on konkreetselt ja üheselt mõistetavalt sellele viidatud.“

5 Edaspidi „käibemaksuseadus“.

18. Maksukorralduse seaduse artikli 45 lõikes 1 on sätestatud:

„(1) Kui käesolevas seaduses või eriseaduses ei ole sätestatud teisiti, ei saa sisse nõuda maksu ega isegi maksude vahet ega ka anda õigust liigselt tasutud maksu mahaarvamisele ega õigust maksu tagastamisele, kui selle aasta lõpust, mil maksukohustuslane oleks pidanud esitama maksudeklaratsiooni või muu deklaratsiooni või tal oli kohustus tasuda maks ilma maksudeklaratsiooni või muud deklaratsiooni esitamata või mil maksukohustuslasel tekkis õigus liigselt tasutud maksu mahaarvamisele või õigus tagastamisele, on möödunud viis aastat; […]“.

II. Kohtuvaidluse faktilised asjaolud ja eelotsuse küsimused

19. Saksamaal Paderbornis asutatud äriühing Hella Leuchten-Systeme GmbH, nagu ka kaks Slovakkias asuvat äriühingut Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o., ja Hella Slovakia – Signal Lighting (edaspidi „Hella tarnijad“) tarnisid aastatel 2004-2010 äriühingule Volkswagen vorme autovalgustisüsteemide valmistamiseks.[6]

20. Selle kohta väljastatud arvetel Hella tarnijad käibemaksu ei märkinud, kuna nad arvasid, et tegu ei ole kaubatarnega, vaid pelgalt rahalise hüvitisega.

21. Kui nende eksimus oli 2010. aastal teatavaks saanud, nõudsid Hella tarnijad Volkswagenilt käibemaksu eraldi arvetega, mis väljastati vastavalt käibemaksuseaduse artiklile 71, ja tegid täiendava deklaratsiooni, makstes seejärel vastava maksusumma riigikassasse.

22. Volkswagen taotles 1. juuli 2011. aasta taotlusega käibemaksuseaduse artiklite 55a-55g alusel ja direktiivis 2008/9 sätestatud tähtaja sees maksuhaldurilt käibemaksutagastust.

23. Maksuhaldur rahuldas 3. aprilli 2012. aasta otsusega Volkswageni taotluse osaliselt, tagastades talle taotlusele eelneva viie aasta eest käibemaksu summas 1 536 622,92 eurot.

24. Samas otsuses jättis maksuhaldur rahuldamata Volkswageni nõude käibemaksu ülejäänud summas, mis ulatus 1 354 968,83 euroni. Ta väitis, et Cpt artikli 45 lõikes 1 ette nähtud tähtaeg (viis aastat alates kauba tarnimise kuupäevast) oli möödunud.

25. Seda 3. aprilli 2012. aasta otsust kinnitas halduskorras Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi maksuamet).

26. Volkswagen vaidlustas maksuameti otsuse Krajský súd v Bratislaves (Bratislava maakohus), kes jättis tema kaebuse rahuldamata. Selle kohtu hinnangul, kes nõustus maksuameti põhjendusega, tekib maksukohustuslasel õigus käibemaksu tagastamisele kauba tarnimise hetkel ja selle kasutamise tähtaeg on viis aastat. Järelikult oli õigus käibemaksu tagastamisele ajavahemiku 2004-2006 kohta maksutagastustaotluse esitamise ajal (2011) aegunud.

27. Volkswagen kaebas esimese astme kohtuotsuse peale edasi Najvyšší súd Slovenskej republikyle (Slovaki Vabariigi kõrgeim kohus), väites muude argumentide hulgas, et liikmesriigi õiguse tõlgendus aegumistähtaja *dies a quo* arvutamise osas ei ole liidu õigusnormide ega Euroopa Kohtu praktikaga kooskõlas.

6 Vaidlust ei ole selles, et neid kaupu kasutati Volkswageni maksustatavate tehingute tarbeks.

28. Kõrgeim kohus märgib, et talle on hindamiseks esitatud kaks lähenemisviisi selle kindlaksmääramiseks, millal lõppeb käibemaksu mahaarvamise taotluste esitamise tähtaeg: a) maksuameti seisukoht, mis on kooskõlas riigisisese haldustavaga, mille kohaselt hakkab see tähtaeg kulgema vastavalt käibemaksudirektiivi artiklitele 63 ja 167 kauba tegelikult üleandmise päeval, ja b) Volkswageni seisukoht, et käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks on nõutav, et oleks kumulatiivselt täidetud kaks tingimust: kauba tarnimine maksustava tehinguna ja arve või sobiva seda asendava dokumendi olemasolu.

29. Nendel asjaoludel esitab Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim kohus) Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2008/9 ja õigust maksu tagastamisele tuleb tõlgendada nii, et selleks, et kasutada õigust käibemaksu tagastamisele, peavad olema kumulatiivselt täidetud kaks tingimust:

   i) kaubatarne või teenuste osutamine ja

   ii) tasumisele kuuluva käibemaksu kajastamine kauba müüja või teenuseosutaja arvel?

   Teisisõnu, kas maksu tagastamist on võimalik taotleda maksukohustuslasel, kellele väljastatud arvele ei ole tasumisele kuuluvat käibemaksu märgitud?

2. Kas proportsionaalsuse või käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on kooskõlas see, et maksu tagastamise tähtaega hakatakse arvestama alates hetkest, mil kõik õiguse maksu tagastamisele teostamise materiaalõiguslikud tingimused ei ole täidetud?

3. Kas vastavalt neutraalse maksustamise põhimõttele tuleb käibemaksudirektiivi artiklit 167 ja artikli 178 punkti a tõlgendada nii, et niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ja kui on täidetud teised materiaal- ja menetlusõiguslikud tingimused, mis peavad maksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks täidetud olema, ei võimalda need sätted maksuhalduril toimida nii, et maksukohustuslasele ei anta õigust maksu tagastamisele vastavalt direktiivile 2008/9 ette nähtud tähtaja jooksul juhul, kui kauba tarnija või teenuseosutaja kohaldab tema suhtes maksu, tuues selle arvel ära, ja tasub selle enne liikmesriigi õigusnormides ette nähtud aegumistähtaja möödumist?

4. Kas arvestades neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtted, on Slovaki maksuhaldur ületanud selle piirid, mis on käibemaksudirektiiviga seatud eesmärgi saavutamiseks vajalik, kui nad ei andnud maksukohustuslasele õigust tasutud maksu tagastamisele seetõttu, et liikmesriigi õiguses tagastamistaotluse puhul ette nähtud aegumistähtaeg möödus, isegi kui selle ajavahemiku jooksul ei oleks maksukohustuslane saanud õigust tagastamisele kasutada ning kui maks on nõuetekohaselt sisse nõutud ja maksustamise vältimise või maksu tasumata jätmise oht on täiesti välistatud?

5. Kas õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtteid ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklis 41 ette nähtud õigust heale haldusele on võimalik tõlgendada nii, et need ei võimalda tõlgendada liikmesriigi õigusnorme nii, et maksu tagastamise tähtaja järgimisel on määrav maksu tagastamise kohta ametiasutuse tehtud otsuse kuupäev, mitte kuupäev, millal maksukohustuslane kasutab oma õigust maksu tagastamisele?“

III. Menetlus Euroopa Kohtus

30. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 20. oktoobril 2016.

31. Kirjalikud seisukohad esitasid maksuamet, Slovaki valitsus ja Euroopa Komisjon.

32. Vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 76 lõikele 2 ei peetud kohtuistungi pidamist vajalikuks.

IV. Poolte seisukohtade kokkuvõte

33. Maksuameti ja Slovaki valitsuse seisukohtades, mis on sisult sarnased, tehakse ettepanek vastata neljale esimesele küsimusele ühiselt, et vaidlusalune liikmesriigi õigusnorm ja praktika ei ole liidu õigusega vastuolus.

34. Esiteks kujutab käibemaksutagastus endast Slovaki valitsuse hinnangul vaid selle maksu mahaarvamise õiguse konkreetset rakendamist, mis on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida ei tohi piirata.[7] Mahaarvamisõiguse tekke momendi kindlaksmääramisel tuleb lähtuda käibemaksu mahaarvamist käsitlevatest õigusnormidest, ehkki viimastes ei ole tagastamist sõnaselgelt nimetatud.

35. Selle hetke kindlaksmääramiseks tuginevad mõlemad liikmesriigi ametiasutused direktiivi 2006/112 artikli 62 punktile 2, artiklitele 63, 167, 170 ja 171. Nendest järeldavad nad, et tähtaeg õiguse maksu tagastamisele kasutamiseks seoses kaubaga hakkab kulgema alates hetkest, millal maks muutub sissenõutavaks, st selle kauba tarnimisest.

36. Arve seevastu selle hetke täpselt kindlaksmääramist ei mõjuta – käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a ei või tõlgendada nii, et mahaarvamisõigus tekib arve saamisega. Tähtaja alguse sidumine selle dokumendi saamisega oleks õiguskindluse, neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõttega vastuolus.

37. Teiseks järeldavad nad direktiivi 2006/112 artiklitele 168, 171, 179 ja 180, ning direktiivi 2008/9 artiklite 14, 15 ja 16 alusel, et õigust maksu tagastamisele võib kasutada ainult õigel ajal kuni selle õiguse tekkimise aastale järgneva kalendriaasta 30. septembrini. Nende arvates ei ole liidu õigusega vastuolus, et liikmesriik jätab pärast seda kuupäeva esitatud tagastamistaotluse rahuldamata.

38. Slovaki valitsus märgib, et vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 180 võivad liikmesriigid selle õiguse kasutamise tähtaega pikendada,[8] aga mitte piiramatult, mistõttu on õigustatud, et liikmesriikide õigusnormides on käibemaksutagastusele kehtestatud aegumistähtaeg.[9]

39. Lõpuks peavad mõlemad liikmesriigi ametiasutused viiendat küsimust vastuvõetamatuks, sest eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole nende arvates täpsustanud asjassepuutuvaid faktilisi asjaolusid ega selgitanud küsimuse asjakohasust põhikohtuasja sisulise küsimuse lahendamiseks.

40. Komisjon soovitab vastata kolmele esimesele küsimusele koos. Tema hinnangul peab maksukohustuslasel oma mahaarvamisõiguse kasutamiseks olema arve, millel on märgitud tasutud [sisend]käibemaksu summa.[10] Ta hoiatab, et kui järgida Slovaki maksuhalduri seisukohta, siis oleks maksukohustuslasel mahaarvamisõigus, isegi kui ta ei ole mingit summat Slovaki maksuametile maksnud ja kui tal arvet ei ole. Lisaks, isegi kui ta oleks oma mahaarvamisõigust kasutanud, ei oleks talle sellisel juhul seda lubatud.

41. Komisjon on arvamusel, et korrigeerimise juhtudel, nagu põhikohtuasjas, annab korrigeerimine õiguse arvata käibemaks maha võrdeliselt tasutud maksuga. Maksukohustuslane saab käibemaksu mahaarvamist nõuda ainult juhul, kui talle on tarnitud kaupa ja tal on olemas vastav arve.

7 Ta osundab siinkohal kohtuotsust, 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 30).

8 Viitega kohtuotsusele, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 46).

9 Ta viitab kohtuotsusele, 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punktid 45 ja 46.

10 Ta osundab sellega seoses kohtuotsust, 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 35).

42. Neljanda eelotsuse küsimuse suhtes on komisjon seisukohal, et Volkswagen ei saanud oma käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada objektiivsetel põhjustel, kuna ta ei teadnud selle maksu võla olemasolust enne, kui talle esitati arved. Kohaldada tema suhtes viieaastast aegumistähtaega alates kauba tarnest tähendaks nendel asjaoludel muuta selle õiguse kasutamine praktikas võimatuks.

43. Lisaks rikuks selline olukord lõppkokkuvõttes neutraalse maksustamise põhimõtet, sest Volkswagenil tuli maksta koguni enam kui viie aasta taguste perioodide eest, ilma et ta saaks valida mahaarvamist nende kõigi puhul. Komisjon lisab, et samadel põhjustel ületab Slovaki õigusnorm liikmesriigi kaalutlusruumi piire.

44. Viiendale küsimusele ei ole komisjoni arvates vastata vaja, kuna selleks, et otsustada liikmesriigi õigusnormi kooskõla üle liidu õigusega, piisab sellest, kui lähtuda direktiivist 2006/112 või teistest käibemaksu alastest teisese õiguse normidest.

V. Õiguslik analüüs

A. Sissejuhatav märkus, probleemiasetus ja ümbersõnastamine

45. Kuigi põhikohtuasjas nõuab maksukohustuslane Slovaki maksuhaldurilt *käibemaksutagastust*, tuleneb see maksutagastus tegelikult üksnes tema võlgnetava ja äriühingu Volkswagen poolt tema asukohaliikmesriigist erinevas liikmesriigis tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu vahest või saldost.

46. Vaidluse lahendamiseks tuleb seega tõlgendada õigusnorme, mis reguleerivad mahaarvamisõigust, millel rajaneb võimalik käibemaksutagastus. Viimane on vahend, millega liikmesriik maksab maksukohustuslastele, kes ei ole asutatud selles liikmesriigis, tagasi käibemaksuosa, mille nad on maksnud seoses kaupade ja teenustega, mida on neile tarninud või osutanud selle liikmesriigi maksukohustuslased.

47. Maksutagastust käsitlevad sätted direktiivis 2008/9 vastavad direktiivi 2006/112 artiklis 170 ette nähtule. Esimese tõlgendamisel tuleb seega pidada sammu teise sätetega mahaarvamisõiguse kohta, sest direktiiv 2006/112 on kogu käibemaksu regulatsiooni alusnorm.

48. Seepärast tuleks kõigepealt lähtuda mahaarvamisõigust käsitlevatest direktiivi 2006/112 sätetest (konkreetselt selle artiklitest 167, 168 ja 178). Teise sammuna võiks lähtuda direktiivi 2008/9 artiklitest 14, 15 ja 16 maksutagastuse kohta, aga ma arvan, et see ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastamiseks vajalik. Igal juhul ei tohiks proportsionaalsuse ja käibemaksu neutraalsuse põhimõtet jätta arvesse võtmata.

49. Nõustun Slovaki ametiasutusega ja osaliselt komisjoniga selles, et esimene kuni neljas eelotsuse küsimus on omavahel tihedalt seotud ja neid tuleks käsitleda koos. Ühtlasi arvan, et on kohane need ümber sõnastada, et Euroopa Kohtu vastus oleks veelgi selgem.

50. Minu arvates on nendes neljas küsimuses kokkuvõttes vaja välja selgitada, kas liidu õiguses (konkreetselt käibemaksudirektiivi artiklitega 167, 168 ja 178, nagu ka proportsionaalsuse ja neutraalse maksustamise põhimõtetega) on lubatud keelata maksukohustuslasel tema tasutud [sisend]käibemaksu maha arvata, kuna leitakse, et tähtaeg selle õiguse kasutamiseks on möödunud, olukorras, kus: a) on ekslikult arvatud, et kaubatarne ei olnud selle maksuga maksustatav; ja b) hilisem korrigeerimine tehti aastaid hiljem, siis kui maksukohustuslane käibemaksu maksis, ning taotleb nüüd selle tagastamist.

51. Viiendat küsimust omakorda käsitletakse omaette.

B. Esimene kuni neljas eelotsuse küsimus

52. Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud käibemaksu mahaarvamise õigusele kehtestatud sisuliste ja vorminõuete üle.

53. *Sisuliste* nõuete puhul on tähelepanu pööratud direktiivi 2006/112 sätetele, mis reguleerivad selle õiguse teket ja ulatust (selle direktiivi X jaotise 1. peatüki artikkel 167 ja järgmised).[11] Nendele vastavalt tekib mahaarvamisõigus samal hetkel, millal maks muutub sissenõutavaks: kaubatarne korral siis, kui tarnija annab kauba üle maksukohustuslasele.[12] Käibemaksu sissenõutavaks muutumise seisukohast on oluline, et üks pool on kauba valduse tegelikult üle andnud, mis võimaldab teisel seda kaupa tegelikult omanikuna käsutada.[13]

54. Mahaarvamisõiguse *vorminõuded* seevastu „kehtestavad kõnealuse õiguse teostamise viisi ja selle üle tehtava kontrolli korra ning reguleerivad käibemaksusüsteemi tõhusat toimimist, nähes ette kohustusi seoses raamatupidamisarvestusega ning arvete ja deklaratsioonide esitamisega“.[14] Nendest nõuetest[15] on käesoleva eelotsusetaotluse jaoks oluline arvenõue: käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a alusel peab „mahaarvamisõiguse kasutamiseks“ maksukohustuslasel olema sama direktiivi „XI jaotise 3. peatüki 3.-6. jao kohaselt koostatud arve“.

55. Eelotsusetaotlusest nähtub: a) et kaubatarne oli Volkswagenile omal ajal tehtud, nagu kajastati hiljem vastaval arvel; ja b) et see arve sisaldas kõiki direktiiviga 2006/112 nõutavaid andmeid (või vähemalt ei ole seda vaidlustatud). Seega on sisulised ja vorminõuded, millest sõltub nii käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine kui ka kasutamine, täidetud.[16]

56. Seega, ilma et see piiraks kontrolle, mida võib eelotsusetaotluse esitanud kohus teha, oli Volkswagen seega põhimõtteliselt legitiimne õigus mahaarvamisõigust kasutada. Heaks tõenduseks selle kohta on, et maksuhaldur tunnistas tema niisugust õigust, ehkki ainult ühe osa puhul nendest maksustamisperioodidest, mille suhtes ta seda õigust kasutas. Ülejäänud osa kohta väidavad Slovaki valitsus ja maksuamet, et viie aasta möödumise tõttu ei saanud õigust kasutada.

57. Käibemaksudirektiivis ei ole mahaarvamisõiguse kasutamise tähtaega sõnaselgelt nimetatud. Sellekohase sätte puudumine ei takista aga õiguskindluse huvides seda sätestada liikmesriikide õiguses. Euroopa Kohus on tuvastanud, et „aegumistähtaega, mille lõppemisel nähakse maksumaksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ette mahaarvamisõiguse äravõtmine, ei saa käsitada kuuenda direktiiviga kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, kuna ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii siseriiklikul õigusel põhinevate kui ühenduse õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväärsuse põhimõte), ja kuna teisest küljest see ei muuda mahaarvamisõiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte)“.[17]

11 Kohtuotsus, 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429, punkt 41). Kohtuotsus puudutas peamiselt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 54), mida on muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT 1991, L 376, lk 1, edaspidi „kuues direktiiv“), artikleid 17, 18 ja 22, aga need artiklid on võetud üle ja kohati koguni sõna-sõnalt direktiivi 2006/112; vt kohtuotsus, 21.6.2012, Mahegében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU: C:2012:373, punktid 5–11).

12 Direktiivi 2006/112 artikkel 63.

13 Kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

14 Kohtuotsus, 11.12.2014, Index Laboratories Italia (C-590/13, EU/C/2014/2429, punkt 42).

15 Direktiivi 2006/112 artikkel 178 ja järgmised.

16 Kohtuotsus, 21.6.2012 Mahagében ja Dávid (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 44).

17 Kohtuotsus, 8.5.2008, Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 46).

58. Selle tähtaja kulgema hakkamise päeva kindlaksmääramisel ei või aga lähtuda ainult kaubatarne toimumise hetkest, muid olulisi asjaolusid arvestamata. Kuigi vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 167 tekib mahaarvamisõigus samal ajal, kui käibemaks muutub sissenõutavaks, on seda võimalik *kasutada* vastavalt sama direktiivi artiklile 178 alles hetkest, millal maksukohustuslasel on olemas arve, mis kajastab kauba tarnimist.

59. Mahaarvamisõiguse tekkimise ja kasutamise hetke eraldamine on seletatav käibemaksu toimimisega:

– kauba ostmisel maksukohustuslane maksab või vähemalt on kohustatud maksma tarnijale käibemaksu nende toodete hinna sees, mida ta kasutab oma tarbeks, üldjuhul oma maksustatavate tehingute jaoks.

– maksuhalduses aga saab tugineda õigusele seda juba makstud käibemaksu maha arvata alles hiljem, vastavalt taotlusele, mis tuleb maksuhaldurile esitada koos seda tõendavate ja toetavate arvetega,[18] mis on mahaarvamise (või vastavalt tagastamise) nõude juures tingimata vajalik tõend.

60. Seega viiakse mahaarvamisõiguses omavahel kokku kaks käibemaksu makset: a) see, mille tegi maksukohustuslane tarnijalt ostetud kauba tarne eest; ja b) see, mille maksab maksukohustuslasele tema klient siis, kui see maksukohustuslane tarnib kliendile enda kaupa. Arved[19] tõendavad, et vastavad tehingud toimusid ja et tegelikult maksti hinda, mis peab sisaldama asjakohast käibemaksumäära.[20]

61. See käibemaksusumma aga kuulub tegelikult juba maksuhaldurile, mis õigustab selle sissenõutavaks muutumist alates hetkest, kui käibemaksu makstakse või oleks tulnud maksta. Arve väljastaja peab selle maksu kinni nimetatud maksuhalduri abilise ülesannetes, st asudes tema käibemaksukoguja rolli. Näib loogiline, et samal ajal tekib mahaarvamisõigus, sest maksukohustuslane peab saama maksu niisugusele tasumisele tugineda maksuhalduri ees arvelduste tegemisel.

62. Euroopa Kohtu sõnadega väljendatult võimaldab „mahaarvamisskeem[…] turustusahela niisugustel vahelülidel nagu hulgi- või jaemüüjad oma maksubaasist maha arvata summad, mida igaüks tasus oma tarnijale käibemaksuna vastavalt tehingult, ning tagastada nii maksuametile käibemaksu osa, mis vastab igaühe poolt oma tarnijale makstud hinna ja kauba oma ostjatele müügi hinna vahele“.[21]

63. Selle skeemi taustal on neutraalse maksustamise põhimõte, kuivõrd ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja täielikult vabastada kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast.

64. Mahaarvamisõiguse keskmes on seega käibemaksu maksmine maksukohustuslase poolt tarnijale. Samuti asjaolu, et mahaarvamine ei ole maksu maksmisest eraldatav: kui maksukohustuslane ei ole maksnud käibemaksu, mis peab tavaliselt olema arvel kajastatud, siis ei ole tal õiguslikku ega majanduslikku alust kasutada selle maksu mahaarvamise õigust.

18 Vastavalt direktiivi 2006/12 artiklile 218 tunnustatakse arvena „paberil või elektroonilisel kujul olevaid dokumente ja sõnumeid […], kui need vastavad [3.] peatükis sätestatud tingimustele“.

19 Kuigi üldjuhul on mahaarvamise taotlemiseks nõutud arved, ei takista arve puudumine teatavail asjaoludel ka mahaarvamisõigust kasutada. Vt selle kohta kohtuotsus, 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 47).

20 Vt direktiivi 2006/112 artikli 226 punktid 9 ja 10.

21 Vt kohtuotsus, 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 36).

65. Direktiivis 2006/112, konkreetselt artiklis 167 peab liidu seadusandja silmas *normaalset juhtu*, kus kauba tarnimine, selle eest maksmine ja arve, millel on märgitud käibemaksusumma, esinevad praktiliselt samal ajal. Nendel juhtudel on loogiline, et samal ajal käibemaksu sissenõutavaks muutumisega tekib mahaarvamisõigus. [22]

66. Seevastu niisuguseid asjaolusid nagu põhikohtuasjas võib käibemaksu sissenõutavaks muutumise seisukohast nimetada *erakorralisteks* või ebatavaliseks, sest: a) tarnitud kauba oma tarnijalt kättesaamise ajal Volkswagen mingit käibemaksu ei maksnud, sest kumbki pooltest ei pidanud tehingut käibemaksuga maksustatavaks; ja b) samamoodi ei saanud Volkswagen ka ühtegi arvet, mis sisaldanuks käibemaksu ja oleks andnud talle õiguse mahaarvamisõigust kasutada.

67. Nendel asjaoludel ei saanud maksukohustuslane loogiliselt nõuda õigust maha arvata käibemaksusummat, mida ta ei olnud enne maksnud.

68. Olukord muutus aga oluliselt, kui Hella tarnijad 2010. aastal korrigeerisid ekslikult käibemaksuga mittemaksustatavaks peetud tehinguid, st nõudsid tasumisele kuuluvat summat Volkswagenilt ja maksid selle riigikassasse. Arvan, et õige oleks olnud siduda sissenõutavaks muutumine ja seejärel mahaarvamisõigus maksu tegeliku tasumisega alates sellest hetkest.

69. Teisisõnu, toimunu on tegelikult üks näide käibemaksu hilinenud maksmisest. [23] Tehingute korrigeerimisega täitusid tegelikkuses sisulised ja vorminõuded, mis annavad mahaarvamisõiguse. Selle õiguse kasutamise tähtaega oleks tulnud arvestama hakata just sellest hetkest: oli toimunud tegelik kaubatarne, tasumisele kuulus käibemaks, mis maksti riigikassasse ja väljastati vastav arve käibemaksudirektiivi artiklis 226 nõutavate rekvisiitidega.

70. Slovaki maksuhaldur kohaldab riigisiseseid maksuõigusnorme (konkreetselt Cpt artiklit 45) vastupidi, viies käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise ajas tagasi algsesse kauba füüsiliselt üleandmise hetkesse (aastatel 2004-2010). Seejärel võtab ta arvesse viieaastast aegumistähtaega, võttes selle arvestamise algusajaks selle sama kuupäeva. Kõigest sellest järeldab maksuhaldur, et aegunud majandusaastate suhtes (s.o aastad 2004, 2005 ja osa aastast 2006, sest tagastamistaotlus esitati 1. juulil 2011) ei saa mahaarvamisõigust kasutada.

71. Minu arvates ei ole õige nii toimida. Esiteks köidab mu tähelepanu asjaolu, et Slovaki maksuhaldur kohaldab viieaastast tähtaega Volkswageni *vastu*, kuigi Cpt artikli 45 kohaselt [24] peaks see sama tähtaeg kehtima ka maksude sissenõudmisele, st selle ettevõtja *kasuks*, sest see artikkel keelab pärast selle aja möödumist maksuhalduril tasumisele kuuluvat, aga sisse nõudmata maksu koguda. [25]

72. Kui maksuhaldur ei näinud probleemi selles, et võtta pärast viie aasta möödumist vastu tasumisele kuuluv käibemaks, mida Volkswagen võlgnes, näiteks 2004. aastal, siis peaks ta samamoodi tunnistama selle maksukohustuslase õigust tasutud käibemaks sama õiguse alusel maha arvata.

22 Euroopa Kohus on tuvastanud, et „selle mahaarvamisõiguse kasutamine eeldab, et põhimõtteliselt ei tee maksukohustuslased mingeid makseid ega seega maksa käibemaksu, mida nad on kohustatud tasuma, enne kui nad on saanud arve või muu samaväärseks peetava dokumendi, ja et ei saa arvestada, et teatavat tehingut on käibemaksuga maksustatud, enne kui see on juba makstud“. Kohtuotsus, 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 35).

23 Euroopa Kohus on tuvastanud, et „käibemaksu hilinenud tasumist ei saa iseenesest käsitada maksudest kõrvalehoidumisena, mis eeldab esiteks, et asjaomase tehingu tulemus […] on maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus [käibemaksu reguleerivate] sätetega taotletava eesmärgiga“, ja et „neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus selline sanktsioon, millega keeldutakse mahaarvamisõiguse andmisest käibemaksu hilinenud tasumise korral“. Vt kohtuotsus, 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport OOD (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 74 ja resolutsioon).

24 Tuletan meelde, et selle õigusnormi kohaselt kehtib viieaastane aegumistähtaeg nii maksuhaldurile kui ka maksumaksjatele: maksuamet ei tohi pärast viie aasta möödumist sisse nõuda maksu ega maksude vahet ega maksumaksjad ei või pärast sama pika aja möödumist taotleda juba tasutud maksude tagastamist.

25 Liidu õiguses kaitsevad nii maksumaksjat kui ka haldusasutust õiguskindluse huvides mõistlikud õigust lõpetavad tähtajad, mis puudutab õiguskaitsevahendi kasutamist; vt kohtuotsus, 14.6.2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454), punkt 42.

73. Teiseks, direktiivi 2006/112 artiklit 167 saab tõlgendada nii, et niisugustel asjaoludel nagu käesolevas asjas ei jäta see heauskset maksukohustuslast [26] käibemaksu mahaarvamise õigusest täiesti ilma.

74. Tõlgendus, mille Slovaki maksuasutused oma praktikaga liikmesriigi õigusnormidele annavad, viib välja selle õiguse kasutamise keelamiseni viisil, mis on käibemaksu neutraalsuse põhimõttega vastuolus. Euroopa Kohus on rõhutanud selle põhimõtte ülimuslikkust ja asjaolu, et mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, nii et seda ei tohi üldjuhul piirata. [27]

75. Neutraalsuse põhimõte nõuab, et käibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõned vorminõuded täitmata. [28] Euroopa Kohus on selgelt otsustanud selle kasuks, et mahaarvamisõigust võimalikult rohkem austada, tuvastades näiteks, et käibemaksudirektiivi artikliga 167, artikli 178 punktiga a, artikliga 179 ja artikli 226 punktiga 3 on vastuolus niisugused siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt ei ole arve parandamisel kohustuslike andmete osas tagasiulatuvat jõudu, mistõttu saab parandatud arve alusel käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada ainult aasta puhul, mil algset arvet parandati, mitte aasta puhul, mil see arve koostati. [29]

76. Seega, kui see piirang tunnistati direktiiviga 2006/112 vastuolus olevaks, tuleks samal põhjusel tunnistada selle direktiiviga vastuolus olevaks Slovaki maksuhalduri praktika, mis tegelikult välistab niisugustel juhtudel nagu käesolevas asjas võimaluse kasutada mahaarvamisõigust. Tuleb arvesse võtta, et seda õigust on võimalik kasutada alles siis, kui õigustatud isik on teadlik, et tema tehingud on käibemaksuga maksustatavad, mitte enne seda, ning juhul, kui ta on toiminud heauskselt (mida – kordan – siin ei vaidlustata).

77. Lõpuks on põhikohtuasjas vaidlustatud toimimisviis minu arvates ebaproportsionaalne. Direktiivi 2006/112 artikliga 273 on liikmesriikidel küll lubatud võtta meetmeid maksu täpse kogumise ja maksudest kõrvalehoidumise vältimise tagamiseks. Need meetmed — mille hulgas on õiguskindluse huvides mahaarvamisõiguse kasutamiseks tähtaegade kehtestamine — ei või siiski minna kaugemale sellest, mis on nende eesmärkide saavutamiseks vajalik, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust. [30]

78. Kui maksukohustuslase heausksus on kindlaks tehtud ja pettus või maksueelis on välistatud ja kui võtta arvesse, et tehingud korrigeeriti, ei ole proportsionaalne jätta seda maksumaksjat mahaarvamisõigusest ilma ainult seetõttu, et ta tõlgendas ekslikult, et need tehingud ei olnud käibemaksuga maksustatavad, ning seetõttu, et neid korrigeeriti rohkem kui viie aasta möödudes.

79. Slovaki valitsus tegelikult tunnistab, et maksu mahaarvamist võis lubada, kuid tema arvates piirdub see õigus ainult nende käibemaksu arvestamise perioodidega, mida ta ei pea aegunuks. Olen juba aga märkinud, et kui üle viie aasta pikkune ajavahe ei takistanud käibemaksusumma hilinemisega maksmist riigikassasse, siis ei tohiks see samavõrra olla takistuseks ka mahaarvamisõiguse kasutamisele.

80. Järelikult soovitan vastata esimesele kuni neljandale eelotsuse küsimusele, et niisugustel asjaoludel nagu käesolevas asjas, kus arvestati ekslikult, kuid heauskselt, et kaubatarne ei ole käibemaksuga maksustatav, ja aastaid hiljem selle maksu maksmist korrigeeriti, on maksukohustuslasel õigus selle tehingu pealt tasutud käibemaks maha arvata (või vastavalt õigus maksu tagastamisele).

26 Põhikohtuasja poolte vahel ei ole vaidlust selles, et Hella tarnijad ega äriühing Volkswagen ei toiminud petturlikult ega olnud teadlikud eeskirjade eiramisest, mida kujutas endast kaubatarnete pidamine käibemaksuga mitte maksustatavateks tehinguteks.

27 Kohtuotsus, 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 30).

28 Kohtuotsus, 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 38).

29 *Ibidem*, punkt 43.

30 Vt selle kohta kohtuotsus, 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 62).

C. Viies eelotsuse küsimus

81. Asja arutav kohus soovib teada, kas õiguskindluse ja õiguspärase ootuse põhimõtetega ning Euroopa Liidu põhiõiguste harta („harta“) artikliga 41 on vastuolus liikmesriigi õigusnormi tõlgendamine nii, nagu seda teeb tema riigi maksuhaldur.

82. Selle asemel, et tunnistada see küsimus tervikuna vastuvõetamatuks, nagu pakub välja Slovaki valitsus, nõustun pigem komisjoniga, et sellele ei ole enam vaja vastata, sest eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste lahendamiseks on vaja ainult lähtuda direktiivi 2006/112 tõlgendusest, nagu seda on lahti seletanud Euroopa Kohus. Teise võimalusena esitan siiski oma arvamuse selle sisu kohta, juhuks kui Euroopa Kohus otsustab seda küsimust arutada.

83. Kõigepealt, mis puutub harta artiklisse 41, mis käsitleb õigust heale haldusele, siis sellele viitamine ei ole põhikohtuasjas asjakohane, sest see õigusnorm ei ole suunatud mitte liikmesriikidele, vaid üksnes liidu institutsioonidele, organitele ja asutustele.[31] Kuna põhikohtuasi käsitleb liikmesriigi maksuhalduri toimimisviisi, ei ole see artikkel kohaldatav.

84. Teiseks nõuaks õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte võimalik rikkumine, et haldusasutus oleks konkreetseid kinnitusi andes tekitanud Volkswagenil põhjendatud ootusi,[32] et tema nõuded rahuldatakse, nii et iga ettenägelik ja mõistlik ettevõtja oleks määranud oma tegevuse sellele kindlustundele tuginedes.[33]

85. Eelotsusetaotlusest ei nähtu aga, et niisuguseid kinnitusi oleks antud. Selles eelotsusetaotluses kirjeldatu on pigem haldustava liikmesriigi õiguse tõlgendamisel käibemaksutagastuse nõudmise tähtaja osas. Kirjelduses ei ole viiteid konkreetsetele kinnitustele, millest Volkswagenil oleks võinud tekkida ootused, et tema nõuded rahuldatakse.

86. Täpsemate andmete puudumisel nende hüpoteetiliste kinnituste kohta, ei ole Euroopa Kohtule teada vajalikke faktilisi asjaolusid, et anda sellele viienda küsimuse osale tarvilik vastus.[34]

87. Kolmandaks ja viimaseks eeldab õiguskindluse põhimõte Euroopa Kohtu sõnul, et liit peab võimaldama, et huvitatud isikud saaksid liidu õigusaktide põhjal üheselt mõistetavalt teada, milline on nende õiguste ja kohustuste ulatus, selleks et nad suudaksid oma vastavat tegevust asjatundlikult korraldada.[35]

88. Nagu ma juba märkisin,[36] on Euroopa Kohus kinnitanud, et liikmesriigid võivad teatud tingimustel seada käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks „aegumistähtaegu“, tingimusel et need ei viiks välja selle õiguse faktiliselt või õiguslikult tühistamiseni.[37]

89. Õiguskindlus eespool väljendatud mõttes võiks kannatada, kui neid tähtaegu reguleerivate siseriiklike õigusnormide tõlgendamine oleks juhuslik või meelevaldne või muutuks sõltuvalt sellest, millise maksuhalduriga on tegemist. Ei ole siiski viiteid sellele, et see oleks nii käesolevas kohtuasjas, kus näib, et mahaarvamisõigust ei ole antud teistelegi maksukohustuslastele samadel asjaoludel nagu Volkswageni puhul.[38]

31 Kohtuotsus, 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 83 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Kohtuotsus, 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punkt 76 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Kohtuotsus, 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Vt muu hulgas kohtuotsus, 14.6.2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Kohtuotsus, 7.3.2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punkt 59).

36 Käesoleva ettepaneku punktid 57 ja 77.

37 Kohtuotsus, 9.6.2016, Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417, punktid 58–61).

38 Eelotsusetaotluses selgitatakse, et on teisi ettevõtjaid, kes on samas olukorras.

90. Iseasi on see, kas niisugune tõlgendus – ehkki liikmesriigi tasandil ühetaoline – on liidu õigusega kooskõlas. Kui ei ole, nagu ma pärast nelja esimese küsimuse analüüsimist välja pakun, siis piisab eelotsusetaotlusele tervikuna vastamiseks sellest, kui tuvastada, et see tõlgendus on direktiiviga 2006/112 vastuolus.

VI. Ettepanek

91. Esitatud põhjendusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaki Vabariigi kõrgeim kohus) küsimustele järgmiselt:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklitega 167, 168 ja 178, nagu ka neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus see, et heauskselt toiminud maksukohustuslasele ei anta niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus arvestati ekslikult, et kaubatarne ei ole käibemaksuga maksustatav, kuid aastaid hiljem see eksimus korrigeeriti ja käibemaks tasuti, käibemaksu mahaarvamise õigust.