



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 30. novembril 2017¹

Kohtuasi C-8/17

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA
versus
Flexipiso – Pavimentos SA

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Supremo Tribunal de Justiça (Portugali kõrgeim kohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Mahaarvamise piirang – Mahaarvamisõiguse tekkimine

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas menetluses palutakse Euroopa Kohtul vastata käibemaksuõigust puudutavale küsimusele, mis on tekkinud tasumisele kuuluva ostuhinna suurust puudutava tsiviilõigusliku vaidluse raames.

2. Mõlemad lepingupooled lähtusid lepingu sõlmimisel sellest, et kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära. Pärast seda, kui maksuhaldur määras hiljem kindlaks õige tavalise maksumäära, on küsimus selles, kas tarnija saab selle summa kostjaks olevalt soetajalt veel tagantjärele sisse nõuda. Kostja keeldub nimetatud summat tasumast, kuna ta ei saa enam käibemaksu maha arvata, sest selle õiguse kasutamise tähtaeg on möödunud.

3. Euroopa Kohus peab nüüd käesolevas menetluses ja sama teemat puudutavas pooleliolevas kohtuasjas Volkswagen AG² võtma seisukoha selle kohta, millal mahaarvamisõigus täies (st objektiivselt õiges) ulatuses tekib. See võib tekkida juba kauba tarnimise ja arve saamise ajal, isegi kui arvele on märgitud madalam maksumäär (käesoleval juhul 2008. aastal). Teise võimalusena tekib mahaarvamisõigus täies ulatuses alles siis, kui väljastatakse arve, millele on märgitud õige (kõrgem) maksumäär (käesoleval juhul 2012. aastal).

4. Käesoleva menetluse puhul tuleb seejuures arvestada kohtuasju Barlis 06³ ja Senatex.⁴ Neis menetlustes otsustas Euroopa Kohus, et vigane arve ei mõjuta mahaarvamisõiguse tekkimist. Euroopa Kohtul on nüüd võimalus seda kohtupraktikat edasi arendada.

1 Algeel: saksa.

2 Kohtuasi C-533/16: Volkswagen AG.

3 Kohtuotsus, 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

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

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „direktiiv 2006/112“ või „käibemaksudirektiiv“),⁵ artikkel 168 sätestab järgmist:

„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;

[...]“

6. Selle direktiivi artikkel 178 on sõnastatud järgmiselt:

„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;

[...]“

7. Direktiivi artiklis 226 on sätestatud järgmist:

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

[...]

10) tasumisele kuuluva käibemaksu summa, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse erikorda, mille puhul käesoleva direktiivi kohaselt seda teavet ei esitata;

[...]“

B. Portugali õigus

8. Portugali õiguses sätestab käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, edaspidi „CIVA“) artikkel 7 järgmist:

„1. Ilma et see piiraks järgmiste lõigete kohaldamist, kuulub maks tasumisele ja muutub sissenõutavaks:

- a) kauba ülemineku korral hetkel, kui kaup antakse ostja käsutusse“.

⁵ ELT 2006, L 347, lk 1.

CIVA artikkel 8 näeb ette:

„1. Ilma et see piiraks eelmise artikli kohaldamist, muutub maks juhul, kui kauba ülemineku või teenuste osutamise eest on vastavalt artiklile 29 kohustus väljastada arve või samaväärne dokument, sissenõutavaks:

a) kui arve või samaväärse dokumendi väljastamisel järgitakse selle väljastamiseks ette nähtud tähtaega“.

9. CIVA artikkel 36 sätestab lisaks:

„[...]

5. Arvetel või samaväärsetel dokumentidel peavad olema märgitud kuupäev, järjekorranumber ja järgmised andmed:

[...]

d) kohaldatavad maksumäärad ja tasumisele kuuluva maksu summa“.

10. Mahaarvamisõiguse kasutamise tähtaeg on CIVA artiklis 98 kindlaks määratud järgmiselt: „[...]

2. Ilma et see piiraks erinormide kohaldamist, võib mahaarvamisõigust või õigust ülemääraselt tasutud maksu tagastamisele kasutada ainult nelja aasta jooksul pärast vastavalt mahaarvamisõiguse tekkimist või maksu ülemääraselt maksmist.“

III. Põhikohtuasi

11. Liikmesriigi kohtus menetletava põhikohtuasja hageja Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (edaspidi „Biosafe“) müüs ajavahemikus 2008. aasta veebruarist kuni 2010. aasta maini kostjale Flexipiso – Pavimentos, SA kautšukigraanuleid kokku summas 664 538,77 eurot, millelt ta arvutas käibemaksu vähendatud määras 5%.

12. Aastal 2011 tuvastati maksuaastate 2008–2010 kohta tehtud maksukontrolli käigus, et hageja oleks siiski pidanud kohaldama 21% käibemaksumäära. Seejärel arvutas maksuhaldur vastava maksusumma ümber, saades vaheks 100 906,50 eurot, mille hageja maksis riigile.

13. Hageja esitas 24. oktoobril 2012 kostjale vahe summas maksenõude, mida viimane keeldus siiski tasumast.

14. Tsiviilhagis jääb hageja oma nõude juurde, et kostja talle selle summa tasuks. Kostja saab tasumisele kuuluva summa hiljem maksuhaldurilt tagasi nõuda, kuna tal on pärast hagejale tasumist õigus sisendkäibemaks maha arvata.

15. Kostja esitab aga vastuväite, et CIVA artikli 98 lõike 2 kohaselt võib soetaja ülekantud käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada ainult nelja aasta jooksul. See tähtaeg oli maksenõude – mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel vastab kõikidele tingimustele, selleks et seda saaks käsitleda arvena käibemaksuõiguse tähenduses – kättesaamise ajal juba möödunud.

16. Esimese astme kohus ja Tribunal da Relação de Lisboa (Lissaboni apellatsioonikohus, Portugal) on seisukohal, et tähtaeg hakkas kulgema ja seega tekkis mahaarvamisoigus algsete arvete väljastamise ajal 2008. aastal ja mitte 2012. aasta oktoobris, kui väljastati parandatud dokumendid. Seepärast jätsid alama astme kohtud hagi ja apellatsioonkaebuse rahuldamata, mispeale hageja esitas kassatsioonkaebuse Supremo Tribunal de Justiça'le (Portugali kõrgeim kohus).

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

17. Vaidlust lahendav Supremo Tribunal de Justiça (Portugali kõrgeim kohus) esitas Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

- „1. Kas direktiiviga 2006/112/EÜ ja konkreetselt selle artiklitega 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 ja 219 ning neutraalsuse põhimõttega on vastuolus õigusnorm, millest tuleneb, et olukorras, kus kauba võõrandaja juures, kes on käibemaksukohustuslane, läbi viidud maksukontrolli tulemusel selgub, et ta on kohaldanud ettenähtust madalamat käibemaksumäära, ja kes on juurdemakstava maksu ära maksnud ja soovib nüüd vastavat maksu sisse nõuda ostjalt, kes on samuti käibemaksukohustuslane, arvestatakse nimetatud juurdemakstava maksu viimase poolt mahaarvamise õiguse tähtaega alates algsete arvete väljastamisest, mitte parandusdokumentide väljastamisest või kättesaamisest?
2. Kui vastus eelmisele eelotsuse küsimusele on eitav, siis tekib küsimus, kas sama direktiiviga ja konkreetselt samade artiklitega ning neutraalsuse põhimõttega on vastuolus õigusnorm, millest tuleneb, et kui maksukontrollist ja riigile juurdemaksu tasumisest tulenevalt algsete arvete kohta koostatud parandusdokumendid, mis on väljastatud nimetatud juurdemakstud maksu sissenõudmiseks, saab ostja kätte siis, kui nimetatud tähtaeg mahaarvamise õiguse kasutamiseks on juba möödunud, on tal õigus maksmisest keelduda, kuna lähtutakse sellest, et juurdemakstava maksu mahaarvamise võimatuse tõttu on alus selle ülekandmisest keelduda?“

18. Euroopa Kohtu menetluses esitasid nende küsimuste kohta kirjalikud seisukohad Portugali Vabariik, Biosafe ja Euroopa Komisjon.

V. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimuste vastuvõetavus

19. Portugali Vabariik peab teist eelotsuse küsimust vastuvõetamatuks. Mõlema eelotsuse küsimuse erijoon on see, et need esitati eelotsusetaotluse esitanud kohtule tsiviilkohtumenetluses, milles pooled lõppkokkuvõttes vaidlevad tasu suuruse üle. Tasu suurus on eeskätt küsimus poolte vahel sõlmitud lepingu (tsiviilõigusliku) tõlgendamise kohta ega kuulu Euroopa Kohtu pädevusse. Ka see, kas kokkulepitud tasu on üldse võimalik tagantjärele suurendada, kui kumbki lepingupool on tehingu õigel käibemaksualasel hindamisel ühepoolset või kahepoolset eksinud, on põhimõtteliselt liikmesriigi õiguse küsimus.

20. Olgu meelde tuletatud, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis siseriiklik kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida siseriiklik kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on oletuslik või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid,

et anda talle esitatud küsimustele tarvilik vastus.⁶

21. Seda ei saa kummagi küsimuse puhul oletada. Näib, et Portugali õigus annab võimaluse soetaja makstavat tasu tagantjärele suurendada, kui maksuhaldur on määranud tarnijale suurema käibemaksu. Sel juhul võib igal juhul olla (tsiviilõiguslikult) oluline, kas soetajal on võimalik see juurdemakstav käibemaks mahaarvamiselega neutraliseerida. Kui soetajal ei ole mahaarvamisoigust, kannaks ta käibemaksuõigusliku vea riski üksinda, kui tasu saaks tagantjärele suurendada. Mahaarvamisoiguse olemasolu korral jääks risk seevastu ainult tarnija kanda, kui tasu ei saaks tagantjärele suurendada. Selles mõttes võivad Euroopa Kohtu selgitused soetaja mahaarvamisoiguse olemasolu kohta olla eelotsusetaotluse esitanud kohtule tsiviilkohtuasjas igal juhul kasulikud. Sama kehtib teise küsimuse kohta. Seetõttu võib mõlemat küsimust siiski vastuvõetavaks pidada.

B. Esimene küsimus

1. Eelotsuse küsimuse sisu

22. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sõnaselgelt teada, kas „nimetatud juurdemakstava maksu [kauba võõrandaja] poolt mahaarvamise õiguse tähtaega [arvestatakse] alates algse arve väljastamisest, mitte parandusdokumendi väljastamisest või kättesaamisest“.

23. Seega ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu jaoks – teisiti, kui võiks oletada komisjoni ja Portugali Vabariigi seisukohtade põhjal – tähtis, kas liikmesriigi õiguses ette nähtud nelja-aastane tähtaeg on mõistlik. Pigem tuleb selgitada, kas mahaarvamisoigus tekib täies ulatuses juba tehingu toimumise ajal (käesoleval juhul 2008. aastal), isegi kui pooled lähtusid ekslikult madalamast käibemaksumäärast ega arvestanud seetõttu suuremat käibemaksu hinnas ega märkinud seda arvele.

24. Sellega seoses on ainult kaks võimalust. Esimese võimaluse kohaselt tekib objektiivselt õiges ulatuses mahaarvamisoigus olenemata poolte arusaamadest ja asjaomasele arvele märkimisest. Siis oleks see käesoleval juhul tekkinud 2008. aastal. Teise võimaluse kohaselt piirab käibemaksu ulatust konkreetne märgeline käibemaksu kohta asjaomasel arvel. Siis oleks see käesoleval juhul 2008. aastal tekkinud 5% maksumäära ulatuses ja alles 2012. aastal 21% maksumäärast erinevuse ulatuses.

25. Ma pean õigeks teist seisukohta. Minu arvates tuleb nimelt eristada mahaarvamisoiguse *põhimõttelist* tekkimist (selle kohta allpool punkt 26 jj) ja mahaarvamisoiguse tekkimist *konkreetses ulatuses* (selle kohta allpool punkt 34 jj). See on lähemal vaatlusel kooskõlas ka Euroopa Kohtu praktikaga, mis käsitleb vormivigadega arvete tagasiulatuvat parandamist (selle kohta allpool punkt 53 jj).

2. Mahaarvamisoiguse põhimõtteline tekkimine

26. Kui analüüsida Euroopa Kohtu praktikat lähemalt, siis nähtub, et ta on seni peamiselt käsitlenud mahaarvamisoiguse *põhimõttelist* tekkimist.

27. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ning põhimõtteliselt ei või seda piirata. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas.⁷

⁶ Kohtuotsused, 17.9.2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punkt 32); 30.4.2014, Pflieger jt (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 26); 22.6.2010, Melki ja Abdeli (C-188/10 ja C-189/10, EU:C:2010:363, punkt 27), ja 22.1.2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punkt 19).

⁷ Kohtuotsused, 21.9.2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 39); 22.6.2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punkt 31); 22.12.2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punkt 23), ja 15.7.2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37).

28. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on nimelt ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühtne käibemaksusüsteem kindlustab seega, et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus on iseenesest käibemaksuga maksustatav.⁸

29. Mis puudutab mahaarvamisõiguse tekkimiseks vajalikke sisulisi tingimusi, siis Euroopa Kohus on selgitanud,⁹ et tulenevalt käibemaksudirektiivi artikli 168 punktist a peab maksukohustuslane kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ja et neid kaupu või teenuseid peab talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane.

30. Kuna käibemaksudirektiivi artikkel 168 ei kehtesta ühtki muud tingimust seoses sellega, kuidas kauba või teenuse saanud isik seda kasutab, siis tuleb järeldada, et kui eelmises punktis nimetatud kaks tingimust on täidetud, on maksukohustuslasel põhimõtteliselt õigus tasutud sisendkäibemaks maha arvata.¹⁰

31. See kohtupraktika räägib selle poolt, et määrava tähtsusega on üksnes toimingute sooritamise kahe maksukohustuslase vahel ja et soetaja kasutab saadud kaupa maksustatavate tehingute tegemiseks. Näib, et õige arve olemasolu peab Euroopa Kohus vaid formaalsuseks. Siiski on Euroopa Kohus selles kohtupraktikas alati käsitletud üksnes mahaarvamisõiguse põhimõttelist tekkimist, kuna tasumisele kuuluva maksusumma ja mahaarvatava summa suuruse suhtes ei olnud algusest peale vaidlust.

32. Käesoleval juhul lahendamist vajav küsimus ei puuduta aga mahaarvamisõiguse põhimõttelist tekkimist, vaid selle tekkimist *konkreetses ulatuses*, kuna esmalt on aluseks võetud vale maksumäär. See, et soetaja (käesoleval juhul Flexipiso – Pavimentos SA) saab kokkulepitud ja ka arvel esitatud 5%¹¹ põhimõtteliselt ja konkreetses ulatuses maha arvata, on väljaspool kahtlust.

33. Küsitav on ainult see, kas soetaja oleks ka juba 2008. aastal saanud maha arvata 21%,¹² kuna see oli tegelikult õige maksumäär, isegi kui kumbki pool sellest ei lähtunud ega seda ei teadnud.

3. Mahaarvamisõiguse tekkimine konkreetses ulatuses

34. Seetõttu tuleb selgitada *konkreetses ulatuses mahaarvamisõiguse tekkimise aega*. Seejuures ei ole otsustava tähtsusega mitte üksnes käibemaksudirektiivi artikkel 168, vaid ka artikli 178 punkt a koostoimes artikli 226 punktiga 10.

8 Kohtuotsused, 21.9.2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 40); 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 27); 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 39); 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 35), ja 22.12.2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punkt 24).

9 Kohtumäärus, 12.1.2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 28); kohtuotsused, 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 28); 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 40), ja 22.6.2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punkt 34); vt selle kohta kohtuotsus, 22.10.2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 28) ja seal viidatud kohtupraktika.

10 Kohtuotsus, 22.6.2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punkt 35).

11 Käibemaksudirektiivi artiklist 73 tulenevalt on täpsem rääkida 5/105 osast kokkulepitud tasust.

12 Käibemaksudirektiivi artiklist 73 tulenevalt on täpsem rääkida 21/121 osast kokkulepitud tasust.

a) Kohaldatava käibemaksumäära märkimise eesmärk

35. Sellega seoses tuleb kõigepealt meenutada, et direktiivi 2006/112 artikli 179 esimeses lõigus on üldiselt sätestatud, et mahaarvamine tehakse, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast maksusummast käibemaksu kogusumma, „mille suhtes on samal perioodil tekkinud löike 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus“. Sellest järeldub, et käibemaksu mahaarvamise õigust tuleb põhimõtteliselt kasutada ajavahemiku alusel, mille jooksul esiteks see õigus tekkis ja teiseks maksukohustuslane omab arvet.¹³

36. Mahaarvamisõiguse rakendamiseks seab käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a seega tingimuseks konkreetse arve olemasolu. See arve peab olema väljastatud käibemaksudirektiivi artiklite 219a–240 kohaselt. Käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 10 kohaselt tuleb selleks märkida „tasumisele kuuluva käibemaksu summa“.

37. Käibemaksudirektiivi artikli 178 punktiga a seob seadusandja soetaja sisulise õiguse tasutud käibemaks maha arvata sellise arve omamisega, millele on märgitud tema poolt tasumisele kuuluv käibemaks.¹⁴

38. Mahaarvamisõiguse ja vastava arve omamise sidumise mõte on – nagu Euroopa Kohus on juba selgitanud – esiteks see, et andmed, mis tuleb arvel esitada, peavad võimaldama maksuhalduril kontrollida, kas tasumisele kuuluv maks on tasutud ja, vajaduse korral, kas esineb õigus käibemaks maha arvata.¹⁵ See puudutab eelkõige andmeid tarne eseme, tarneaja ja tarnija isiku kohta.

39. Tasumisele kuuluva käibemaksu summa märkimine ei ole selleks aga vajalik. Tasumisele kuuluva käibemaksu summa tuleneb seaduse kohaselt maksumäära kohaldamisest ja kokkulepitud tasust. See on matemaatiline arvutus, mis põhineb (maksumäära puudutaval) õigusküsimusel, mida maksuhaldur saab igal ajal kontrollida ka ilma, et „tasumisele kuuluva käibemaksu summa“ (st tulemus) oleks sõnaselgelt arvele märgitud.

40. Seetõttu peab seadusega kehtestatud nõudel, mis on sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 10, olema täiendav mõte ja eesmärk. See mõte ja eesmärk seisneb minu arvates selles, et tagada tarnija poolt tasumisele kuuluva maksusumma ja soetaja poolt mahaarvatava käibemaksu vastavus.

41. Arvega annab tarnija soetajale teada, millise käibemaksusumma ta enda arvates riigile tasuma peab ja kaudse maksuna soetajale üle kannab. Selline arve annab soetajale ka kindla teadmise, et ta on arve tasumisel maksustatud selle summa ulatuses käibemaksuga. Sellest tulenevalt saab ta ka (ainult) selles ulatuses – mis üldiselt vastab ka tarnija poolt tasumisele kuuluva käibemaksu summale – maksuvabastust taotleda.

b) Neutraalsuse põhimõtte arvessevõtmine

42. Lisaks järgib see säte ka eesmärki rakendada käibemaksuõiguses sätestatud neutraalsuse põhimõtet. Neutraalsuse põhimõtte kujutab endast käibemaksu aluspõhimõtet, mis tuleneb tarbimismaksu olemusest¹⁶ ja väljendab kahte kesket mõtet.

¹³ Kohtuotsus, 15.9.2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 35), vt selle kohta kohtuotsus, 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 34).

¹⁴ Nii ka kohtujuristi ettepanek, Campos Sánchez-Bordona, kohtuasi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 60).

¹⁵ Kohtuotsus, 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 27), vt ka minu ettepanek, kohtuasi Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punktid 30, 32 ja 46).

¹⁶ Euroopa Kohus räägib kohtuotsuses, 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 43), tõlgendamispõhimõttest.

43. Esiteks keelab see samalaadseid tehinguid tegevate ettevõtjate erineva kohtlemise käibemaksuga maksustamisel.¹⁷ Teiseks on neutraalsuse põhimõtte eesmärk vabastada ettevõtja riigi maksukogujana põhimõtteliselt lõplikust käibemaksukoormast,¹⁸ tingimusel et ettevõtlustegevus ise on (põhimõtteliselt) käibemaksuga maksustatud.¹⁹

44. Soovin siinkohal juhtida tähelepanu mahaarvamise mõttele. Sellest järeldub, et – nagu on hiljuti märkinud ka kohtujurist Campos Sánchez-Bordona²⁰ – käibemaksu saab maha arvata ainult juhul, kui soetaja on samuti kohustatud käibemaksu tasuma. See kohustus ei teki aga juba tarne toimumisel, vaid alles tasu ja selles sisalduva käibemaksu maksmisel seda summat kajastava arve alusel.

45. Seda näitab selgelt Euroopa Kohtu varasem praktika, milles ta veel sõnaselgelt märkis,²¹ et kohehe mahaarvamisõiguse aluseks on oletus, et maksukohustuslased ei tee põhimõtteliselt makseid ega tasu seetõttu sisendkäibemaksu enne, kui nad on saanud arve või muu dokumendi, mida saab käsitada arvena, ning tehingut ei saa käsitada käibemaksuga koormatuna enne, kui see on tasutud.

46. See, milline on soetaja käibemaksukoormus (või milline see on tulevikus), tuleneb nimelt alles sellest, et asjakohast käibemaksu on võetud arvesse selle tasu arvutamisel, mida soetaja peab maksuma. See, kas käibemaksu on tasu arvutamisel arvesse võetud, nähtub aga ainult tasu aluseks olevast õigussuhtest ja sellega seotud arveldusest, seega arvest.

47. Ilma asjaomase kokkuleppe ja (sellele kokkuleppele vastava) arveta ei saa soetaja tarnijale käibemaksu tasuda ega tee seda. See selgitab ka – nagu kohtujurist Campos Sánchez-Bordona õigesti märgib²² – käibemaksudirektiivi artiklit 178, mis seob mahaarvamisõiguse kasutamise asjaomase arve omamisega.

48. Kuni tarnija – nagu käesoleval juhul – ei ole hinna kindlaksmääramisel tavalist maksumäära arvesse võtnud ja seda ühtlasi soetajale tasu kaudu üle kandnud (seda ei olnud 2008. aastal veel toimunud), ei ole soetaja ka selles ulatuses käibemaksuga koormatud. Mahaarvamine enne seda aega ei kõrvaldaks koormust,²³ vaid annaks selle asemel üksnes soodustust. Soetaja saaks teatud ajal maha arvata käibemaksu, mida tarnija ei saaks seetõttu, et ta ei teadnud kõrgemast maksumäärast, esialgu üle kanda.

49. Seega nähtub – kooskõlas komisjoni arvamusega – ka neutraalsuse põhimõttest, et mahaarvamisõigus tekib konkreetses ulatuses ainult käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 10 kohaselt koostatud arvele märgitud „tasumisele kuuluva käibemaksu summas“.

50. Käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 10 eriline tähtsus erinevalt arve muudest vorminõuetest, mida on nimetatud artiklis 226, ilmneb ka käibemaksudirektiivi artiklist 203. Soetaja mahaarvamisõiguseks hädavajalik tunnus („tasumisele kuuluva käibemaksu summa“) toob seadusega kehtestatud maksukohustuse kaasa ainult arvele märkimise tõttu. Vastupidisel juhul – kui ekslikult on aluseks võetud liiga kõrge maksumäär – kuulub märgitud summa tasumisele, kuigi soetajal ei ole õigust seaduse kohaselt tasumisele kuuluvat maksusummat ületavat summat maha arvata.²⁴ Seega ei ole sellel

17 Kohtuotsused, 16.10.2008, Canterbury Hockey Club ja Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punkt 30); 7.9.1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punkt 20), ja 11.6.1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punkt 22).

18 Kohtuotsused, 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25), ja 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

19 Kohtuotsused, 13.3.2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41); 15.12.2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51); 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 57), ja minu ettepanek, kohtuasi Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

20 Kohtujuristi ettepanek, Campos Sánchez-Bordona, kohtuasi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 64).

21 Kohtuotsus, 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 35).

22 Kohtujuristi ettepanek, Campos Sánchez-Bordona, kohtuasi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 58 jj).

23 Vt selle kohta kohtujurist Campos Sánchez-Bordona sama arvamus kohtuasjas Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 64).

24 Kohtuotsused, 15.3.2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 23), ja 13.12.1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 15).

teabel – mida tarnija on kohustatud käibemaksudirektiivi artikli 220 kohaselt esitama – üksnes vormiline, vaid ka sisuline mõju. See mõju esineb nii tarnija (käibemaksudirektiivi artikkel 203) kui minu arvates vastavalt ka soetaja puhul (käibemaksudirektiivi artikkel 168 koostoimes artikliga 178).²⁵

51. Põhikohtuasja hageja märgib lisaks õigesti, et tuginemine toimingute sooritamise ajale (või esimesele arvele pärast toimingute sooritamist) kahjustaks ühtlasi poolte lepinguvabadust. Nad oleksid siis sunnitud määrama lõpliku hinna (tsiviilõiguslikult) kindlaks liikmesriigis kehtestatud (maksuõigusliku) tähtsajooksul, mille kestel sisendkäibemaksu tagasisaamise õigus aegub. Muidu ei saaks soetaja sisendkäibemaksu maha arvata. See oleks kummaline tulemus, sest käibemaksuõigus on põhimõtteliselt seotud majandustegevusega, kuid selle eesmärk ei ole seda ümber korraldada.

c) Järeldus

52. Käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a sõnastuse, mõtte ja eesmärgiga koostoimes artikli 226 punktiga 10 ning arvestades neutraalsuse põhimõtet, on järelikult vastuolus mahaarvamiseõiguse (objektiivselt õiges) konkreetse ulatuses tekkimine toimingute sooritamisel. Flexipiso – Pavimentos SA õigus käibemaksu maha arvata (märgitud 5% maksumääral põhinevat summat ületavas osas) ei tekkinud seega – kooskõlas komisjoni ja Biosafe'i arvamusega – enne 2012. aastat, mil saadi kätte asjakohane arve, millele oli märgitud tasumisele kuuluva käibemaksu summa.

4. Arve tagasiulatuvat parandamist käsitlev kohtupraktika

53. See ei ole vastuolus ka Euroopa Kohtu hiljutise praktikaga arve tagasiulatuva parandamise kohta. Euroopa Kohus on sellega seoses tõepoolest otsustanud, et mahaarvamiseõiguse teostamiseks ette nähtud sisulised nõuded on need, mis reguleerivad selle õiguse sisu ja kohaldamisala ja mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi X jaotise 1. peatükis „Mahaarvamiseõiguse tekkimine ja kohaldamisala“. Seevastu kehtestavad selle õiguse saamiseks ette nähtud vorminõuded 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.²⁶

54. Seejuures nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et mahaarvamiseõiguse antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõned vorminõuded täitmata. 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 teostamise võimatuks.²⁷

55. Sellest järeldab Euroopa Kohus, et maksuhaldur ei tohi käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keelduda üksnes põhjendusel, et arve ei vasta käibemaksudirektiivi artikli 226 punktides 6 ja 7 kehtestatud nõuetele, kui tal on olemas kõik vajalikud andmed, et kontrollida, kas seda õigust puudutavad sisulised tingimused on täidetud.²⁸

25 Selle kohta ka kohtujuristi ettepanek, Campos Sánchez-Bordona, kohtuasi Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 67).

26 Kohtuotsus, 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 47), vt selle kohta kohtuotsus, 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punktid 41 ja 42 ning seal viidatud kohtupraktika).

27 Kohtuotsused, 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42), ja 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punktid 58 ja 59); vt selle kohta ka kohtuotsused, 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42), mis puudutab siiski pöördmaksustamist, ja 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 43), mis puudutab siiski samuti pöördmaksustamist.

28 Kohtuotsus, 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 43).

56. Sellest võiks järeldada, et mahaarvamisõigust saab kasutada isegi päris ilma arveta. Seda seetõttu, et arve on ju kokkuvõttes ainult vorminõue. Kui on objektiivselt kindel, et käibemaksudirektiivi artikli 168 sisulised nõuded on täidetud, ei saa vorminõude täitmata jätmine sisendkäibemaksu mahaarvamist takistada. See oleks vastuolus juba käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a selge sõnastusega. Lisaks näeb ka Euroopa Kohus oma asjaomases praktikas sõnaselgelt ette arve parandamise.²⁹ Seega ei tulene mahaarvamisõigust arve puudumise korral ei nimetatud kohtupraktikast ega käibemaksudirektiivist.

57. Küsitav on ainult, kas arvet (käesoleval juhul 2008. aastast), millele ei ole käibemaksu märgitud või on märgitud liiga väike käibemaks, saab pidada vigaseks arveks nimetatud kohtupraktika tähenduses. Sel juhul saaks seda pelga vormivea tõttu teatavatel asjaoludel *tagasiulatuvalt* parandada, mistõttu saaks ka sisendkäibemaksu tagasiulatuvalt maha arvata või tuleks seda teha.

58. Selle kohta tuleb eeskätt märkida, et Euroopa Kohtu otsused arve tagantjärele parandamise kohta puudutavad sisuliselt hoopis teistsuguseid olukordi kui käesolev juhtum. Nendes kohtuasjades oli mahaarvamisõigus põhimõtteliselt tekkinud ning tarnija ja soetaja olid ka selle ulatuse suhtes üksmeelel. Seega teadis soetaja arve kättesaamisel, kui suurt käibemaksu ta on kohustatud tasuma ja kui suures summas võib ta seda maha arvata. Hiljemalt vormiveaga arve tasumisel lasus tal ka käibemaksu tasumise kohustus. Neil juhtudel puudusid arvel ainult üksikud andmed, mis aga ei puudutanud tarnija poolt tasumisele kuuluva maksusumma suurust ega soetaja maksukoormuse suurust.

59. Viidatud kohtupraktikast sellise järelduse tegemine, et ka põhimõtteliselt tekkinud mahaarvamisõiguse ulatust saab tagantjärele muuta, ei ole minu arvates õige. Nagu Euroopa Kohus kohtuasjas *Senatex* ise rõhutab,³⁰ oli see juhtum erinev, „kuna *Senatex* omas käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise hetkel arveid ja ta oli sisendkäibemaksu tasunud“.

60. Sellega seoses on Euroopa Kohus oma praktikas proportsionaalsuse huvides (ja karistavat laadi intressi vältimiseks) lubanud arve vormivea (tagantjärele) parandada sellise soetaja kasuks, kes oli arvel märgitud käibemaksuga nõustunud, selle tasunud ja seega ka sellega koormatud. Puuduv või liiga väike käibemaksusumma on aga midagi muud kui maksukohustuslasena registreerimise numbri puudumine, vale kuupäev või tehingu vale kirjeldus. Viimased andmed on otsustava tähtsusega ainult siis, kui maksuhaldur tehinguid kontrollib.

61. Märgitud käibemaksusumma on seevastu – nagu eespool punktis 39 ja järgmistes punktides märgitud – määrava tähtsusega sellest seisukohast, mis puudutab soetaja maksukoormust ja seega sisendkäibemaksu mahaarvamise teatava soodustuse ulatust. Erinevalt enamikust muudest arvel esitatavatest andmetest, mida käibemaksudirektiivi artikkel 226 ette näeb, ei ole käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 10 seega sätestatud pelgalt mahaarvamisõiguse vorminõue. Pigem on need andmed olulised tasumisele kuuluva maksusumma (vt käibemaksudirektiivi artikkel 203) ja soetaja mahaarvamisõiguse vastavuse tagamiseks. „Tasumisele kuuluva käibemaksu summa“ tagantjärele muutmisel ei saa seetõttu olla tagasiulatuvat mõju asjaomase Euroopa Kohtu praktika tähenduses.

62. Seni arvel esitamata (st märkimata) käibemaksu suurendamine ei ole seega üksnes vormivea parandamine. Pigem on see suurendamine võrreldav arve esmakordse koostamisega. Seda seetõttu, et ka sel juhul teatab tarnija esimest korda, millise käibemaksusumma ta (täiendavalt) üle kannab. Ka soetaja saab esimest korda teada, kui suur on tema tehingust tulenev (täiendav) käibemaksukoormus, mis tal selle hilisema arve tasumisel veel (täiendavalt) lasub.

²⁹ Oma 15. septembri 2016. aasta kohtuotsuses *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 39) distantseerub Euroopa Kohus sõnaselgelt 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsusest *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 38), märkides, et selles kohtuasjas puudus arve, samal ajal kui kohtuotsuse *Senatex* puhul oli olemas arve, mis ka koos käibemaksuga tasuti.

³⁰ Kohtuotsus, 15.9.2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 39).

63. See sisuline olemus ilmneb ka käibemaksudirektiivi artiklite 90 ja 185 mõttest. Mõlemad sätted reguleerivad maksustatava väärtuse hilisemat vähendamist. Maksukohustuslase puhul on see sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 90 ja mahaarvamisõigusega isiku puhul käibemaksudirektiivi artiklis 185.³¹ Nagu nähtub käibemaksudirektiivi artiklist 184, korrigeeritakse mahaarvamist *ex nunc*. Sama kehtib ka käibemaksudirektiivi artikli 90 kohaselt, kuna ka sellest ei ilmne tagasiulatuvat mõju varem tekkinud maksukohustusele. Tagasiulatava mõju puudumine olukorras, kus tasu vähendatakse ühisel kokkuleppel, peab kehtima ka tasu hilisema ühisel kokkuleppel suurendamise või isegi tasu hilisema ühepoolse suurendamise korral maksumäära suurenemise tõttu (käesoleval juhul 5%-lt 21%-le).

64. Järelikult tekib mahaarvamisõigus ka juhul, kui arvestada Euroopa Kohtu praktikat vormivigadega arvete tagasiulatava parandamise kohta, alles siis, kui saadakse arve, millele on esimest korda märgitud tasumisele kuuluva käibemaksu summa, ja mahaarvamisõigus piirdub selle summa suurusega.

5. Kokkuvõte

65. Käibemaksukoormust näitava arve *olemasolu* ei ole ainult vorminõue, vaid mahaarvamisõiguse *sisuline* tingimus. See tuleneb arve mõttest ja eesmärgist, mis muu hulgas seisneb selles, et tagada tasumisele kuuluva maksusumma ja mahaarvatava summa vastavus. Kuna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus sõltub sisuliselt sellest, kas maksukohustuslane on käibemaksuga koormatud (kuna ta on selle juba koos tasuga ära maksnud) või koormatakse käibemaksuga (kuna ta on asjaomases tasus kokku leppinud), tuleb see koormus tingimata arvele märkida.

66. Ainult selline tõlgendus võtab arvesse käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 10 erijooni koostoimes käibemaksudirektiivi artikliga 203 ning käibemaksudirektiivi artiklitega 90, 184 ja 185.

67. Järelikult saab mahaarvamisõigus konkreetsetes ulatuses tekkida (ja seda on võimalik kasutada) alles siis, kui soetaja omab arvet, millele on märgitud sellises ulatuses käibemaksusumma. See toimus käesoleval juhul alles 2012. aastal.

68. Seetõttu võib ka Portugali Vabariigi üksikasjalikult käsitletud küsimus, kui kaua saab seda õigust liikmesriigi õiguse kohaselt kasutada, siinkohal lahtiseks jääda. Pidepunkte selle kohta, et liikmesriigi õiguses ette nähtud nelja-aastane tähtaeg on alates suurema käibemaksusummaga arve kättesaamist liidu õiguse seisukohast kaheldav, käesoleval juhul ei esine.

C. Teine küsimus

69. Kuna vastus esimesele küsimusele on jaatav, ei tule teist küsimust enam käsitleda.

70. Muu hulgas on küsimus, mis käsitleb olukorda, kus ostja keeldub maksmisest, tsiviilõiguslik, millele antav vastus ei tulene käibemaksudirektiivist. See, kas ostja, kes ei saa enam sisendkäibemaksu maha arvata, peab selle summa sellegipoolest tagantjärele tasuma, kui mõlemad pooled on lepingut sõlmides ühisel kokkuleppel lähtunud liiga madalast maksumäärast, on lepingu tõlgendamise küsimus, arvestades kõiki konkreetse juhtumi asjaolusid. Käibemaksudirektiivi artiklist 73 saab järeldada vaid seda, et käibemaks on algselt kokkulepitud tasu lahutamatu osa. Kas ja mis ulatuses tuleb seda algselt kokkulepitud tasu kohandada, on eeskätt lepinguosaliste vahelise riskide lepingulise jaotuse küsimus.

³¹ Vt nendevahelise seose kohta minu ettepanek, kohtuasi Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 27), ja kohtujuristi ettepanek, Saugmandsgaard Øe, kohtuasi T-2 (C-396/16, EU:C:2017:763, punkt 56 jj).

VI. Ettepanek

71. Seega teen ma ettepaneku vastata Supremo Tribunal de Justiça (Portugali kõrgeim kohus) eelotsusetaotlusele järgmiselt:

Mahaarvamisõigus tekib vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 168 punktide a koostoimes artikli 178 punktiga a ja artikli 226 punktiga 10 arvele märgitud tasumisele kuuluva käibemaksu summa ulatuses alles sellise arve kättesaamisel. Tasumisele kuuluva käibemaksu summa tagantjärele suurendamine (parandamine) muudetud arvel ei vii mahaarvamisõiguse tagasiulatuva tekkimiseni. Seetõttu on käibemaksudirektiivi sätetega vastuolus sellised õigusnormid, mille kohaselt hakkab käesoleva kohtuasjaga sarnases olukorras selle juurdemakstava maksu mahaarvamise tähtaeg kulgema juba alates algse arve väljastamisest.