

Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

11. detsember 2014(*)

Eelotsusetaotlus – Kaudne maksustamine – Käibemaks – Kuues direktiiv – Artiklid 18 ja 22 – Mahaarvamisõigus – Kaupade ühendusesisene omandamine – Pöördmaksustamine – Sisulised nõuded – Vorminõuded – Vorminõuete täitmata jätmine

Kohtuasjas C-590/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia) 7. oktoobri 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. novembril 2013, menetluses

Idexx Laboratories Italia Srl

versus

Agenzia delle Entrate,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: C. Toader koja presidendi ülesannetes ning kohtunikud E. Jarašinas ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Idexx Laboratories Italia Srl, esindaja: avvocato F. Tesauro,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. De Socio,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja D. Recchia,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ (EÜT L 376, lk 1, edaspidi „kuues direktiiv“), artikleid 18 ja 22.

2 Taotlus on esitatud kahes kohtuvaidluses, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus üheks kohtuasjaks liitis, Idexx Laboratories Italia Srl (edaspidi „Idexx”) ja Agenzia delle Entrate – Ufficio di Milano 1 (maksuameti Milaano 1. osakond, edaspidi „Agenzia”) vahel, mis puudutab esiteks viimase tehtud maksuotsust, millega parandati Idexx’i 1998. aasta käibedeklaratsiooni, ja teiseks tema otsust jätta rahuldamata selle äriühingu poolt esitatud taotlus lahendada vaidlus maksuamnestiaga.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuendas direktiivis on jaotis XVIa „Liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukord”, mis kehtestati direktiiviga 91/680 ja milles on artiklid 28f ja 28h.

4 Kuuenda direktiivi artikli 17 „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala” lõige 1 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.”

5 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 2 sätestab sama direktiivi artiklist 28f tulenevas versioonis:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

- a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud [temale teise maksukohustuslase poolt] tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt; [täpsustatud tõlge];
- b) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;
- c) tüübikinnitus on tühistatud vastavalt artikli 5 lõike 7 punktile a, artikli 6 lõikele 3 või artikli 28a lõikele 6;
- d) artikli 28a lõike 1 punkti a kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.”

6 Kuuenda direktiivi artikli 18 „Mahaarvamisõiguse kasutamise eeskirjad” lõike 1 punkt d sätestab sama direktiivi artiklist 28f tulenevas versioonis:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane:

[...]

- d) kui ta peab artikli 21 lõike 1 kohaldamise korral maksu tasuma kliendi või ostjana, täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused.”

7 Käibemaksu tasumise eest vastutavate isikute kohta sätestab selle direktiivi artikli 21 lõike 1 punkt d direktiivi artiklist 28g tulenevas versioonis, et käibemaksu tasumise eest vastutab siseriikliku süsteemi alusel „[...] ühendusesisese kauba omandamisega tegelev isik”.

8 Kuuenda direktiivi artikkel 22 „Siseriikliku süsteemi järgsed kohustused” sätestab sama direktiivi artiklist 28h tulenevas versioonis:

„[...]

- 2.a) Maksukohustuslane peab pidama piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust,

mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja selle kohaldamist maksuhalduri poolt kontrollida.

b) [...]

Maksudohustuslane peab registrit teisest liikmesriigist saadetud materjalide kohta, mille saatja on nimetatud teises liikmesriigis käibemaksudohustuse registrinumbriga saanud maksudohustuslane või tema nimel tegutsev isik ning mis on saadetud maksudohustuslasele lepingulise töö tegemiseks.

[...]

4. a) Maksudohustuslane esitab deklaratsiooni tähtajaks, mille määravad liikmesriigid. [...]

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

c) Deklaratsioonis tuleb samuti esitada:

[...]

– teiselt poolt, artikli 28a lõigetes 1 ja 6 nimetatud ühendusesisese kauba omandamise käibemaksuta koguväärtus, millelt maks on muutunud sissenõutavaks.

[...]

Liikmesriigid võivad maksudohustuslaste siseriiklike ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi tingimusel, et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

[...]"

Itaalia õigus

9 Peamised asjassepuutuvad käibemaksualased õigusnormid on esiteks kehtestatud vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreediga nr 633, mis puudutab käibemaksu korraldust (Decreto del presidente della Repubblica n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) (*Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana*, edaspidi „*GURI*”, nr 292, regulaarne lisa, 11.11.1972, edaspidi „*DPR nr 633/72*”), mida on korduvalt muudetud, ja teiseks 30. augusti 1993. aasta dekreetseadusega nr 331, mis käsitleb mineraalõlide, alkoholi, alkoholsete jookide ja valmistubaka maksude ning käibemaksu valdkonna sätete ühtlustamist EMÜ direktiiviga kehtestatud sätetega ja sellisest ühtlustamisest tulenevate muudatustega, samuti sätteid, mis käsitlevad maksuküsimustes volitatud abikeskuste korda, maksude tagastamise menetlusi, kohaliku tulumaksu kohaldamata jätmist ettevõtjate tulule summas, mis vastab otsestele tegevuskuludele, 1993. aastaks teatavatele kaupadele erakorralise tarbimismaksu kehtestamist ja muid maksusätteid (decreto-legge n. 331 – armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie), (*GURI* nr 203, 30.8.1993), mis muudeti seaduseks 29. oktoobri 1993. aasta seadusega nr 427 (*GURI* nr 255, 29.10.1993, edaspidi „*DL nr 331/93*”).

10 Arvete esitamise, registreerimise ning kauba omandamise korda ja tingimusi käsitlevad asjassepuutuvad sätted on *DPR nr 633/7221* artiklid 23 ja 25.

11 Ühendusesiseste tehingutega seoses ette nähtud mahaarvamisõiguse kohta sätestab *DL nr 331/93* artikkel 45:

„[*DPR nr 633/72*] artikli 19 ja järgmiste artiklite alusel ning võttes arvesse nendes sätetes kehtestatud erandit, annab äri-, kunsti- või kutsealal tegutsemisega seoses tehtud ühendusesiseselt kauba omandamiselt tasutud maks õiguse maks maha arvata.”

12 *DL nr 331/93* artikkel 46 „Arvete esitamine ühendusesiseste tehingutega seoses” sätestab, et ühendusesisese soetamisega seotud arve peab olema nummerdatud ja omandaja või saaja poolt täidetud, näidates ära hinna ja kõik muud andmed, mille põhjal kujuneb tehingu maksustatav väärtus, samuti maksusumma, mis on arvutatud omandatud kauba või ostetud teenuste maksumäära kohaselt.

13 *DL nr 331/93* artikkel „Ühendusesiseste tehingute registreerimine” sätestab:

„1. Arved, mis on seotud artikli 38 lõikes 2 ja lõike 3 punktis b nimetatud ühendusesisese omandamisega ning artikli 46 lõike 1 teises lauses nimetatud tehingutega, tuleb nende saamise kuul või hiljem, kuid igal juhul 15 päeva jooksul nende saamisest koos viitega vastavale kuule kanda eraldi registrisse, mis on ette nähtud [*DPR nr 633/72*] artiklis 23, numbrilises järjekorras, näidates ühtlasi tehinguandmed välisriigi vääringus. Artikli 46 lõikes 5 nimetatud arved tuleb registreerida nende väljastamise kuul. Need tuleb registreerida eraldi eelmistes lausetes ette nähtud tähtaegadel viidatud dekreeidi artiklis 25 nimetatud registris vastavalt nende saamise või väljastamise kuu järgi.

2. [*DPR nr 633/72*] artiklis 22 nimetatud maksukohustuslased võivad lõikes 1 viidatud arved väljastatud arvete registri asemel kanda dekreeidi artiklis 24 ette nähtud registrisse, järgides seejuures lõikes 1 tähtaegade ja korra kohta kehtestatud eeskirju.

3. [*DPR nr 633/72*] artikli 4 lõikes 4 nimetatud maksukohustuslased, kes ei ole

käibemaksukohustuslased, peavad käesoleva artikli lõikes 1 viidatud arved pärast nende kronoloogilist nummerdamist kandma *ad hoc* registrisse, mida peetakse vastavalt [DPR nr 633/72] artiklile 39, sel kuul, mis järgneb kuule, mille jooksul need arved saadi või mille jooksul väljastati artikli 46 lõikes 5 nimetatud arved.

4. Artikli 46 lõikes 2 nimetatud ühendusesiseseid tehinguid puudutavad arved tuleb kanda eraldi [DPR nr 633/72] artiklis 23 ette nähtud registrisse nummerdatuna, viitega nende väljastamise kuupäevale.

[...]"

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

14 Idexx omandas 1998. aastal ühendusesiseselt kaupa ühelt Prantsuse äriühingult ja ühelt Hollandi äriühingult, järgimata seejuures siseriiklikus õiguses ette nähtud formaalsusi.

15 Euroopa Kohtu käsutuses olevatest materjalidest nähtub, et Idexx ei kandnud käibemaksuregistrisse teatavaid Prantsuse äriühingu koostatud arveid.

16 Mis puutub Hollandi äriühingu koostatud arvetesse, siis neid ei kantud Idexx'i väljastatud arvete registrisse, vaid ainult tema enda osturegistrisse märkega „ilma käibemaksuta“.

17 Pärast Agenzia poolt 2000. aastal tehtud kontrolli leidis viimane, et nimetatud tehingute näol on tegemist ühendusesisese omandamisega, mis on käibemaksuga maksustatav, ja et tehingud kuuluvad seetõttu pöördmaksustamise korra kohaldamisalasse. Neil asjaoludel koostas Agenzia Idexx'ile ühendusesisest omandamist käsitlevate Itaalia õigusnormide rikkumise kohta protokoll.

18 Pärast nimetatud protokoll koostamist tegi Agenzia 27. mail 2004 Idexx'ile teatavaks 1998. aasta kohta tehtud käibemaksuotsuse ja summa, mis võrdub saajaprotsendiliselt maksusummaga, sanktsioonina selle eest, et ta ei järginud DL nr 331/93 artiklites 46 ja 47 ette nähtud kohustusi. Maksuhaldur jättis ka rahuldamata Idexx'i esitatud taotluse lahendada asi maksuamnestiaga.

19 Kõnealune äriühing esitas maksuotsuse ja selle otsuse peale, millega jäeti rahuldamata taotlus lahendada asi maksuamnestiaga, kaks eraldi kaebust. Commissione tributaria provinciale di Milano rahuldab need kaebused kahe kohtuotsusega ning tühistas seega maksuotsuse ja taotluse lahendada asi maksuamnestiaga.

20 Agenzia esitas nende kohtuotsuste peale apellatsioonkaebuse, mille Commissione tributaria regionale della Lombardia rahuldab. Kohus märkis, et ühendusesisest omandamist käsitlevad Itaalia õigusnormid, eeskätt DL nr 331/93 artiklid 46 ja 47, panevad omandajale või saajale mitte üksnes kohustuse nummerdada ja täita ühendusesisese omandamise käigus koostatud arved, näidates kõik andmed, mille põhjal kujuneb tehingu maksustatav väärtus, vaid ka kohustuse kanda selliselt täidetud arved ettenähtud tähtaegadel eraldi DPR nr 633/72 artiklites 23 ja 25 nimetatud eraldi registritesse.

21 Apellatsioonikohus leidis, et arvete registreerimata jätmisega ei rikutud mitte üksnes vorminõudeid, vaid ka sisulisi nõudeid, mistõttu on tegemist rikkumistega, millele võivad järgneda tasumisele kuuluva maksusumma määramine ja/või maksumenetlus.

22 Idexx esitas nende otsuste peale kassatsioonkaebused Corte di cassazionele, kes otsustas mõlemad kohtuasjad liita. Nimetatud äriühing esitas kummaski kassatsioonkaebuses kaks täpselt ühesugust väidet, millega ta heitis Commissione tributaria regionale della Lombardia ette seda, et ta kvalifitseeris ühendusesisese omandamise eest arvete esitamata ja registreerimata jätmise ebaseaduslikult „oluliseks rikkumiseks”.

23 Idexx väidab, et ühendusesisene omandamine ei too kaasa olulisi tagajärgi, ei tekita maksunõudeid ega õigust maksu ümberarvutusele, luues ainult „näilis” nõudeid ja õigusi ning formaalseid kohustusi teha aktiva? ja passivakirjeid kahes käibemaksuregistris, millel ei ole olulisi tagajärgi.

24 Nii leidis Idexx, et nimetatud kohustuste täitmata jätmine ei anna Agenziale õigust omandaja käibedeklaratsiooni parandada ja nõuda talt sellise maksu tasumist, mis on pelgalt teoreetiline, võtmata arvesse mahaarvamisõigust, mis on käesolevas asjas vaidlustamatult olemas.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et tema menetluses olevate vaidluste lahendamine sõltub sellest, kuidas tõlgendada kohtuotsust Ecotrade (C?95/07 ja C?96/07, EU:C:2008:267). Ta selgitab, et seda kohtuotsust on Corte di cassazione üheaegselt tõlgendanud kahel erineval viisil, mistõttu on need erinevad tõlgendused siseriiklikus õiguses kehtivad ja toovad endaga kaasa erinevaid lähenemisviise.

26 Esimese lähenemisviisi puhul peavad mahaarvamisõiguse saamiseks olema täidetud siseriiklikes õigusnormides ja liidu õigusnormides pöördmaksustamisel ette nähtud endale arve koostamise ja arvete registreerimise kohustused, kuna neid kohustusi peetakse sisulisteks kohustusteks.

27 Teise lähenemisviisi kohaselt tekib mahaarvamisõigus hetkel, kui käibemaks muutub sissenõutavaks, st mitte pärast selle õiguse saamiseks ette nähtud formaalsuste täitmist, vaid põhimõtteliselt kauba üleandmise või teenuste osutamise toimumise ajal. Niisiis ei või selliste formaalsusi käsitlevate kohustuste täitmata jätmisega, mida maksukohustuslane peab mahaarvamisõiguse saamiseks täitma, kaasneda see, et ta asjaomase õiguse enda kaotab, kuna ka muudest väidetest lähtudes on selge, et maksmisele kuuluv summa tegelikult tasuti ja et mahaarvamisõiguse tekkimiseks vajalikke asjaolusid ei ole vaidlustatud. Formaalsusi käsitlevate kohustuste täitmata jätmine võib teataval juhul halduskaristuse määramist õigustada.

28 Neil asjaoludel otsustas Corte di cassazione menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas põhimõtted, mida [Euroopa Kohus] selgitas [kohtuotsuses Ecotrade (EU:C:2008:267)], mille kohaselt on [kuuenda direktiivi] artikli 18 lõike 1 punktiga d ja artikliga 22 vastuolus selline deklaratsioonide parandamine ja käibemaksu sissenõudmine, mis kohustuste rikkumisel, mis seisnevad esiteks siseriiklike õigusnormidega selle direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti d alusel kehtestatud formaalsuste rikkumises ja teiseks vastavalt nimetatud artikli 22 lõigetes 2 ja 4 sätestatud raamatupidamis- ja deklareerimiskohustuste rikkumises, näeb pöördmaksustamise korral ette mahaarvamisõiguse andmisest keeldumise – kuuluvad kohaldamisele ka juhul, kui nende õigusnormidega ette nähtud kohustused on täielikult täitmata, kuid maksu tasumise eest vastutava isiku seisundi ja tema mahaarvamisõiguse osas ei ole siiski kahtlust?”

2. Kas väljendid „sisulised nõuded”, „substantive requirements” ja „exigences de fond”, mida Euroopa Kohus on [kohtuotsuses Ecotrade (EU:C:2008:267)] eri keeleversioonides kasutanud, osutavad – arvestades käibemaksu valdkonnas ette nähtud nn pöördmaksustamise juhtusid – vajadusele tasuda käibemaks või võtta maksukohustus enda kanda või hoopis sellele, et on

täidetud sisulised tingimused, millest tulenevalt maksumaksjal on tekkinud maksukohustus ja mis reguleerivad mahaarvamisoigust, mille eesmärk on kaitsta nimetatud maksu neutraalsuse põhimõtet ühtsetel euroopalikel alustel, nagu olemuslikkus, maksustatavus ja täielik mahaarvatavus?”

Eelotsuse küsimused

29 Oma küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust selle kohta, kas kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti d ja artiklit 22 tuleb tõlgendada nii, et neis sätetes on kehtestatud mahaarvamisoiguse saamiseks ette nähtud vorminõuded või hoopis selle õiguse saamiseks järgimisele kuuluvad sisulised nõuded, mille täitmata jätmine niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas toob endaga kaasa sellest õigusest ilmajäämise.

30 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (kohtuotsus *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Nagu Euroopa Kohus on selles küsimuses korduvalt rõhutanud, on mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt kitsendada. Eeskätt on see kasutatav kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (vt selle kohta kohtuotsus *Tóth*, EU:C:2012:549, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on maksukohustuslane kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalsuse kõikide majandustegevuste maksukoormuse osas, sõltumata nende eesmärkidest või tulemustest, tingimusel et nad ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (kohtuotsus *Tóth*, EU:C:2012:549, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika, ning kohtuotsus *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Maksustatava kauba ühendusesisese omandamise tehingutega seoses tuleb esiteks meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punkti d alusel kehtestatud pöördmaksustamise korra alusel ei toimu müüja ja ostja vahelises tehingus käibemaksu tasumist, kuna viimane on kohustatud omandamistehingult tasuma sisendkäibemaksu, kusjuures tal on põhimõtteliselt õigus see maks maha arvata nii, et maksuhaldurile ei tule maksta midagi.

34 Teiseks lubab kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkt d liikmesriikidel juhul, kui kohaldamisele kuulub pöördmaksustamise kord, kehtestada mahaarvamisoiguse teostamiseks vorminõuded.

35 Siiski ei või need liikmesriigi vorminõuded, mida maksukohustuslane peab järgima, et saada käibemaksu mahaarvamise õigust, minna kaugemale sellest, mis on tingimata vajalik pöördmaksustamise menetluse nõuetekohase kohaldamise kontrollimiseks (kohtuotsus *Bockemühl*, C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 50, ja kohtuotsus *Fatorie*, EU:C:2014:50, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Lisaks näeb kuuenda direktiivi artikkel 22 käibemaksu kohaldamise ja selle üle kontrolli teostamisega seoses ette teatavad kohustused, mida seda maksu tasuma kohustatud maksukohustuslased peavad täitma, nagu raamatupidamisarvestuse pidamise ja deklaratsiooni esitamise kohustus. Selle artikli lõike 8 kohaselt võivad liikmesriigid kehtestada muid kohustusi,

mida nad peavad vajalikuks maksu nõuetekohaseks kogumiseks ja pettuse vältimiseks.

37 Siiski ei või niisugused meetmed minna kaugemale sellest, mis on vajalik niisuguste eesmärkide saavutamiseks, ega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust (vt selle kohta kohtuotsus *Collée*, C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika, ja kohtuotsus *Ecotrade*, EU:C:2008:267, punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Kolmandaks tuleneb kohtuotsuse *Ecotrade* (EU:C:2008:267) punktist 63 ja sellele kohtuotsusele järgnenud Euroopa Kohtu praktikast (vt ka kohtuotsused *Uszodaépít?*, C?392/09, EU:C:2010:569, punkt 39; *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, punkt 42; *EMS-Bulgaria Transport*, C?284/11, EU:C:2012:458, punkt 62, ja *Fatorie*, EU:C:2014:50, punkt 35), et pöördmaksustamise raames eeldab neutraalse maksustamise põhimõtte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse juhul, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned vorminõuded.

39 See aga ei kehti juhul, kui nende vorminõuete rikkumise tõttu ei ole võimalik esitada piisavaid tõendeid selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud (kohtuotsus *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, punkt 71 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Järelikult, kui maksuhalduril on olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et sisulised nõuded on täidetud, ei või ta kehtestada maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse olematuks (vt selle kohta kohtuotsus *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika)

41 Selles osas olgu täpsustatud, et mahaarvamisõiguse teostamiseks ette nähtud sisulised nõuded reguleerivad selle õiguse sisu ja ulatust, mis on ette nähtud kuuenda direktiivi artiklis 17 „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala” (vt selle kohta kohtuotsused komisjon vs. *Madalamaad*, C?338/98, EU:C:2001:596, punkt 71; *Dankowski*, C?438/09, EU:C:2010:818, punktid 26 ja 33; komisjon vs. *Ungari*, C?274/10, EU:C:2011:530, punkt 44, ja *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz*, C?280/10, EU:C:2012:107, punktid 43 ja 44).

42 Selle õiguse saamiseks ette nähtud vorminõuded 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. Need vorminõuded on sätestatud kuuenda direktiivi artiklites 18 ja 22 (vt selle kohta kohtuotsused komisjon vs. *Madalamaad*, EU:C:2001:596, punkt 71; *Collée*, EU:C:2007:549, punktid 25 ja 26; *Ecotrade*, EU:C:2008:267, punktid 60–65; *Nidera Handelscompagnie*, EU:C:2010:627, punktid 47–51; *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz*, EU:C:2012:107, punktid 41 ja 48, ning *Tóth*, EU:C:2012:549, punkt 33).

43 Mis puutub maksustatava kauba ühendusesisesesse omandamisse, siis nõuavad vorminõuded seda – nagu tuleneb kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktist d –, et omandaja on maksukohustuslane, et ta on ka selle omandamistehinguga seoses tasumisele kuuluvat käibemaksu tasuma kohustatud isik ja et asjaomast kaupa kasutatakse tema maksustatavate tehingutega seoses.

44 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas oli Agenzial olemas kogu teave, mis on vajalik selle tuvastamiseks, et need sisulised nõuded on täidetud.

45 Niisugustel asjaoludel tuleneb kõigist eeltoodud kaalutlustest, et maksuhaldur ei saa keelduda lubamast *Idexx*’il kasutada kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punktis d ette nähtud õigust arvata maha käibemaks, mis põhikohtuasjas kuulub tasumisele ühendusesisesese

omandamisega seoses, selle tõttu, et ta ei ole täitnud kohustusi, mis tulenevad kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti d ja artikli 22 alusel vastu võetud siseriiklike õigusnormidega kehtestatud vorminõuetest. See mahaarvamisõigus tekib nimetatud artikli lõike 1 kohaselt mahaarvamisele kuuluva maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

46 Neid kaalutlusi arvesse võttes tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 18 lõike 1 punkti d ja artiklit 22 tuleb tõlgendada nii, et neis sätetes on kehtestatud mahaarvamisõiguse saamiseks ette nähtud vorminõuded, mille täitmata jätmine niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei too endaga kaasa sellest õigusest ilmajäämist.

Kohtukulud

47 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (muudetud nõukogu 16. detsembri 1991. aasta direktiiviga 91/680/EMÜ) artikli 18 lõike 1 punkti d ja artiklit 22 tuleb tõlgendada nii, et nendes sätetes on kehtestatud mahaarvamisõiguse saamiseks ette nähtud vorminõuded, mille täitmata jätmine niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei too endaga kaasa sellest õigusest ilmajäämist.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: itaalia.