

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

29. veebruar 2024(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 90 lõikes 2 sätestatud erand – Maksustatav väärtus – Maksustatava väärtuse vähendamine – Hinna täielik või osaline tasumata jätmine – Õigust lõpetav tähtaeg käibemaksuga maksustatava väärtuse hilisema vähendamise taotlemiseks – Kuupäev, mil õigust lõpetav tähtaeg hakkab kulgema – Maksukohustuslase õigus nõuda intressi

Kohtuasjas C-314/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sadi (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) 4. mai 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. mail 2022, menetluses

„Consortium Remi Group“ AD

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president Z. Csehi (ettekandja), kohtunikud M. Ileši? ja D. Gratsias,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik R. Stefanova-Kamisheva,

arvestades kirjalikku menetlust ja 12. mai 2023. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindajad: M. Koleva ja S. Petkov,

– Bulgaaria valitsus, esindaja: T. Mitova,

– Euroopa Komisjon, esindajad: D. Drambozova ja J. Jokubauskait?,

olles 7. septembri 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli

90 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud „Consortium Remi Group“ AD ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Bulgaaria riigi maksuameti vaiete ning maksu? ja sotsiaalkindlustusvaidluste Varna osakonna juhataja) (edaspidi „direktor“) vahelises kohtuvaidluses direktori keeldumise üle korrigeerida Consortium Remi Groupi tasutud käibemaksu summat, mis on seotud võlgnike poolt tasumata jäetud nõuetega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Bulgaaria Vabariigi Euroopa Liiduga ühinemise akt

3 Akti Bulgaaria Vabariigi ja Rumeenia ühinemistingimuste ja Euroopa Liidu aluslepingutesse tehtavate muudatuste kohta (ELT 2005, L 157, lk 203) artiklis 2 on sätestatud:

„Alates ühinemiskuupäevast on asutamislepingute sätted ning institutsioonide ja Euroopa Keskpanga poolt enne ühinemist vastuvõetud aktid Bulgaariale ja Rumeeniale siduvad ja neid kohaldatakse nendes riikides vastavalt kõnealustes lepingutes ja käesolevas aktis sätestatud tingimustele.“

Käibemaksudirektiiv

4 Käibemaksudirektiivi artiklis 63 on sätestatud:

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

5 Direktiivi artiklis 73 on ette nähtud:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

6 Direktiivi artikkel 90 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

2. Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid lõikest 1 erandi teha.“

7 Sama direktiivi artiklis 185 on sätestatud:

„1. Mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral.

2. Erandina lõikest 1 ei tehta korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artiklis 16 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral.

Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.“

8 Käibemaksudirektiivi artikli 273 esimeses lõigus on ette nähtud:

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

Bulgaaria õigus

9 Käibemaksuseaduse (zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006), mis jõustus 1. jaanuaril 2007, põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „ZDDS“) on artiklis 115 sätestatud:

„(1) Maksustatava väärtuse muutumise või sellise tarne ülesütleamise korral, mille eest on arve väljastatud, on tarnija kohustatud koostama selle arve kohta teatise.

(2) [...] Teatis tuleb koostada viie päeva jooksul alates lõikes 1 nimetatud sündmuse toimumisest ja kui see puudutab tarnet, mille eest on väljastatud arve, millel on märgitud ettemakselt arvestatud käibemaks, viie päeva jooksul alates ettenähtud ettemaksu tagastamise, tasaarvestamise või muul viisil tasumise kuupäevast tagastatud, tasaarvestatud või muul viisil tasutud summa kohta.

(3) Maksustatava väärtuse suurenemise korral väljastatakse võlateade ja maksustatava väärtuse vähenemise või tehingu ülesütleamise korral väljastatakse kreditarve.

(4) Lisaks artiklis 114 viidatud olulistele andmetele peab arvet puudutav teatis kohustuslikult sisaldama järgmisi andmeid:

1) selle arve number ja kuupäev, mille kohta teatis on koostatud;

2) teatise koostamise põhjus.

(5) Teatis tuleb väljastada vähemalt kahes eksemplaris: üks tarnija ja üks kaubasaaja jaoks.

[...]

(7) [...] Arve kohta koostatud teatis ei pea sisaldama artikli 114 lõike 1 punktides 12, 14 ja 15 nimetatud olulisi andmeid, välja arvatud juhul, kui see puudutab tehingut, mille toimumise koht on liikmesriigi territooriumil, ühendusesisest tehingut või kauba kaugmüüki.“

10 ZDDS artikkel 116 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Arvetel ega nende kohta koostatud teatistel ei tohi olla parandusi ega juurdekirjutusi. Valesti koostatud või valesti parandatud dokument tuleb tühistada ja selle asemel tuleb koostada uus dokument.

(2) Valesti koostatud dokumentidena käsitatakse ka väljastatud arveid ja nende kohta koostatud teatise, millel käibemaksu ei ole märgitud, kuigi peaks olema.

(3) Valesti koostatud dokumentidena käsitatakse ka väljastatud arveid ja nende kohta koostatud teatise, millel käibemaks on märgitud, kuigi ei peaks olema.

(4) Kui valesti koostatud või parandatud dokumente võetakse arvesse tarnija või kaubasaaja raamatupidamises, siis nende tühistamiseks tuleb kummagi poole jaoks koostada protokoll, milles on märgitud:

- 1) tühistamise põhjus;
- 2) tühistatava dokumendi number ja kuupäev;
- 3) uue dokumendi number ja väljastamise kuupäev;
- 4) nende isikute allkirjad, kes koostasid protokoll, kummagi poole jaoks.

(5) Dokumentide väljastaja säilitab kõik tühistatud dokumentide eksemplarid ja need kantakse tarnija ja kaubasaaja raamatupidamisse vastavalt [käesoleva] seaduse rakendusmäärusele.“

11 Maksu? ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustiku (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV nr 105, 29.12.2005), mis kehtib alates 1. jaanuarist 2006, põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „DOPK“) on artikli 128 lõikes 1 ette nähtud:

„Maksuhalduri poolt alusetult makstud või sisse nõutud maksusummad, kohustuslikud sotsiaalkindlustusmaksed, trahvid ja rahalised karistused ning summad, mille [Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuamet)] võib tagasi maksta maksuseaduste või sotsiaalkindlustusalaste õigusaktide alusel, tasaarvestab maksuhaldur nende sissenõutavaks muutunud avalik-õiguslike nõuete rahuldamiseks, mida riigi maksuamet kogub. Kindlaksmääratud võlga on võimalik tasaarvestada, kui võlgniku nõue on muutunud sissenõutavaks enne tema võla aegumist.“

12 DOPK artiklis 129 on sätestatud:

„(1) Maksuhaldur võib käibemaksu tasaarvestada või tagastada omal algatusel või huvitatud isiku kirjaliku taotluse alusel. Tasaarvestamise või tagastamise taotlus vaadatakse läbi juhul, kui see on esitatud enne viie aasta möödumist tagastamise aluse tekkimise aastale järgneva aasta 1. jaanuarist, kui seadusega ei ole nähtud ette teisiti.

[...]

(3) [...] Tasaarvestamise või tagastamise otsus tehakse 30 päeva jooksul alates taotluse saamisest, kui enne selle tähtaja möödumist ei määrata kontrolli. Isegi tasaarvestamise või tagastamise korral, sh juhul, kui esimeses lauses nimetatud otsus vaidlustatakse, võib maksuvõla või kohustuslike sotsiaalkindlustusmaksete võla suhtes läbi viia kontrolli. Kui maksuotsus vaidlustatakse kohtus, on võimalik teha muudetud maksuotsus kuni kohtulahendi jõustumiseni.

[...]

(7) Tasaarvestamise või tagastamise otsuseid võib vaidlustada muudetud maksuotsuse vaidlustamise korra kohaselt.“

13 Kohustuste ja lepingute seaduse (zakon za zadalzheniyata i dogovorite, DV nr 275, 22.11.1950) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „ZZD“) on artiklis 110 ette nähtud:

„Viieaastase aegumistähtaaja möödumisel lõpevad kõik nõuded, mille puhul seaduses ei ole sätestatud teisiti.

[...]“.

14 ZZD artiklis 116 on sätestatud:

„Aegumine katkeb:

- a) kui võlgnik nõuet tunnustab;
- b) hagi, vastuväite või lepitustaotluse esitamisega; kui hagi, vastuväide või lepitustaotlus jäetakse rahuldamata, loetakse, et aegumistähtaeg ei ole katkenud;
- c) täitemeetmete võtmisega.

[...]“.

15 ZZD artikkel 117 on sõnastatud järgmiselt:

„Alates aegumistähtaaja katkemisest hakkab kulgema uus aegumistähtaeg.

Kui nõue on kohtuotsusega kindlaks määratud, on uus aegumistähtaeg igal juhul viis aastat.

[...]“.

16 ZZD artiklis 120 on ette nähtud:

„Aegumist ei kohaldata omal algatusel.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

17 Consortium Remi Group tegeleb hoonete ja rajatiste ehitamisega. Ta registreeriti käibemaksukohustuslasena 16. juunil 1995 ja kustutati käibemaksukohustuslaste registrist 7. märtsil 2019, kuna ta rikkus süstemaatiliselt ZDDSi ette nähtud kohustusi. Okrazhen sad Varna (Varna regionaalne kohus, Bulgaaria) kuulutas 18. septembri 2020. aasta otsusega Consortium Remi Groupi maksejõuetuks ja alustati maksejõuetusmenetlust.

18 Consortium Remi Group saatis ajavahemikul 2006–2010 ja 2012. aastal arveid viiele äriühingule, nimelt äriühingutele „Promes“ OOD, „Orkid Sofia Hills“ EOOD, „Valentin Stoyanov“ EOOD, „Sunshine Coast Investment“ EOOD ja „Mosstroy-Varna“ AD (edaspidi „võlgnikust äriühingud“). Arvetel oli märgitud käibemaks ja enamikul maksustamisperioodidel oli see tasutud. Selles osas, milles võlgnikust äriühingud jätsid need arved tasumata, on Consortium Remi Groupi nende arvetega seotud käibemaksunõuete kogusumma 618 171,16 Bulgaaria leevi (BGN) (ligikaudu 309 085 eurot).

19 31. jaanuari 2011. aasta maksuotsusega määrati kindlaks Consortium Remi Groupi ZDDSi alusel võlgnetav maks ajavahemikul 1. jaanuarist 2007 kuni 31. juulini 2010, sealhulgas Sunshine Coast Investmentile saadetud arvetel märgitud käibemaks. Consortium Remi Group vaidlustas maksuotsuse kohtus, kuid esimese astme kohus jättis kaebuse rahuldamata ja Varhoven

administrativen sad (Bulgaaria kõrgeim halduskohus) jättis oma otsusega selle kohtuotsuse muutmata.

20 Consortium Remi Group palus 7. veebruari 2020. aasta taotlusega, mis on esitatud DOPK artikli 129 lõike 1 alusel (edaspidi „tasaarvestustaotlus“), Bulgaaria maksuhalduril DOPK artikli 128 lõike 1 alusel tasaarvestada käibemaksuvõlg summas 618 171,16 leevi koos viivitusintressiga, mis võrdub deklareeritud ja võlgnikust äriühingutele esitatud arvete alusel tasutud käibemaksuga. Tasaarvestustaotluse lisas esitas Consortium Remi Group „vastaspoolte tasumata jäetud summade loetelu“.

21 Tasaarvestustaotlus jäeti siiski rahuldamata põhjusel, et see on esitatud pärast DOPK artikli 129 lõikes 1 ette nähtud õigust lõpetava tähtaja möödumist. Lisaks leiti, et Consortium Remi Group ei olnud tõendanud, et võlgnikust äriühingutele esitatud arvetel märgitud käibemaksunõuded jäeti täielikult või osaliselt tasumata.

22 Tasaarvestustaotluse rahuldamata jätmise otsuse halduskorras vaidlustamise etapis esitas Consortium Remi Group võlgnikust äriühingute suhtes tehtud maksejõuetusmenetluse alustamise otsused ning tõendid selle kohta, et võlgnikust äriühingute pankrotihaldurid on neid nõudeid tunnustanud ja et need on kantud maksejõuetusmenetluste raames koostatud tunnustatud nõuete registrisse.

23 Direktor jättis tasaarvestustaotluse rahuldamata jätmise otsuse tervikuna muutmata 22. mai 2020. aasta otsusega.

24 Consortium Remi Group esitas tasaarvestustaotluse rahuldamata jätmise otsuse peale, mille direktor oli jätnud muutmata, kaebuse Administrativen sad Varnale (Varna halduskohus, Bulgaaria), kes jättis kaebuse rahuldamata. Ta esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Varhoven administrativen sadile (kõrgeim halduskohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus, väites, et vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikele 1 tuleb käibemaksuga maksustatavat väärtust vähendada juhul, kui maksukohustuslane ei ole pärast kaubatarnet või teenuse osutamist saanud kogu tasu või osa sellest, et sellel sättel on vahetu õigusmõju ja et seda tuleb seega kohaldada, kui riigisisesed õigusnormid on selle sättega vastuolus.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib aga, et Bulgaaria õigus ei sisalda sätteid, mis võimaldaksid mittetasumise korral vähendada käibemaksuga maksustatavat väärtust, kuivõrd ZDDS artiklis 115 on vähendamine ette nähtud üksnes tarne ülesütleamise korral.

26 Tuginedes Euroopa Kohtu arutluskäigule 23. novembri 2017. aasta kohtuotsuses Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punktid 21–27) ning 3. juuli 2019. aasta kohtuotsuses UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punktid 62 ja 65), leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et – nagu väidab Consortium Remi Group – käibemaksu tagastamise võimalust ei saa hinna tasumata jätmise korral täielikult välistada ja seda vaatamata käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 2 ette nähtud erandile. Nii on see eelkõige juhul, kui maksukohustuslane tõendab, et asjaolusid arvestades on oht, et arve saajal lasuvat tasumise kohustust ei täideta.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul ei ole Bulgaaria erinormides arvesse võetud direktiivi artikli 90 lõikes 2 ette nähtud erandit, mis puudutab nii viisi, kuidas maksustatavat väärtust korrigeeritakse, kui käibemaksuvõla tasumise kohustust ei täideta, kui ka seda, millistel tingimustel võib taotleda tasutud käibemaksu tagastamist.

28 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas juhul, kui käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 kohaselt on tehtud erand, on neutraalsuse põhimõttega ja selle direktiivi artikliga 90 vastuolus selline riigisisene õigusnorm nagu [DOPK] artikli 129 lõike 1 teine lause, mis näeb ette õigust lõpetava tähtaja sellise taotluse esitamiseks, millega taotletakse maksukohustuslase poolt arvele märgitud maksu tasaarvestamist või tagastamist tarne saaja poolt täieliku või osalise mittetasumise korral?
2. Kas olenemata esimesele küsimusele antud vastusest on põhikohtuasja asjaoludel käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 alusel maksustatava väärtuse vähendamise õiguse tunnustamise kohustuslik eeldus see, et maksukohustuslane korrigeerib enne seda, kui ta esitab tagastamistaotluse, oma väljastatud arvet arvele märgitud käibemaksu osas, sest arve saaja ei ole tarne hinda täielikult või osaliselt tasunud?
3. Olenevalt vastustest kahele esimesele küsimusele: kuidas tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 selle hetke kindlaksmääramisel, millal maksustatava väärtuse vähendamise alus tekib, kui tegemist on hinna täieliku või osalise tasumata jätmisega ja artikli 90 lõikest 1 erandi tegemise kohta puuduvad riigisisesed sätted?
4. Kuidas kohaldada 23. novembri 2017. aasta kohtuotsuses Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punktid 21–27) ja 3. juuli 2019. aasta kohtuotsuses UniCredit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, punktid 62 ja 65) esitatud kaalutlusi, kui Bulgaaria õiguses ei ole sätestatud konkreetseid eeldusi käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 2 alusel erandi kohaldamiseks?
5. Kas neutraalsuse põhimõttega ja käibemaksudirektiivi artikliga 90 on vastuolus maksu? ja sotsiaalkindlustustava, mille kohaselt ei ole tasumata jätmise korral lubatud arvele märgitud maksu korrigeerida enne seda, kui kauba või teenuse saajat – kui ta on maksukohustuslane – on teavitatud maksu tühistamisest, selleks, et korrigeeritaks tema poolt algul tehtud mahaarvamist?
6. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 90 lõikest 1 võib tuletada, et võimalik õigus maksustatava väärtuse vähendamisele täieliku või osalise tasumata jätmise korral annab õiguse tarnija poolt tasutud käibemaksu tagastamisele koos viivitusintressiga, ja alates millisest hetkest?“

Euroopa Kohtu pädevus

29 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on Euroopa Kohus pädev tõlgendama liidu õigust ainult seoses selle kohaldamisega uues liikmesriigis alates viimase Euroopa Liiduga ühinemise kuupäevast (17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Franck, C-7801/19, EU:C:2020:1049, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Eelkõige järeldeb sellest, et Euroopa Kohtul ei ole pädevust tõlgendada liidu direktiive, mis reguleerivad käibemaksu, kui kõnealuste maksude sissenõudmise periood jääb aega enne asjaomase liikmesriigi liiduga ühinemist (3. juuli 2019. aasta kohtuotsus UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 31).

31 Kuna korrigeerimise kohustus on nimelt lahutamatult seotud tasumisele kuuluva või tasutud sisendkäibemaksu sissenõutavusega ja sellega kaasneva mahaarvamisoigusega, ei võimalda selliste asjaolude ilmnemine pärast liikmesriigi ühinemist liiduga, mis üldjuhul seda kohustust põhjendavad, Euroopa Kohtul tõlgendada käibemaksudirektiivi, kui kaubatarne või teenuste osutamine toimus enne liiduga ühinemist (27. juuni 2018. aasta kohtuotsus Varna Holidéis, C-364/17, EU:C:2018:500, punkt 31).

32 Käesoleval juhul puudutab põhikohtuasi käibemaksu maksustamisperioodi 2006–2010 ja 2012. aastat. Järelikult ei ole Euroopa Kohus pädev lahendama eelotsuse küsimusi osas, milles

need puudutavad 2006. aastal tehtud kaubatarneid või teenuste osutamist, mis toimusid enne Bulgaaria Vabariigi ühinemist liiduga 1. jaanuaril 2007.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene, kolmas ja neljas küsimus

33 Alustuseks olgu märgitud, et eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks võib Euroopa Kohus arvesse võtta neid liidu õigusnorme, millele liikmesriigi kohus ei ole oma küsimustes viidanud, tuletades eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õigusnormid, mida on põhikohtuasja vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (2. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Åklagarmyndigheten, C?666/21, EU:C:2023:149, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Kuigi käesoleval juhul on eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsuse küsimuste sõnastuses viidanud üksnes neutraalse maksustamise põhimõttele, ei takista see asjaolu arvesse võtmast muid liidu õiguse üldpõhimõtteid, mis võivad olla neile küsimustele vastamisel asjakohased.

35 Seega tuleb asuda seisukohale, et esimese, kolmanda ja neljanda eelotsuse küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 2 ette nähtud erandit arvestades tuleb selle direktiivi artikli 90 lõiget 1 koostoides neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja tõhususe põhimõtetega tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette õigust lõpetava tähtaja sellise käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks, mis tuleneb käibemaksuga maksustatava väärtuse vähenemisest juhul, kui maksukohustuslase väljastatud arve jäetakse täielikult või osaliselt tasumata, ja kui see nii ei ole, siis millisest kuupäevast peab tähtaeg hakkama kulgema, kui puuduvad sellekohased riigisisised erisätted.

36 Tuleb märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 on ette nähtud, et tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel. See säte kohustab liikmesriike vähendama käibemaksuga maksustatavat väärtust ja seega maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvat käibemaksusummat iga kord, kui maksukohustuslane ei saa pärast tehingu tegemist tasu osaliselt või täielikult kätte. Nimetatud säte on käibemaksudirektiivi aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt koosneb maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust, ning millest tuleneb, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat kui see, mille maksukohustuslane on saanud (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus ELVOSPOL, C?398/20, EU:C:2021:911, punktid 24 ja 25).

37 Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 2 lubab omakorda liikmesriikidel hinna täieliku või osalise mittetasumise korral teha erandi selle direktiivi artikli 90 lõikes 1 sätestatud maksustatava väärtuse vähendamise kohustusest.

38 Sellega seoses on Euroopa Kohus juba leidnud, et riigisisest sätet, mis selliste olukordade loetlemisel, mille puhul vähendatakse maksustatavat väärtust, ei käsitle olukorda, milles tehingu hinda ei maksta, tuleb käsitada kui liikmesriigi poolt talle käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikega 2 antud erandi kasutamise õiguse tagajärge (3. juuli 2019. aasta kohtuotsus UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Käesoleval juhul nähtub nii eelotsusetaotlusest kui ka Bulgaaria valitsuse suulistest seisukohtadest, et riigisisised õigusnormid, mis loetlevad ZDDS artikli 115 lõikes 1 olukorrad, kus maksustatavat väärtust korrigeeritakse, ei näe ette mingit korrigeerimist käibemaksuga

maksustatava tehingu hinna tasumata jätmise korral.

40 Seega tuleb seoses põhikohtuasjas kõne all oleva ajavahemikuga asuda seisukohale, et Bulgaaria Vabariik on kasutanud võimalust teha mittetasumise korral maksustatava väärtuse vähendamise kohustusest erand, mistõttu maksukohustuslane ei saa sellele õigusele tugineda (vt selle kohta 3. juuli 2019. aasta kohtuotsus UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 61).

41 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt põhineb võimalus sellise erandi tegemiseks, mis on rangelt piiratud tasu täieliku või osalise maksmata jätmise juhtudega, samas ideel, et tasu mittemaksmist võib teatavatel asjaoludel ja tulenevalt asjaomases liikmesriigis kehtivast õiguslikust olukorrast olla keeruline kindlaks teha või see võib olla üksnes ajutine (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Seega peab erandi tegemise võimaluse kasutamine olema põhjendatud, et liikmesriikide rakendusmeetmed ei nurjaks maksude ühtlustamise eesmärki, mida käibemaksudirektiiviga taotletakse, ning selle võimalusega ei saa lubada liikmesriikidel lihtsalt välistada käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist, kui tasu on jäetud maksmata (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Nimelt, kui möönda, et liikmesriikidel on võimalik käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist lõpliku mittetasumise korral täielikult välistada, siis läheb see vastuollu käibemaksu neutraalsuse põhimõttega, millest tuleneb eelkõige, et riigi maksukogujana peab ettevõtja olema kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastatud, kui tegevus ise on käibemaksuga maksustatav (11. novembri 2021. aasta kohtuotsus ELVOSPOL, C-398/20, EU:C:2021:911, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

44 Selles kontekstis tuleb esiteks märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 vastab vahetu õigusmõju tekkimise tingimustele (15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine), C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika) ja teiseks on selle artikli lõikes 2 ette nähtud erandi tegemise võimaluse eesmärk üksnes võimaldada liikmesriikidel võidelda tasumisele kuuluvate summade sissenõudmisega seotud ebakindluse vastu ja see ei lahenda küsimust, kas käibemaksuga maksustatavat väärtust võib lõpliku tasumata jätmise korral mitte vähendada (11. juuni 2020. aasta kohtuotsus SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Pealegi, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 41 ja 56 sisuliselt märkis, võib käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 olla vahetult kohaldatav, kui liikmesriik – nagu käesoleval juhul – ei luba maksustatava väärtuse vähendamist täieliku või osalise mittetasumise korral, võtmata arvesse ebakindlust selles osas, kas mittetasumine on lõplik.

46 Mis puudutab selle direktiivi artiklis 90 sätestatud maksustatava väärtuse vähendamise õiguse ajalist piiramist, siis tuleb esimesena märkida, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et võimalus esitada käibemaksu tagastamise taotlus ilma sellise piiranguta läheks vastuollu õiguskindluse põhimõttega, mis nõuab, et maksukohustuslase olukorda, arvestades tema õigusi ja kohustusi maksuhalduri ees, ei saa lõputult vaidlustada (vt selle kohta 3. märtsi 2021. aasta kohtumäärus FGSZ, C-507/20, EU:C:2021:157, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Lisaks on Euroopa Kohus leidnud seoses käibemaksu mahaarvamise korraga, mida tuleb tema hinnangul tõlgendada kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 90 (vt selle kohta 22. veebruari 2018. aasta kohtuotsus T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punkt 35), et õigust lõpetavat tähtaega, mille möödumisel nähakse maksumaksjale, kes ei olnud piisavalt hoolas ja kes ei

taotlenud sisendkäibemaksu mahaarvamist, ette mahaarvamisõiguse äravõtmine, ei saa käsitada käibemaksudirektiiviga kehtestatud süsteemiga kokkusobimatuna, kuna ühest küljest kohaldatakse seda tähtaega ühtemoodi nii liikmesriigi õigusel põhinevate kui ka liidu õigusel põhinevate analoogsete maksualaste õiguste suhtes (võrdväarsuse põhimõte) ja teisest küljest ei muuda see käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamist praktiliselt võimatuks või üleliia raskeks (tõhususe põhimõte) (12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – , C?8/17, EU:C:2018:249, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

48 Seega, mis puudutab põhikohtuasjas vaidlusaluseid riigisiseseid õigusnorme, mis kehtestavad õigust lõpetava tähtaja, mille möödumisel on maksu tagastamise taotlus vastuvõetamatu, siis piisab, kui märkida, nagu tõi esile kohtujurist oma ettepaneku punktis 44, et selline maksustatava väärtuse vähendamise õiguse ajaline piiramine ei ole käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikega 1 vastuolus.

49 Teisena, kuigi sellise õigust lõpetava tähtaja olemasolu, mille möödumisel ei ole võlausaldajal enam võimalik taotleda teatavate nõuetega seotud käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamist, ei saa iseenesest pidada käibemaksudirektiiviga vastuolus olevaks, kuulub selle kuupäeva kindlaksmääramine, millest alates tähtaeg kulgema hakkab, liikmesriigi õiguse kohaldamisalasse, tingimusel et järgitakse võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtteid (vt selle kohta 3. märtsi 2021. aasta kohtumäärus FGSZ, C?507/20, EU:C:2021:157, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Mis puudutab täpsemalt tõhususe põhimõtet, siis võib Euroopa Kohtu praktikast järeldada, et käibemaksu vähendamise õiguse kasutamise võimaldamisest keeldumiseks ei saa õiguspäraselt tugineda õigust lõpetavale tähtajale, mis hakkas kulgema algsete arvete väljastamise kuupäevast ja oleks teatavate tehingute puhul möödunud enne tasaarvestustaotluse esitamist, kui maksukohustustlane puhul ei ole näha, et ta ei olnud täitnud hoolsuskohustust, ja kui ei ole toime pandud kuritarvitusi ega esinenud petturlikku kokkumängu (vt selle kohta 3. märtsi 2021. aasta kohtumäärus FGSZ, C?507/20, EU:C:2021:157, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

51 Sellega seoses tuleb asuda seisukohale, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepaneku punktis 50, et arvestades käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, millest tuleneb, et ettevõtja, kes tagab käibemaksu eelrahastamise, kogudes seda riigile, on kogu oma käibemaksuga maksustatava majandustegevuse raames selle maksu koormast täielikult vabastatud, peab käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 ette nähtud maksustatava väärtuse vähendamise õiguse kasutamise õigust lõpetava tähtaja kulgema hakkamise hetk olema piisavalt seotud kuupäevaga, millest alates võib maksukohustustlane, kes tegutseb hoolsalt, seda õigust kasutada.

52 Lisaks, kui puuduvad riigisiseseid õigusnormid, mis reguleeriksid tasu täieliku või osalise mittetasumise korral maksustatava väärtuse vähendamise õiguse kasutamise korda nagu põhikohtuasjas, nõuavad proportsionaalsuse ja õiguskindluse põhimõtted, et maksukohustustlane saaks õigust lõpetava tähtaja alguse mõistliku tõenäosusega kindlaks teha.

53 Sellega seoses on oluline märkida, et nõude tasumata jätmisega seotud ebakindlust saab arvesse võtta ka nii, et käibemaksuga maksustatavat väärtust lubatakse vähendada juhul, kui võlausaldaja näitab enne võlgniku pankroti? või likvideerimismenetluse lõppu, et on mõistlikult tõenäoline, et võlg jääbki tasumata, isegi kui maksustatav väärtus tuleb kõrgemaks ümber hinnata, kui tasu siiski ära makstakse. Seega on liikmesriigi ametiasutuste ülesanne määrata proportsionaalsuse põhimõtet järgides ja kohtuliku kontrolli all kindlaks, millised tõendid tuleb võlausaldajal mittetasumise tõenäoliselt pikaajalise kestuse kohta esitada, arvestades kohaldatava riigisisese õiguse erisusi. Selline regulatsioon oleks ühtlasi tõhus viidatud eesmärgi saavutamiseks, samas aga vähem koormav võlausaldajale, kes tagab käibemaksu

eelrahastamise, kogudes seda riigile (15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – , C?335/19, EU:C:2020:829, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 See järeldus kehtib veelgi enam pankroti? või likvideerimismenetluste kontekstis, milles saab põhimõtteliselt alles pika aja möödudes kindlalt teada, et võlg jääbki lõplikult tasumata. Igal juhul seab selline tähtaeg ettevõtjad, kelle suhtes sellist korda kohaldatakse, kui nende arve jääb tasumata, rahavoogude osas ebasoodsamasse olukorda võrreldes konkurentidega, kes asuvad teistes liikmesriikides, mis ilmselgelt võib pärssida käibemaksudirektiiviga taotletava maksude ühtlustamise eesmärgi saavutamist (vt selle kohta 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine), C?335/19, EU:C:2020:829, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

55 Kuigi käesoleval juhul toimusid põhikohtuasjas arutusel olevad kaubatarned ja teenuste osutamine aastatel 2007–2010 ja 2012. aastal, esitas Consortium Remi Group käibemaksuga maksustatava väärtuse vähenemisest tuleneva tagastamistaotluse alles 2020. aastal. Nii Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku materjalidest kui ka põhikohtuasja poolte vastustest kohtuistungil esitatud küsimustele nähtub aga, et võlgnikust äriühingutest olid kaks esimest kustutatud äriregistrist enne selle taotluse esitamise kuupäeva – vastavalt 2012. ja 2017. aastal –, kolmas kustutati sellest registrist põhikohtuasja menetluse ajal ning lõpuks, kahe viimati nimetatud äriühingu suhtes oli enne nimetatud taotluse esitamist algatatud maksejõuetusmenetlus.

56 Järelikult on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne – kuna ta on ainsana pädev otsustama faktiliste asjaolude üle – kindlaks teha kuupäev, millest alates Consortium Remi Group oleks võinud – näitamata üles hoolsuse puudumist – nõuda õigust maksustatava väärtuse vähendamisele täieliku või osalise mittetasumise korral, eelkõige arvestades seda, et tema nõudeid võis olla võimatu sisse nõuda.

57 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele, kolmandale ja neljandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 90 koostoimes neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja tõhususe põhimõtetega tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks, mis tuleneb käibemaksuga maksustatava väärtuse vähenemisest täieliku või osalise mittetasumise korral, ette õigust lõpetava tähtaja, mille möödumisel nähakse maksukohustuslasele, kes ei olnud piisavalt hoolas, ette õiguse äravõtmine, tingimusel et tähtaeg hakkab kulgema alles pärast kuupäeva, mil maksukohustuslane oleks võinud – näitamata üles hoolsuse puudumist – nõuda õigust vähendamisele. Kui selle õiguse kasutamise korda reguleerivad riigisisised õigusnormid puuduvad, peab maksukohustuslane saama sellise õigust lõpetava tähtaja kulgema hakkamise hetke mõistliku tõenäosusega kindlaks teha.

Teine ja viies eelotsuse küsimus

58 Võttes arvesse käesoleva kohtuotsuse punktis 33 viidatud kohtupraktikat, tuleb aru saada, et teise ja viienda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 ja artiklit 273 koostoimes neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega tuleb tõlgendada nii, et nendega on konkreetsete riigisiseste sätete puudumisel vastuolus maksuhalduri nõue, mis seab maksukohustuslase väljastatud arve täieliku või osalise mittetasumise korral käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise tingimuseks, et maksukohustuslane algset arvet eelnevalt parandab, ja et ta teatab võlgnikule ette oma kavatsusest käibemaks tühistada, juhul kui tegemist on maksukohustuslasega.

59 Kõigepealt, seoses tingimusega, mis seab käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise eelduseks asjaolu, et maksukohustuslane on algul väljastatud arveid parandanud,

on oluline märkida, et vastupidi direktori ja Euroopa Komisjoni argumendile sellist tingimust käibemaksudirektiivi artiklist 203 ei tulene.

60 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on see säte kohaldatav üksnes siis, kui käibemaks on arvele märgitud valesti, ega hõlma järelilikult olukordi, kus arvel märgitud maks on õige (vt selle kohta 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt Österreich (lõpptarbivate arvetele valesti märgitud käibemaks), C?378/21, EU:C:2022:968, punktid 21 ja 23).

61 Seevastu nii algse arve parandamise nõue kui ka nõue, et maksukohustuslane peab mittetasumise korral maksustatava väärtuse vastavaks vähendamiseks teatama võlgnikule, kui see on maksukohustuslane, ette oma kavatsusest tühistada käibemaks osaliselt või täielikult, kuuluvad samal ajal käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 ja artikli 273 kohaldamisalasse (vt selle kohta 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, punkt 24, ja 6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus , C?672/17, EU:C:2018:989, punkt 35).

62 Sellega seoses tuleb märkida, et vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 273 võivad liikmesriigid kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid kohustusi, tingimusel et seda võimalust ei kasutata selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks kõnealuse direktiivi 3. peatükis sätestatud kohustustele.

63 Arvestades asjaolu, et väljaspool käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 ning artiklis 273 sätestatud piire ei ole nendes sätetes täpsustatud ei tingimusi ega kohustusi, mida liikmesriigid võivad ette näha, siis antakse nende sätetega liikmesriikidele kaalutlusruum eeskätt seoses formaalsustega, mida maksukohustuslased peavad maksustatava väärtuse vähendamiseks maksuhalduri ees täitma (11. juuni 2020. aasta kohtuotsus SCT, C?146/19, EU:C:2020:464, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

64 Meetmed, mida liikmesriigid võivad käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel võtta, võivad käibemaksuga maksustatava väärtuse järgimist käsitlevatest eeskirjadest üldjuhul kõrvale kalduda siiski üksnes piirides, mis on rangelt vajalikud selle konkreetse eesmärgi saavutamiseks. Need meetmed peavad nimelt võimalikult vähe mõjutama käibemaksudirektiivis sätestatud eesmäärke ja põhimõtteid ega tohi seega seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust, mis on vastava valdkonna liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte (6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim, C?717/19, EU:C:2021:818, punkt 60 ja seal viidatud kohtupraktika).

65 Lisaks, kui käibemaksu tagastamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks sõltuvalt maksu tagastamise taotluse esitamise tingimustest, võib käibemaksu neutraalsuse põhimõttest ja proportsionaalsuse põhimõttest tuleneda nõue, et liikmesriigid näeksid ette alused ja korra, mis on vajalikud selleks, et maksukohustuslane saaks alusetult arvele märgitud maksu tagasi nõuda (vt selle kohta 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

66 Järelikult on vaja, et maksuhalduri juures käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise eelduseks olevad formaalsused, mida maksukohustuslastel tuleb täita, piirduksid nendega, mis võimaldavad põhjendada seda, et pärast tehingu tegemist jääb selle eest tasu osaliselt või täielikult lõplikult saamata. Liikmesriigi kohtute ülesanne on selles osas kontrollida, kas asjaomase liikmesriigi nõutavate formaalsuste puhul oli see nii (vt selle kohta 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim, C?717/19, EU:C:2021:818, punkt 61 ja seal viidatud kohtupraktika).

67 Sellega seoses on Euroopa Kohus korduvalt leidnud, et nõue, mille kohaselt sõltub algsest

arvest tuleneva maksustatava väärtuse vähendamine sellest, kas maksukohustuslasel on soetaja või teenuse saaja poolt väljastatud kinnitus parandatud arve kättesaamise kohta, võib üldjuhul aidata tagada nii käibemaksu nõuetekohast kogumist ja maksudest kõrvalehoidumise välistamist kui ka kõrvaldada maksutulude saamata jäämise ohtu ning seega teenib käibemaksudirektiivi artikli 90 lõikes 1 ja artiklis 273 sätestatud legitiimseid eesmärke (vt selle kohta 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, punktid 32 ja 33).

68 Nagu nähtub Euroopa Kohtu praktikast, kehtib see järeldus ka nõude kohta, mis seab maksustatava väärtuse vähendamise tingimuseks, et maksukohustuslane teatab võlgnikule, kui see on maksukohustuslane, ette oma kavatsusest käibemaks osaliselt või tervikuna tühistada (vt selle kohta 6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, punktid 35 ja 36).

69 Järelikult ei sea käibemaksu neutraalsust üldjuhul kahtluse alla sellised nõuded, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt sõltub maksustatava väärtuse vähendamine sellest, kas maksukohustuslane parandab algset arvet täieliku või osalise mittetasumise tõttu ja kas ta on võlgnikule ette teatanud oma kavatsusest maks tühistada, mistõttu võlgnik saaks teada algse mahaarvamise korrigeerimisest (vt selle kohta 26. jaanuari 2012. aasta kohtuotsus Kraft Foods Polska, C?588/10, EU:C:2012:40, punkt 37, ja 6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, punkt 39).

70 Samas on siiski selge, et eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kontrollima, ega sellised nõuded ei osutu käesoleval juhul ülemäära koormavaks maksukohustuslasele, kes on kaupade tarnija või teenuste osutaja (vt selle kohta 6. detsembri 2018. aasta kohtuotsus Tratave, C?672/17, EU:C:2018:989, punkt 41).

71 Euroopa Kohtule esitatud toimiku materjalidest, mis leidsid kohtuistungil kinnitust, nähtub aga, et esiteks ei näinud Bulgaaria õigusnormid põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis ette algse arve parandamise ja mittetasumise korral võlgniku maksu tühistamisest teavitamise nõudeid.

72 Teiseks nähtub samadest materjalidest, et Consortium Remi Group kustutati käibemaksukohustuslaste registrist 7. märtsil 2019, mistõttu põhikohtuasjas vaidlusaluse tasaarvestustaotluse esitamise kuupäeval ei olnud sellel maksukohustuslasel enam võimalust väljastada parandatud arveid. Direktor täpsustas nimelt selles osas, ilma et talle oleks selles küsimuses vastu vaieldud, et *ratione temporis* asjakohaste riigisiseste õigusnormide kohaselt ei saanud käibemaksu parandada, kui maksukohustuslane oli registrist kustutatud.

73 Seega tuleb tõdeda, et kuna arve parandamine on Bulgaaria maksuhalduri praktikas maksustatava väärtuse vähendamiseks *sine qua non*-tingimus, kahjustab käibemaksu neutraalsust see, kui maksukohustuslasel on arve parandamine võimatu või ülemäära raske (vt selle kohta 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim, C?717/19, EU:C:2021:818, punkt 63).

74 Järelikult sellisel juhul nagu põhikohtuasjas, kus maksukohustuslasel ei ole võimalik väljastada parandavat dokumenti arvete kohta, mille summat ei ole tasutud, nõuavad käibemaksu neutraalsuse põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõtte, et asjaomane liikmesriik lubaks tal muul viisil liikmesriigi maksuhaldurile tõendada nende arvete tasumata jätmist, mis on aluseks tema õigusele vähendada maksustatavat väärtust (vt selle kohta 6. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Boehringer Ingelheim, C?717/19, EU:C:2021:818, punkt 65).

75 Neil asjaoludel tuleb asuda seisukohale, et kui käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise õigusele seatakse asjakohaste riigisiseste õigusnormide puudumisel tingimus, et

algset arvet peab parandama, läheb see asjaolu kaugemale sellest, mis on vajalik käibemaksudirektiivi artikliga 273 taotletava eesmärgi saavutamiseks, milleks on maksutulude saamata jäämise ohu ärahoidmine, kui seda tingimust on võimatu täita.

76 Sama kehtib seda enam kohustuse kohta teavitada arve saajat arve väljastaja kavatsusest käibemaks tühistada, nagu on kirjeldatud viiendas küsimuses, mille sõnastusest ja muudest eelotsusetaotluses tuvastatud asjaoludest nähtub, et see on Bulgaaria maksuhalduri praktikas kehtestatud vajalik eeltingimus arvele märgitud käibemaksu korrigeerimiseks täieliku või osalise mittetasumise korral.

77 Samas tuleb täheldada, et käesoleval juhul kustutati Consortium Remi Group käibemaksukohustuslaste registrist seetõttu, et ta oli süstemaatiliselt rikkunud ZDDSt tulenevaid kohustusi, ja et tema tasaarvestustaotlus puudutas selliste arvete mittetasumist, mis olid väljastatud mitu aastat enne tema registrist kustutamist. Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, ega maksukohustuslane ei ole ise vastutav selle eest, et tal ei olnud võimalik parandusarveid väljastada.

78 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele ja viiendale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 ja artiklit 273 tuleb koostoimes neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega tõlgendada nii, et nendega on konkreetsete riigisiseste sätete puudumisel vastuolus maksuhalduri nõue, mis seab maksukohustuslase väljastatud arve täieliku või osalise mittetasumise korral käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise tingimuseks, et maksukohustuslane algset arvet eelnevalt parandab ja et ta teatab võlgnikule ette oma kavatsusest käibemaks tühistada, kuna maksukohustuslasel ei ole võimalik teha parandust õigel ajal, ilma et ta oleks ise selle võimaluse puudumise eest vastutav.

Kuues küsimus

79 Kuuenda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, kas käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et võimalik õigus käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamisele juhul, kui maksukohustuslase väljastatud arve jäetakse täielikult või osaliselt tasumata, annab õiguse saada tagasi tema tasutud käibemaks koos viivitusintressiga, ning kui vastus on jaatav, siis millisest kuupäevast alates võib sellele õigusele tugineda.

80 Nagu on meelde tuletatud käesoleva kohtuotsuse punktis 42, tagab ühine käibemaksusüsteem neutraalse käibemaksu ja selle eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada. Samuti tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktis 63 viidatud kohtupraktikast, et kuigi liikmesriikidel on käibemaksudirektiivi artiklis 90 osutatud üksikasjaliku korra kehtestamisel kaalutlusruum, ei või see kord piirata neutraalse maksustamise põhimõtet ega panna maksukohustuslasele täielikku või osalist käibemaksu tasumise koormust.

81 Eelkõige peab nimetatud kord võimaldama maksukohustuslasel saada käibemaksuga maksustatava väärtuse vähenemisest tuleneva saadaoleva summa asjakohastel tingimustel täies ulatuses tagasi; see tähendab, et tagasimakse tuleb sooritada mõistliku aja jooksul likviidsete või samaväärsete vahenditega ning et kehtestatud tagastamise meetodiga ei tohi maksukohustuslase jaoks mitte mingil juhul kaasneda finantsriski (vt selle kohta 12. mai 2021. aasta kohtuotsus *technoRent International* jt, C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 38).

82 Kui aga juhul, kui käibemaksuga maksustatava väärtuse vähenemisest tulenevat tagasimakset ei tehta mõistliku aja jooksul, ei oleks maksukohustuslasel õigust viivitusintressile, mõjutaks see tema olukorda negatiivselt, rikkudes neutraalse maksustamise põhimõtet (vt selle

kohta 12. mai 2021. aasta kohtuotsus technoRent International jt, C-844/19, EU:C:2021:378, punktid 39 ning 41).

83 Siit järeldub, et kuigi käibemaksudirektiivi artiklis 90 ei ole ette nähtud kohustust tasuda käibemaksuga maksustatava väärtuse vähenemisest tuleneva käibemaksu tagastamise korral intressi ega ole täpsustatud kuupäeva, millest alates intressi tuleb maksta, nõuab neutraalse käibemaksusüsteemi põhimõte, et finantskahju, mis on tekkinud seetõttu, et käibemaksu enammakse tagastatakse pärast mõistliku tähtaja möödumist, hüvitataks viivitusintressi tasumisega (vt selle kohta 12. mai 2021. aasta kohtuotsus technoRent International jt, C-844/19, EU:C:2021:378, punktid 40 ning 41).

84 Nimelt saab maksukohustuslane sellises olukorras kätte käibemaksu enammakse, mis tuleb talle tagastada, kuid see võis talle tekitada rahalist kahju seetõttu, et ta ei saanud kõnealuseid rahasummasid kasutada. Kui aga juhul, kui maksuhaldur ei tagasta enammakset mõistliku aja jooksul, ei oleks maksukohustuslasel õigust viivitusintressile, mõjutaks see tema olukorda negatiivselt, rikkudes seega neutraalse maksustamise põhimõtet (12. mai 2021. aasta kohtuotsus technoRent International jt, C-844/19, EU:C:2021:378, punkt 42).

85 Mis puudutab täpsemalt intressi kohaldamise korda käibemaksuga maksustatava väärtuse vähenemisest tuleneva tagastamise juhtudel, siis see kuulub liikmesriikide menetlusautonoomia valdkonda, mida piiritlevad võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtted (vt analoogia alusel 13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punkt 45).

86 Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne neid põhimõtteid ja tema menetluses oleva vaidluse kõiki erisusi arvestades kindlaks teha, kas käesoleval juhul tuleb teha tagasimakse, mis tuleneb käibemaksuga maksustatava väärtuse vähenemisest, ja kui ta tuvastab, et tagasimakset ei ole tehtud mõistliku aja jooksul, siis millisest hetkest alates lisandub tagastatavale summale viivitusintress (vt selle kohta 5. oktoobri 2023. aasta kohtumäärus ZSE Elektrárne, C-151/23, EU:C:2023:751, punkt 28).

87 Käesoleval juhul, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 99, 100 ja 102 sisuliselt esile tõi, saab riigisiseses õiguses ettenähtud täpsete eeskirjade puudumisel käibemaksuga maksustatava väärtuse vähenemisest tulenevalt tagasimakselt intressi arvutada alles alates kuupäevast, mil maksukohustuslane leiab, et asjaomase nõude mittetasumine on lõplik käibemaksudirektiivi artikli 90 tähenduses, ja nõuab käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise õigust sel ajal käimasoleva maksustamisperioodi deklaratsioonis, kuna enne seda kuupäeva oli käibemaksu tasumise õiguslik alus selle direktiivi artikkel 63.

88 Eeltoodut arvestades tuleb kuuendale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 90 lõiget 1 tuleb koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tõlgendada nii, et võimalik õigus käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamisele juhul, kui maksukohustuslase väljastatud arve jäetakse täielikult või osaliselt tasumata, annab õiguse saada tagasi tasutud käibemaks koos viivitusintressiga ning juhul, kui liikmesriigi õigusnormides puudub võimaliku tasumisele kuuluva intressi kohaldamise kord, hakatakse intressi arvutama alates kuupäevast, mil maksukohustuslane nõuab käibemaksu mahaarvamise õigust sel ajal käimasoleva maksustamisperioodi deklaratsioonis.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 90 koostoimes neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja tõhususe põhimõtetega tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad käibemaksu tagastamise taotluse esitamiseks, mis tuleneb käibemaksuga maksustatava väärtuse vähenemisest täieliku või osalise mittetasumise korral, ette õigust lõpetava tähtaja, mille möödumisel nähakse maksukohustuslasele, kes ei olnud piisavalt hoolas, ette õiguse äravõtmine, tingimusel et tähtaeg hakkab kulgema alles pärast kuupäeva, mil maksukohustuslane oleks võinud – näitamata üles hoolsuse puudumist – nõuda õigust vähendamisele. Kui selle õiguse kasutamise korda reguleerivad riigisisised õigusnormid puuduvad, peab maksukohustuslane saama sellise õigust lõpetava tähtaja kulgema hakkamise hetke mõistliku tõenäosusega kindlaks teha.
2. Direktiivi 2006/112 artikli 90 lõiget 1 ja artiklit 273 tuleb koostoimes neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega tõlgendada nii, et nendega on konkreetsete riigisiseste sätete puudumisel vastuolus maksuhalduri nõue, mis seab maksukohustuslase väljastatud arve täieliku või osalise mittetasumise korral käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamise tingimuseks, et maksukohustuslane algset arvet eelnevalt parandab ja et ta teatab võlgnikule ette oma kavatsusest käibemaks tühistada, kuna maksukohustuslasel ei ole võimalik teha parandust õigel ajal, ilma et ta oleks ise selle võimaluse puudumise eest vastutav.
3. Direktiivi 2006/112 artikli 90 lõiget 1 tuleb koostoimes neutraalse maksustamise põhimõttega tõlgendada nii, et võimalik õigus käibemaksuga maksustatava väärtuse vähendamisele juhul, kui maksukohustuslase väljastatud arve jäetakse täielikult või osaliselt tasumata, annab õiguse saada tagasi tasutud käibemaks koos viivitusintressiga ja juhul, kui liikmesriigi õigusnormides puudub võimaliku tasumisele kuuluva intressi kohaldamise kord, hakatakse intressi arvutama alates kuupäevast, mil maksukohustuslane nõuab käibemaksu mahaarvamise õigust sel ajal käimasoleva maksustamisperioodi deklaratsioonis.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.