



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

12. aprill 2018*

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 63, 167, 168, 178–180, 182 ja 219 – Neutraalse maksustamise põhimõte – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Liikmesriigi õigusnormidega selle õiguse kasutamiseks ette nähtud tähtaeg – Sellise riigile täiendavalt tasutud käibemaksu mahaarvamine, mille kohta on dokumendid, millega on esialgseid arveid pärast maksu ümberarvutamist muudetud – Kuupäev, millest alates hakkab tähtaeg kulgema

Kohtuasjas C-8/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Supremo Tribunal de Justiça (Portugali kõrgeim kohus) 2. jaanuari 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 9. jaanuaril 2017, menetluses

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

versus

Flexipiso – Pavimentos SA,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: koja president A. Rosas, kohtunikud C. Toader ja E. Jarašiūnas (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Biosafe – Indústria de Reciclagens SA, esindajad: *advogado* M. Torres ja *advogado* A. G. Schwalbach,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ja R. Campos Laires,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja M. Afonso,

olles 30. novembri 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: portugali.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikleid 63, 167, 168, 178–180, 182 ja 219 ning neutraalse maksustamise põhimõtet.
- 2 Taotlus on esitatud Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (edaspidi „Biosafe“) ja Flexipiso – Pavimentos SA (edaspidi „Flexipiso“) vahelises kohtuvaidluses selle üle, et viimati nimetatud äriühing keeldus Biosafe’ile tagasi maksmast juurdemakstavat käibemaksu, mida Biosafe oli tasunud pärast maksu ümberarvutamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikkel 63 sätestab:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“

- 4 Selle direktiivi X jaotise 1. peatükk „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ sisaldab artikleid 167–172. Artikkel 167 sätestab:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

- 5 Nimetatud direktiivi artiklis 168 on sätestatud:

„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 Käibemaksudirektiivi X jaotise 4. peatükk „Mahaarvamisõiguse kasutamise kord“ sisaldab artikleid 178–183. Artiklis 178 on sätestatud:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

- a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[...]“

7 Direktiivi artiklis 179 on sätestatud:

„Maksukohustuslane teeb mahaarvamise, lahutades vastava maksustamisperioodi tasumisele kuuluvast käibemaksu kogusummast käibemaksu kogusumma, mille suhtes on samal perioodil tekkinud artikli 178 kohaselt teostatav mahaarvamisõigus.

[...]“

8 Nimetatud direktiivi artiklis 180 on sätestatud:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslasel lubada teha mahaarvamisi, mida ta ei ole teinud vastavalt artiklitele 178 ja 179.“

9 Selle direktiivi artiklis 182 on sätestatud, et „[l]iikmesriigid määravad kindlaks artiklite 180 ja 181 kohaldamise tingimused ja üksikasjalikud eeskirjad“.

10 Käibemaksudirektiivi artikkel 219 on sõnastatud järgmiselt:

„Iga dokumenti või sõnumit, mis selgesõnaliselt ja ühemõtteliselt viitab esialgsele arvele ja muudab seda, käsitatakse arvena.“

Portugali õigus

11 Käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, edaspidi „CIVA“) põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsiooni artiklis 7 „Maksustatav teokoosseis ja maksu sissenõutavus“ on sätestatud:

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

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

[...]“

12 Selle seadustiku artikkel 8 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Ilma et see piiraks eelmise artikli kohaldamist, muutub maks juhul, kui kaubatarne 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.

[...]“

13 CIVA artikli 19 „Mahaarvamisõigus“ lõikes 2 on sätestatud:

„Mahaarvamisõiguse annab ainult maks, mis on märgitud järgmistes maksukohustuslase nimele väljastatud ja tema valduses olevates dokumentides:

a) vastavalt seaduses sätestatud nõuetele väljastatud arved ja samaväärsed dokumendid.

[...]“

14 CIVA artikli 22 lõikes 1 on ette nähtud:

„Mahaarvamisõigus tekib hetkel, kui mahaarvatav maks muutub sissenõutavaks vastavalt artiklitele 7 ja 8, ning seda teostatakse, lahutades maksukohustuslase maksustatavatelt tehingutelt maksustamisperioodil tasumisele kuuluvast kogumaksusummast samal perioodil tasumisele kuuluva käibemaksu summa.“

15 CIVA artikli 29 lõikes 7 on sätestatud:

„Arve või samaväärne dokument tuleb väljastada ka siis, kui tehingu maksustatavat väärtust või vastavat maksu on mingil põhjusel, sh ebatäpsuse tõttu muudetud.“

16 CIVA artikli 36 lõikes 1 on ette nähtud, et selle seadustiku artiklis 29 osutatud arve või muu samaväärne dokument tuleb väljastada hiljemalt viiendal tööpäeval alates kuupäevast, mil maks muutub artikli 7 kohaselt sissenõutavaks. Ent kaubarne või teenuste osutamise puhul, mida ei ole veel toimunud, peab dokumendi väljastamise kuupäev alati kokku langema nimetatud summa saamisega.

17 CIVA artikli 37 lõikes 1 on ette nähtud:

„Tasutud maksu summa tuleb lisada arve või samaväärse dokumendi summale, et nõuda see sisse kauba ostjalt või teenuste kasutajalt.“

18 CIVA artikli 79 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksustatava kauba või maksustatavate teenuste ostja, kes on üks artikli 2 lõike 1 punktis a nimetatud maksukohustuslastest, tegutseb sellena ega ole maksust vabastatud, on koos tarnijaga maksu tasumise eest solidaarselt vastutav, kui arvet või samaväärset dokumenti, mille väljastamine on vastavalt artiklile 29 kohustuslik, ei ole väljastatud või sellel on märgitud ebaõige tehingupoolte nimi või aadress, tarnitud kauba või osutatud teenuste laad või kogus, hind või tasumisele kuuluva maksu summa.“

19 CIVA artikli 98 lõikes 2 on ette nähtud:

„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.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

20 Biosafe müüs ajavahemikus 2008. aasta veebruarist kuni 2010. aasta maini Flexipisole, kes on käibemaksukohustuslane, kautšukigraanuleid kokku summas 664 538,77 eurot, millelt ta arvutas käibemaksu vähendatud määras 5 %.

21 Portugali maksuhaldur tuvastas 2011. aastal maksustamisaastaid 2008–2010 puudutava maksukontrolli käigus, et hageja oleks siiski pidanud kohaldama 21 % käibemaksumäära, ning tegi maksu ümberarvutuse kogusummas 100 906,50 eurot.

22 Biosafe tasus nimetatud summa ja taotles seejärel selle tagasimaksmist Flexipisolt, esitades viimasele võlateated. Flexipiso keeldus käibemaksu juurdemakset tasumast eelkõige põhjusel, et tal endal ei olnud võimalik mahaarvamist teha, kuna CIVA artikli 98 lõikes 2 sätestatud nelja-aastane tähtaeg oli kuni 24. oktoobrini 2008 tehtud tehingute puhul möödunud enne võlateadete saamist 24. oktoobril 2012 ning et tema ei pidanud vastutama tagajärgede eest, milleni viis viga, mille eest vastutab ainuüksi Biosafe.

- 23 Nimetatud keeldumise järel esitas Biosafe kohtule hagi, milles taotles Flexipisolt tema tasutud summa väljamõistmist koos viivisega. Esimese astme kohus ja apellatsioonikohus jätsid hagi rahuldamata, leides, et kuigi esineb kohustus käibemaksu edasi kanda, võib kauba soetajale selle maksu tasumise kohustus laieneda vaid siis, kui samaväärsed dokumendid on väljastatud õigel ajal, mis võimaldab viimasel seda maksu maha arvata. Kohtute hinnang oli, et seoses võlatega, mille Flexipiso sai rohkem kui neli aastat pärast esialgsete arvete väljastamist, ei olnud Biosafe'il õigust nende arvetega seotud käibemaksu edasi kanda Flexipisole, kuna viimasel ei olud enam õigust käibemaksu maha arvata ja kuna oli teada, et kohaldamisele kuulunud maksumäära osas oli vea teinud Biosafe.
- 24 Biosafe esitas seejärel kassatsioonkaebuse Supremo Tribunal de Justiça'le (Portugali kõrgeim kohus). See kohus osutab kahtlustele seoses küsimusega, kas käibemaksudirektiivi artiklitega 63, 167, 168, 178–180 ja 182 ning neutraalse maksustamise põhimõttega on kooskõlas liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas hakkab tähtaeg, mille jooksul soetaja võib käibemaksu juurdemakset maha arvata, kulgema alates esialgsete arvete väljastamise kuupäevast ja mitte neid muutvate dokumentide väljastamisest või kättesaamisest. Lisaks on selle kohtu sõnul kahtlusi seoses küsimusega, kas soetaja võib sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas keelduda käibemaksu juurdemakse tasumisest seetõttu, et ta ei saanud seda maksu maha arvata.
- 25 Neil asjaoludel otsustas Tribunal Supremo de Justiça (Portugali kõrgeim kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas [käibemaksu]direktiiviga ja konkreetselt selle artiklitega 63, 167, 168, 178–180, 182 ja 219 ning neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, 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 vastava maksu tasumist soetajalt, kes on samuti käibemaksukohustuslane, arvestatakse nimetatud juurdemakstava maksu viimase poolt mahaarvamise õiguse tähtaega alates esialgsete arvete väljastamisest, mitte parandusdokumentide väljastamisest või kättesaamisest?
2. Kui vastus eelmisele eelotsuse küsimusele on eitav, siis kas samade sätetega ning neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millest tuleneb, et kui maksukontrollist ja riigile juurdemaksu tasumisest tulenevalt algsete arvete kohta koostatud parandusdokumendid, mis on väljastatud nimetatud juurdemakstud maksu sissenõudmiseks, saab soetaja kätte siis, kui nimetatud tähtaeg mahaarvamiseõiguse kasutamiseks on juba möödunud, on tal õigus maksimisest keelduda, kuna ta leiab, et kuivõrd juurdemakstavat maksu ei ole võimalik maha arvata, on selle ülekandmisest keeldumine põhjendatud?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub oma esimese küsimusega selgitada sisuliselt, kas käibemaksudirektiivi artikleid 63, 167, 168, 178–180, 182 ja 219 ning neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt keeldutakse käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus pärast maksu ümberarvutamist tasuti riigile juurde käibemaksu, mille kohta on dokumendid, millega muudeti esialgseid arveid mitu aastat pärast asjaomase kaubatarne toimumist, põhjusel, et nimetatud õigusnormidega ette nähtud tähtaeg selle õiguse kasutamiseks hakkas kulgema esialgsete arvete väljastamise kuupäevast ja on möödunud.

- 27 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kujutab maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mis kuulub tasumisele või mille nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 28 Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel, et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Nagu Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, on käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja järgmised sätestatud mahaarvamisoigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Seda rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 30 Käibemaksu mahaarvamise õiguse puhul tuleb siiski järgida nii materiaaloiguslikke kui ka vormilist laadi nõudeid või tingimusi (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Mis puudutab materiaaloiguslikke nõudeid või tingimusi, siis käibemaksudirektiivi artikli 168 punktist a tuleneb, et selleks, et isik saaks nimetatud õigust kasutada, peab ta esiteks olema „maksukohustuslane“ selle direktiivi tähenduses ja teiseks peab ta kaupu või teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, edaspidi kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ning enne peab neid kaupu või teenuseid talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 32 Käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise korra kohta, mis seostub vormilist laadi nõuete või tingimustega, on käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a ette nähtud, et maksukohustuslasel peab olema artiklite 220–236 ning artiklite 238–240 kohaselt koostatud arve (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Eelnevast tuleneb, et kuigi vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib käibemaksu mahaarvamise õigus samal ajal, kui maks muutub sissenõutavaks, on seda õigust põhimõtteliselt võimalik kasutada vastavalt selle direktiivi artiklile 178 alles hetkest, mil maksukohustuslasel on olemas arve (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 34 Nagu nähtub käibemaksudirektiivi artikli 167 ja artikli 179 esimese lõigu sõnastusest, kasutatakse mahaarvamisoigust põhimõtteliselt samal perioodil, mil see tekkis, ehk maksu sissenõutavaks muutumise hetkel.
- 35 Sama direktiivi artiklite 180 ja 182 kohaselt võidakse maksukohustuslasele sellegipoolest anda õigus teha mahaarvamine, isegi kui ta ei kasutanud seda õigust perioodi jooksul, mil see õigus tekkis, kuid seda tingimusel, et järgitud on liikmesriigi õigusnormidega määratud tingimusi ja üksikasjalikke eeskirju (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 36 Võimalus kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust piiramatul ajajooksul läheks siiski vastuolulise õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda seoses tema õiguste ja kohustustega maksuhalduri ees ei saa lõputult vaidlustada (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 46 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et õigust lõpetavat tähtaega, mille möödumisel nähakse maksu maksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ette mahaarvamise õiguse äravõtmine, ei saa käsitada käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuks, kuna ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii liikmesriigi õigusele põhinevate kui ka liidu õigusele põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdvärsuse põhimõte) ja kuna teisest küljest see ei muuda käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte) (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 38 Lisaks nähtub käibemaksudirektiivi artiklist 273, et liikmesriigid võivad kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks. Maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on nimelt selle direktiivi tunnustatud eesmärk, mille saavutamist toetatakse. Siiski ei või meetmed, mida liikmesriigid võivad artikli 273 kohaselt võtta, minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikest. Seetõttu ei tohi nende meetmete kasutamine seada süstemaatiliselt kahtluse alla käibemaksu mahaarvamise õigust ja sellest tulenevalt käibemaksu neutraalsust (21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Kuna mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine on erand sellest aluspõhimõttest, mida nimetatud õigus endast kujutab, siis tuleb maksuhalduril esitada õiguslikult piisavad tõendid, mis lubavad järeldada, et objektiivsed tingimused, et teha kindlaks maksupettuse või kuritarvitamise esinemine, on täidetud. Liikmesriikide kohtutel tuleb kontrollida, kas asjaomane maksuhaldur on tuvastanud, et need objektiivsed tingimused on täidetud (28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Antud juhtumi puhul nähtub eelotsusetaotlusest, et pärast 2011. aastal läbi viidud maksukontrolli tegi Portugali maksuhaldur maksu ümberarvutuse ajavahemikus 2008. aasta veebruar ja 2010. aasta mai toimunud kaubatarnete osas, millele Biosafe kohaldas ekslikult hariliku käibemaksu määra asemel vähendatud määra. Seejärel korrigeeris Biosafe käibemaksu määra ja tasus täiendava käibemaksusumma, esitades võlataated, mis eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul kujutavad endast dokumente, millega muudeti esialgseid arveid.
- 41 Portugali valitsus leiab, et Biosafe ja Flexipiso rakendasid tahtlikult ja järjepidevalt vähemalt kahe ja poole aasta vältel süstemaatilisi maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise võtteid. Sellist tegevust ei saa antud olukorra puhul välistada. Peale selle on ETL artikli 267 kohases menetluses, mis põhineb liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel eristamisel, kohtuasja faktiliste asjaolude hindamine vaid liikmesriigi kohtu pädevuses. Euroopa Kohus on pädev otsustama üksnes liidu õigusnormide tõlgenduse või kehtivuse üle, lähtudes talle liikmesriigi kohtu esitatud asjaoludest (8. mai 2008. aasta kohtuotsus Danske Svineproducenter, C-491/06, EU:C:2008:263, punkt 23, ja 14. novembri 2013. aasta kohtumäärus Krejci Lager & Umschlagbetrieb, C-469/12, EU:C:2013:788, punkt 28). Antud asjas aga on eelotsusetaotluse esitanud kohus enda sõnul kindel, et kohaldatava käibemaksu määra osas tegi vea just Biosafe.
- 42 Neil asjaoludel näib, et Flexipisol ei olnud objektiivselt võimalik kasutada mahaarvamise õigust enne Biosafe'i poolt käibemaksusumma korrigeerimist, kuna tal puudusid tol hetkel esialgseid arveid muutvad dokumendid ning ta ei olnud teadlik, et käibemaksu juurdemaksed kuulusid tasumisele.

- 43 Nimelt olid käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise materiaalõiguslikud ja vormilised tingimused täidetud alles pärast sellist korrigeerimist ja seega võis Flexipiso taotleda tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormuse kergendamist vastavalt käibemaksudirektiivile ja neutraalse maksustamise põhimõttele. Seega, kuna Flexipiso ei tõendanud hoolsuse puudumist enne võlanõuete saamist ja kuna Biosafe ei ole toime pannud kuritarvitusi ega teinud petturlikku kokkumängu, siis ei saa tähtajale, mis hakkas kulgema esialgsete arvete väljastamise kuupäevast ja mis teatavate tehingute puhul lõppes enne maksu korrigeerimist, õiguspäraselt tugineda, selleks et mitte lubada kasutada käibemaksu mahaarvamise õigust (vt selle kohta 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 50).
- 44 Seetõttu tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 63, 167, 168, 178–180, 182 ja 219 ja neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt keeldutakse käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus pärast maksu ümberarvutamist tasuti riigile juurde käibemaksu, mille kohta on dokumendid, millega muudeti esialgseid arveid mitu aastat pärast asjaomase kaubatarne toimumist, põhjusel, et nimetatud õigusnormidega ette nähtud tähtaeg selle õiguse kasutamiseks hakkas kulgema esialgsete arvete väljastamise kuupäevast ja on möödunud.

Teine küsimus

- 45 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub teise küsimusega selgitada sisuliselt, kas juhul, kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, võib soetaja sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas keelduda tasumast tarnijale juurde käibemaksu, mille viimane on ära maksnud, seetõttu, et ta ei saa enam juurdemakstavat käibemaksu maha arvata, kuna mahaarvamise õiguse kasutamiseks liikmesriigi õigusnormidega ette nähtud tähtaeg on möödunud.
- 46 Esimesele küsimusele antud vastusest nähtub, et maksukohustuslasele ei või sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas keelduda juurdemakstava käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest põhjusel, et liikmesriigi õigusnormidega selle õiguse kasutamiseks ette nähtud tähtaeg on möödunud. Seda vastust arvestades ei ole teisele küsimusele tarvis vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 63, 167, 168, 178–180, 182 ja 219 ning neutraalse maksustamise põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt keeldutakse käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus pärast maksu ümberarvutamist tasuti riigile juurde käibemaksu, mille kohta on dokumendid, millega muudeti esialgseid arveid mitu aastat pärast asjaomase kaubatarne toimumist, põhjusel, et nimetatud õigusnormidega ette nähtud tähtaeg selle õiguse kasutamiseks hakkas kulgema esialgsete arvete väljastamise kuupäevast ja on möödunud.

Allkirjad