

62016CC0532

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MICHAL BOBEK

esitatud 20. detsembril 2017 (1)

Kohtuasi C-532/16

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

menetluses osalejad:

Akcin? bendrov? SEB bankas

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Mahaarvamiste korrigeerimine – Kohaldatavus – Ekslikult käibemaksuga maksustatud tehing – Arve muutmine müüja poolt

I. Sissejuhatus

1.

Akcin? bendrov? SEB bankas (edaspidi „SEB bankas“) ostis äriühingult VKK Investicija UAB (edaspidi „müüja“) maatükid, mille kohta viimane esitas arve koos käibemaksuga. Müügi toimumise ajal pidasid mõlemad pooled kõnealuseid maatükke „ehitusmaaks“ ja käibemaksuga maksustatavaks. Hiljem arvas SEB bankas arvele märgitud käibemaksu summa maha.

2.

Kolm aastat hiljem asus müüja seisukohale, et kõnealused maatükid oleksid tegelikult pidanud olema käibemaksust vabastatud. Seepärast saatis ta SEB bankasele kreditarve algse arve summas. Samas esitas ta uue arve samas summas, kuid seekord ilma käibemaksuta.

3.

Hiljem toimunud maksukontrolli tulemusel tegi Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Leedu rahandusministeeriumi haldusalasse kuuluv riiklik maksuinspeksioon (edaspidi „maksuinspeksioon“) otsuse, et SEB bankas peab tagastama summa, mille ta esialgu võis maha arvata. Lisaks kohustas ta SEB bankast tasuma osa kogunenud viivistest ja määras trahvi.

4.

Asi jõudis lõpuks Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasesse (Leedu kõrgeim halduskohus). See on käesolevas asjas esitanud eelotsusetaotluse küsimusega, kas SEB bankasele esitatud nõue on hõlmatud käibemaksudirektiivis ette nähtud mahaarvamiste korrigeerimise mehhanismiga. (2) Lisaks küsib ta müüja kreditarve ja asjaolu asjakohasuse kohta, et kõnealuste maatükkide ümberliigitamine toimus pärast seda, kui maksuhaldur oli muutnud oma

tava SEB bankase maksukohustuste kindlaksmääramisel.

II. Õiguslik raamistik

1. Käibemaksudirektiiv

5.

Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada isikut, kes juhuti teeb artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

[...]

b)

ehitusmaa võõrandamine“.

6.

Direktiivi artikli 135 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

k)

hoonestamata maa, v.a artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine“.

7.

Käibemaksudirektiivi X jaotise 5. peatükk käsitleb „mahaarvamiste korrigeerimist“. See koosneb artiklitest 184–192. Artikkel 184 sätestab, et „[e]sialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud“.

8.

Käibemaksudirektiivi artikkel 185 sätestab:

„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“.

9.

Artikkel 186 sätestab, et „[l]iikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad“.

2. Leedu õigus

10.

Leedu 5. märtsi 2002. aasta seaduse nr IX-751 käibemaksu kohta (Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas 15. jaanuari 2004. aasta seaduse nr IX-1960 redaktsioonis; edaspidi „käibemaksuseadus“) artikkel 65 sätestab üldreegli, et „kui käibemaksukohustuslane on pärast maksustamisperioodi käibedeklaratsiooni esitamist tühistanud teatud osa kaupade ostu, on kaupade võõrandajalt või teenuste osutajalt saanud täiendavaid hinnaalandusi või kaupade võõrandajale või teenuste osutajale tasumisele kuuluva käibemaksu summa on mingil muul põhjusel vähenenud, [...] ning eespool nimetatud sisend- ja/või impordikäibemaksu summad olid maha arvatud, tuleb neid käibemaksu mahaarvamisi korrigeerida, suurendades vastavalt selle maksustamisperioodi käibedeklaratsioonis, mil eespool kirjeldatud asjaolud said teatavaks, riigieelarvesse tasumisele kuuluva käibemaksu summat või vähendades riigieelarvest tagastamisele kuuluva käibemaksu summat“.

11.

Leedu 13. aprilli 2004. aasta seaduse nr IX-2112 maksukorralduse kohta (Lietuvos Respublikos mokes?i? administravimo ?statymas 13. aprilli 2004. aasta seaduse nr IX-2112 redaktsioonis; edaspidi „maksukorralduse seadus“) artikli 68 lõige 1 sätestab, et „[...] maksumaksja või maksuhaldur võib maksu arvutada või ümber arvutada perioodi eest, mis ei ole pikem kui jooksev kalendriaasta ja viis eelnevat kalendriaastat alates selle aasta 1. jaanuarist, mil maks esialgu arvutati või ümber arvutati“.

12.

Lõpetuseks, sama seaduse artikli 80 lõige 1 sätestab, et „maksumaksjal on õigus oma maksudeklaratsiooni korrigeerida, kui käesoleva seaduse artiklis 68 maksu (ümber)arvutamiseks ette nähtud periood ei ole lõppenud“.

III. Asjaolud, riigisisene menetlus ja eelotsuse küsimused

13.

SEB bankas ja müüja sõlmisid 28. märtsil 2007 ostu-müügilepingu, millega SEB bankas omandas kuus maatükki (edaspidi „tehing“). Samal päeval esitas müüja SEB bankasele arve summas 4067796,61 Leedu litti, millele lisandus käibemaks summas 732203,39 Leedu litti. Arve kogusumma koos käibemaksuga oli 4800000 Leedu litti (edaspidi „2007. aasta arve“). SEB bankas kandis selle sisendkäibemaksu oma 2007. aasta märtsi käibedeklaratsiooni ja sai õiguse see maha arvata.

14.

14. aprillil 2010 esitas müüja SEB bankasele kreditarve (edaspidi „2010. aasta kreditarve“). Samal päeval esitas ta uue arve kogusummas 4800000 Leedu litti (edaspidi „2010. aasta arve“). Sellele ei olnud märgitud käibemaksu.

15.

Müüja esitas 2007. aasta märtsi kohta parandatud käibedeklaratsiooni. 2012. aastal kinnitas pädev maksuhaldur, et müüja oli oma 2007. aasta märtsi käibedeklaratsiooni õigesti parandanud.

16.

Eelotsusetaotluses on märgitud, et SEB bankas ei kajastanud oma raamatupidamises ei 2010. aasta kreditarvet ega 2010. aasta arvet. Ta ei aktsepteerinud 2010. aasta arvet ja 2010. aasta kreditarvet sisuliselt põhjendusega, et müüjal ei olnud õigust tehingu maksustatavat väärtust ühepoolset muuta. Lisaks leidis SEB bankas, et kehtiva õiguse kohaselt peaks tehing olema käibemaksuga maksustatav.

17.

Nagu nähtub Leedu maksuinspeksiooni 28. veebruari 2014. aasta aruandest SEB bankase maksukontrolli kohta, tuli maksuinspeksioon järeldusele, et SEB bankas oleks pidanud käibemaksu mahaarvamist korrigeerima ja kandma oma 2010. aasta kreditarve summa 2010. aasta aprilli käibedeklaratsiooni.

18.

Leedu maksuinspeksioon tegi 16. mail 2014 maksukontrolli tulemusel maksuotsuse. Selles märkis ta, et SEB bankas peab tasuma käibemaksu tasumata jätmise eest viivist summas 251472 Leedu litti, ja määras talle trahvi summas 71528 Leedu litti. Samas loobus ta osaliselt SEB bankase viivise tasumise nõudest.

19.

SEB bankas esitas 10. juunil 2014 selle otsuse peale kaebuse maksuvaidluste komisjonile. Viimane tühistas 12. augustil 2014 maksuotsuse põhjendusega, et Leedu maksuinspeksioon ei olnud kinni pidanud Leedu õiguses ette nähtud tähtajast.

20.

Leedu maksuinspeksioon kaebas selle tühistamisotsuse edasi Vilniaus apygardos administracinis teismasesse (Vilniuse piirkondlik halduskohus, Leedu). Nimetatud kohus tegi 8. märtsil 2016 otsuse, millega jättis Leedu maksuinspeksiooni kaebuse rahuldamata.

21.

Sellepeale esitas Leedu maksuinspeksioon kaebuse Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasele (Leedu kõrgeim halduskohus), kes on käesolevas asjas esitanud eelotsusetaotluse. Viimane peatas oma menetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmised küsimused:

„1.

Kas [nõukogu direktiivi 2006/112], mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 184–186 tuleb näiteks põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras tõlgendada nii, et direktiivis 2006/112 ette nähtud mahaarvamiste korrigeerimise mehhanism ei ole kohaldatav juhul, kui juba käibemaksu esialgne mahaarvamine ei olnud võimalik, kuna asjaomane tehing oli ehitised maaga seotud käibemaksust vabastatud tehing?

2.

Kas vastust esimesele küsimusele mõjutab asjaolu, et 1) käibemaks asjaomastelt maatükkidelt arvati esialgu maha maksuhalduri tava pärast, mille kohaselt peeti kõnealust tehingut ekslikult ehitusmaa võõrandamiseks, mis tuleb direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 1 punkti b kohaselt käibemaksuga maksustada, ja/või 2) pärast soetajapoolset esialgset mahaarvamist esitas maatüki võõrandaja soetajale käibemaksu kreditarve, mis korrigeeris algsel arvel märgitud käibemaksusummasid?

3.

Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas näiteks põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras tuleb direktiivi 2006/112 artikleid 184 ja/või 185 tõlgendada nii, et kui juba käibemaksu esialgne mahaarvamine ei olnud võimalik, kuna asjaomane tehing oli käibemaksust vabastatud, siis tuleb maksukohustuslase kohustust seda mahaarvamist korrigeerida pidada tekkinuks kohe või alles siis, kui ta sai teada, et esialgne mahaarvamine ei olnud võimalik?

4.

Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas näiteks põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras tuleb direktiivi 2006/112 ja eelkõige selle artikleid 179, 184–186 ning 250 tõlgendada nii, et mahaarvatava sisendkäibemaksu korrigeeritud summad tuleb maha arvata sellel maksustamisperioodil, mil tekkis maksukohustuslase kohustus ja/või õigus algset mahaarvamist korrigeerida?“

22.

Kirjalikud seisukohad on esitanud SEB bankas, Leedu valitsus ja Euroopa Komisjon. Nad esitasid oma suulised seisukohad kohtuistungil, mis toimus 4. oktoobril 2017.

IV. Hinnang

23.

Käesolev ettepanek on üles ehitatud järgmiselt. Teen alustuseks kaks sissejuhatavat märkust tähtaegade ja tehingu käibemaksualase (ümber)liigitamise kohta (A). Seejärel käsitlen korrigeerimismehhanismi kohaldatavust käesolevas asjas (B). Lõpetuseks analüüsin 2010. aasta kreditarve ja tehingu käibemaksualase (ümber)liigitamise asjakohasust (C). Kuna ma soovitan eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele vastata eitavalt, ei ole kolmandale ja neljandale küsimusele vaja vastata (D).

A. Sissejuhatavad märkused

24.

Käesolevas asjas mõjutavad hindamist kaks asjaolu. Mõlemale viitasid pooled nii oma kirjalikes kui ka suulistes seisukohtades. Mõlemad on riigisisese õiguse küsimus, milles teeb otsuse eelotsusetaotluse esitanud kohus. Arvestades aga käesolevas menetluses toimunud arutelu, tahan alustuseks anda mõlema kohta mitu selgitust. Esimene neist puudutab võimalust, et Leedu maksuinspektsiooni nõue SEB bankase vastu võib sisuliselt olla tähtajaline (1). Teine on seotud tehingu käibemaksualase liigitamisega Leedu õiguses (2).

1. Põhikohtuasjas vaidluse all oleva nõude suhtes kohaldatavad tähtajad

25.

Komisjon märgib oma kirjalikes seisukohtades, et eelotsusetaotluses kirjeldatu põhjal otsustades tundub Leedu maksuinspeksiooni nõue SEB bankase vastu olevat Leedu õiguse tähenduses tähtajaline. Ta lisab, et Leedu asutused võivad mahaarvamiste korrigeerimist nõuda igal juhul ainult seni, kuni kehtivad tähtajad ei ole veel lõppenud.

26.

Maksukorralduse seaduse artikli 68 lõige 1 näeb ette reeglina viieaastase tähtaja, mille jooksul võib maksukohustusi arvutada või ümber arvutada. Tehing toimus 2007. aasta märtsis. Paistab (ja eelotsusetaotluse esitanud kohus peab seda veel kontrollima), et asjaomase käibemaksusumma tagastamise nõue esitati SEB bankasele ametlikult 2014. aasta veebruaris, kui vormistati SEB bankase maksukontrolli tulemused. Sellele järgnes 2014. aasta mais Leedu maksuinspeksiooni otsus, millega kinnitati maksukontrolli tulemused ning määrati kindlaks viivise summa ja trahvi.

27.

Rõhutan, et käibemaksudirektiivis ei ole ühtki sätet tähtaegade kohta, mis oleks põhikohtuasjas vaidluse all oleva nõude suhtes asjakohane. Seega peavad liikmesriigid need tähtajad ise kehtestama, pidades kinni võrdväärsuse ja tõhususe põhimõttest (3) ning käibemaksudirektiivist koostoides ELL artikli 4 lõikega 3 tulenevast üldisest kohustusest võtta kõik asjakohased meetmed, et tagada kogu oma territooriumil tasumisele kuuluva käibemaksu kogumine ja võidelda maksudest kõrvalehoidumise vastu. (4)

28.

Eelotsusetaotluses ei viita miski sellele, et Leedu õiguses kehtestatud tähtajad ei ole nende üldiste nõuetega kooskõlas. Tegelikult ei palutagi Euroopa Kohtult selle hindamist.

29.

Kõik edasine käesolevas ettepanekus põhineb eeldusel, et põhikohtuasjas vaidluse all olev nõue on kehtivate tähtaegadega kooskõlas ja vastus esitatud küsimustele on kasulik. Kui peaks selguma, et kehtiv tähtaeg on juba lõppenud (asjaolu, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kontrollima), siis on käesolevas asjas esitatud küsimused hüpoteetilised, välja arvatud selliste tähtaegade eriolukorras, mis põhjustavad süsteemseid ja struktuurseid probleeme, takistades käibemaksu kogumist asjaomases liikmesriigis. (5)

30.

Seda spetsiifilist ja pigem erandlikku olukorda kõrvale jättes tahan rõhutada, et käibemaksudirektiivi ei saa tõlgendada nii, et see pikendab või lühendab liikmesriikide õiguses kehtestatud tähtaegu, või seda nendel eesmärkidel kasutada. Kui on tõendatud, et tähtaeg, mille jooksul oleks Leedu maksuinspeksioon saanud SEB bankase maksukohustuse täitmist nõuda, on lõppenud, ei muuda selle maksukohustuse liigitamine käibemaksudirektiivi ühe või teise sätte all tõsiasja, et see nõue on tähtajaline. Kui tähtaeg on läbi, siis on ta lihtsalt läbi.

2. Tehingu käibemaksualane liigitamine liikmesriigi õiguses

31.

Järgmiseks nähtub eelotsusetaotlusest ja Euroopa Kohtule esitatud seisukohtadest, et mõiste „ehitusmaa“ tõlgendamine Leedu õiguses on käesolevas asjas kõne all oleva aja jooksul muutunud. Paistab, et see on mõjutanud tehingu käibemaksuga maksustamist.

32.

Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt k sätestab, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust „hoonestamata maa, v.a artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandami[s]e“. Viimasena nimetatud sätte kohaselt võivad „[l]iikmesriigid [...] maksukohustuslasena käsitada isikut, kes juhuti teeb [...] tehingu, eelkõige [...] ehitusmaa võõrandamine“. Artikli 12 lõike 3 kohaselt „käsitatakse „ehitusmaana“ hoonestamata või hoonestatud maad, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele“.

33.

Käibemaksudirektiivi artikli 12 lõige 1 jätab liikmesriikidele võimaluse „ehitusmaa“ käibemaksuga maksustada. (6) Paistab, et Leedu on seda võimalust kasutanud. Kas asjaomase tehinguga hõlmatud maa liigitub in concreto „ehitusmaaks“, ei ole aga nii selge.

34.

SEB bankase väitel käsitati võõrandatud maad tehingu toimumise ajal riigisisises õiguses „ehitusmaana“ ja seega oli see käibemaksuga maksustatav. See johtus Leedu käibemaksuseaduse ametlikust kommenteeritud väljaandest, mille väljaandja on, nagu selgub, Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Leedu rahandusministeeriumi haldusalasse kuuluv riiklik maksuinspeksioon), ja maksuhalduri poolt SEB bankasele 10. novembril 2009 antud teabest.

35.

Leedu valitsus selgitas, et see käsitlus muutus pärast Lietuvos vyriausiasis administracinis teismase (Leedu kõrgeim halduskohus) otsust, kes püüdis sellega ühtlustada varem ebajärjekindlat kohaldamistava. (7) Seetõttu pidi Leedu maksuinspeksioon tehinguga hõlmatud maa ex tunc (ümbär) liigitama muuks kui „ehitusmaaks“. Omakorda sellest tulenevalt pidi Leedu maksuinspeksioon esitama SEB bankasele mahaarvatava summa tagastamise nõude.

36.

Tahan rõhutada, et küsimust, kas ehitusmaa mõiste (ümbär)tõlgendamine on ELi õigusega kooskõlas, ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohus esitanud. Seepärast seda käesolevas menetluses ei käsitleta.

37.

See teema muutub asjakohaseks teises kontekstis, nimelt teise eelotsuseküsimusega seoses, kui on vaja kindlaks teha, kas see mõjutab kuidagi korrigeerimismehhanismi kohaldatavust. Kas kõnealune (ümbär)liigitamine ka tegelikult, faktilisel tasandil toimus, on küsimus, mille peab otsustama eelotsusetaotluse esitanud kohus. Ise jätkan taas eeldusega, et tehingu eset ei oleks tohtinud käsitada „ehitusmaana“ ja et tehing ei oleks seetõttu tohtinud olla käibemaksuga maksustatav. Teisisõnu lähtun sellest ja võtan tõsiasjana seda, et eelotsusetaotluse esimese küsimuse mõte, nii nagu see on sõnastatud, seisneb selles, et pooled käsitlesid tehingut

käibemaksu mõttes valesti.

B. Vigade parandus seoses mahaarvamisõiguse olemasoluga

38.

Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklitega 184 jj ette nähtud mahaarvamiste korrigeerimise mehhanismi abil saab parandada olukorda, kus mahaarvamisõigus on antud ekslikult.

39.

Käesoleva ettepaneku selles osas selgitan kõigepealt, et korrigeerimismehhanism ei ole Leedu maksuinspeksiooni algatatud nõude suhtes kohaldatav (1). Teiseks leian, et isegi kui see mehhanism kohaldatav ei ole, ei välista see tõsiasi, et maksuhaldur peab reeglina nõudma ekslikult maha arvata lubatud summa tagastamist (2).

1. Korrigeerimismehhanismi kohaldatavus

40.

Kirjeldan kõigepealt seda, mis laadi korrigeerimine on korrigeerimismehhanismiga ette nähtud (a), ja selgitan seejärel, mille poolest see erineb põhikohtuasjas kõne all olevast korrigeerimisest (b).

a) Korrigeerimismehhanismiga ette nähtud korrigeerimise laad

41.

Maksukohustuslastel on käibemaksudirektiivi artiklite 167 ja 168 kohaselt õigus maha arvata käibemaks (8), mis tuleb tasuda või on tasutud temale teise maksukohustuslase poolt tema maksustatavate tehingutega seoses tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt. (9)

42.

Nagu Euroopa Kohus on korduvalt selgitanud, on käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a sätestatud mahaarvamisõigus käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei saa põhimõtteliselt kitsendada. Selle mahaarvamissüsteemi „eesmärk on ettevõtja kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastada“. (10)

43.

Täpsemalt on käibemaksudirektiivi artiklites 184 jj ette nähtud korrigeerimismehhanismi eesmärk suurendada käibemaksu mahaarvamiste täpsust, kontrollides, kas maksukohustuslane neid kaupu ka tegelikult mahaarvamise eesmärgil kasutab. (11) Euroopa Kohus on selgitanud, et „korrigeerimismehhanismi eesmärk [on] tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning asjaomaste kaupade ja teenuste hilisemateks maksustatavateks tehinguteks kasutamise vahel“. (12) Mehhanismi kohaldamisel annavad varem teostatud tehingud jätkuvalt mahaarvamisõiguse ainult selles osas, milles need on seotud maksustatavate tehingutega. (13) Sel moel aitab korrigeerimismehhanism tagada maksukoormuse neutraalsust. (14)

44.

Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 184 täpset sõnastust, siis sätestab see, et „[e]sialgselt

mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud“.

45.

Täiendavalt sätestab käibemaksudirektiivi artikli 185 lõige 1, et mahaarvamist korrigeeritakse „eelkõige“, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid. (15)

46.

Lisaks näitab sõna „näiteks“ kasutamine, et need tegurid (nimelt ostu tühistamine või hinna alandamine) ei ole ammendavad. Aastate jooksul on Euroopa Kohus oma praktikas selle teemaga seoses käsitlenud olukordi, nagu lammutamine ja ehitusprojekti elluviimine, (16) vargus (17) (kui teo toimepanijat ei ole tuvastatud) või segakasutuses olevatele kaupadele ja teenustele kohaldatava mahaarvamisõiguse arvutusmeetodi muutmine. (18)

47.

Seega puudutas selle sättega ilmselt silmas peetud tegurite muutmine enamasti ostu tühistamist või hinnaalandusi. Lisaks puudutavad viidatud näited tegureid, mis võivad määrata mahaarvamisõiguse ulatust ja mida saab nende olemusest tulenevalt täpselt kindlaks määrata aja jooksul, võttes arvesse asjaomaste kaupade tegelikku kasutamist. Seda kinnitab ka käibemaksudirektiivi artikli 187 loogika, mis näeb ette iga-aastase korrigeerimise vastavalt kapitalikaupade tegelikule kasutamisele.

48.

Käesolevas asjas esitatud küsimus seisneb selles, kas seda korrigeerimismehhanismi saab kasutada olukorras, kus on esialgu ekslikult järeldatud, et tehing on maksustatav, kui ta seda tegelikult ei ole. Kas mahaarvamisõiguse olemasoluga seotud algse vea korrigeerimine on sama laadi kui korrigeerimine, mis tuleb teha seoses mahaarvamisõiguse ulatuse osas seetõttu, et asjaomase tehinguga on seotud muutus? Kas mõlema korrigeerimisega kaasneb sama mehhanismi kohaldamine?

b) Käesolevas asjas taotletava korrigeerimise laad

49.

Käesolevas asjas taotletava korrigeerimisega püütakse parandada olukorda, kus pädev maksuhaldur on andnud mahaarvamisõiguse, kuigi ei oleks tohtinud seda teha. Selle vea tõttu nõuab maksuhaldur mahaarvatud summa tagastamist. Kas on võimalik, et maksukohustuste selline korrigeerimine on mahaarvamiste korrigeerimise mehhanismiga hõlmatud?

50.

SEB bankas arvab, et ei ole. Ta leiab esiteks, et tema mahaarvamisõigust mõjutanud tegurid ei ole pärast tehingut muutunud. Seepärast ei olnud ta kohustatud oma käibemaksukohustusi korrigeerima. Ainus toimunud muutus seisnes tehingu käibemaksualases (ümber)liigitamises „käibemaksuga maksustatavast“ „käibemaksust vabastatuks“, kuna selle eset ei peetud Leedu õiguses enam „ehitusmaaks“. Teiseks, isegi kui on tõendatav, et asjaomane käibemaks tasumisele ei kuulunud ja mahaarvamine ei olnud seepärast põhjendatud (mis on selle poole väitel quod non), reguleerib vastavate summade tagastamist Leedu õigus, mitte käibemaksudirektiiv.

51.

Leedu valitsus väidab, et korrigeerimismehhanism on kohaldatav. Ta põhjendab oma seisukohta käibemaksudirektiivi artikli 184 sõnastusega, korrigeerimismehhanismiga taotletavate eesmärkidega ja mehhanismi rakendusmeetmetega. Artikli 184 sõnastuse puhul viitab Leedu valitsus sellele, et esialgset mahaarvamist tuleb korrigeerida siis, „kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud“. Sellest tuleneb puhtmatemaatiliselt, et kui alguses lubati maha arvata nullsumma, oli iga mahaarvamine liiga suur ja kuulub seega korrigeerimisele.

52.

Tavaaritmeetika valdkonnas on see väide kahtlemata õige: iga positiivne arv on nullist suurem. Ma ei ole aga päris kindel, et see lahendus vastab korrigeerimismehhanismi süsteemile ja loogikale.

53.

Kui alustada artiklist 185, kus on täpsustatud tingimused, mil korrigeerimismehhanism on kohaldatav, torkab sellest silma fraas „muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid“ (19), mis paistab viitavat teistsugusele olukorrale kui põhikohtuasjas. Viga, mis vajab põhikohtuasjas parandamist, ei seisne selles, kui palju oleks SEB bankas tohtinud maha arvata, vaid hoopis (küsimuses), kas tema mahaarvamisõigust oleks üldse tohtinud olemas olla. Teisisõnu tahab Leedu maksuinspeksioon parandada mahaarvamisõiguse olemasolu, mitte ulatuse vale kindlaksmääramist.

54.

Tunnistan, et artikkel 184, mis juhatab sisse käibemaksudirektiivi X jaotise 5. peatüki, on oma kohaldamisala osas sõnastatud üldiselt ja lahtiselt. Seepärast võivad tekkida kahtlused, kas on õige tõlgendada artikli 184 üldsätteid artikli 185 konkreetsemaid sätteid arvesse võttes. See küsimus tekib seda enam, kui arvestada, et artikli 185 lõikes 1 esitatud tegurite loetelu ei ole ammendav, nagu on märgitud käesoleva ettepaneku punktis 46.

55.

Sellele vaatamata moodustavad käibemaksudirektiivi artiklid 184–186 X jaotise 5. peatükis loogilise üksuse. Seega peaksid nad moodustama sidusa terviku ning neid tuleks tõlgendada kooskõlas üksteisega ning nimetatud peatüki põhieesmärgiga. Nimetatud peatükiga ette nähtud mehhanismi põhiotstarve on maha arvatud summa korrigeerimine, mitte olukorra parandamine, kus mahaarvamisõigust ei olnud olemaski. Kui mahaarvamisõigust ei ole olemaski, ei ole oluline ka selle õiguse ulatuse korrigeerimine.

56.

Seda järeldust paistab kinnitavat ka Euroopa Kohtu järeldus kohtuotsuses Uudenkaupungin kaupunki, kus oli käsitusel kuuenda direktiivi artikliga 20 ette nähtud korrigeerimismehhanism (mis oli sisuliselt sama, kui praegu käibemaksudirektiiviga ette nähtu). (20) Selles kohtuasjas olid kõne all kapitalikaubad, mida alguses kasutati maksust vabastatud ja hiljem maksustatavas tegevuses (see muutus toimus asjaomase korrigeerimisperioodi ajal).

57.

Euroopa Kohus jõudis järeldusele, et „korrigeerimismehhanismi kohaldamine [sõltub] asjaolust, kas kuuenda direktiivi artiklil 17 põhinev mahaarvamisõigus on tekkinud“. (21) Ta järeldas, et

mahaarvamisõiguse hilisema tekkimisega muutus korrigeerimismehhanism kohaldatavaks. Enne sellele järeldusele jõudmist tuvastas Euroopa Kohus, et ettevõtja, kes nõudis hiljem korrigeerimismehhanismi kasutamist, oli tehingu toimumise ajal maksukohustuslane.

58.

Seega oli kohtuasjas Uudenkaupungin kaupunki kõne all käesolevast teistsugune olukord. Sellegipoolest torkab sellest kohtuotsusest silma, et korrigeerimismehhanismi kohaldamise eeltingimuseks peeti mahaarvamisõiguse olemasolu (seoses mitte tehingu laadiga, vaid ostja seisundiga).

59.

Eeltoodut arvestades leian, et korrigeerimismehhanism ei ole põhikohtuasjas kõne all oleva nõude suhtes kohaldatav.

2. Neutraalse maksustamise põhimõte, mil nõutakse õigusvastaselt lubatud mahaarvamise tagastamist

60.

Olen nõus komisjoni väljendatud (ja kaudselt SEB bankase poolt toetatud) põhimõttelise seisukohaga, et ekslikult lubatud mahaarvamine vajab sellegipoolest parandamist – taas muidugi vastavalt kehtivatele tähtaegadele. See parandamine peaks aga toimuma täielikult vastavalt riigisisesele õigusele. Samal ajal ei tähenda järeldus, et põhikohtuasjas tehtud viga ei ole korrigeerimismehhanismiga hõlmatud, et see ei ole üldse hõlmatud ka ühise käibemaksusüsteemiga ja neutraalse maksustamise põhimõttega.

61.

Nagu käibemaksudirektiivi põhjenduses 7 märgitud, peaks „[ü]hine käibemaksusüsteem [...] isegi sellisel juhul, kui maksumäärad ja vabastused ei ole täielikult ühtlustatud, tagama konkurentsi neutraalsuse selliselt, et iga liikmesriigi territooriumil oleks ühesugustel kaupadel ja teenustel ühesugune maksukoormus [...]“.

62.

Seda koormust peavad kõik maksumaksjad, kes on sarnases olukorras, kandma võrdselt. (22) Seda neutraalsust ei ole aga, kui mõnele maksumaksjale nagu SEB bankas on käibemaksu mahaarvamise õigus antud valesti. Liikmesriik, kelle maksuhaldur on sellise õiguse andnud, on seepärast kohustatud tagama sellise ebaõiglase maksueelise parandamise.

63.

Konkreetselt tähendab see, et liikmesriigid peavad rakendama meetmed, mis võimaldavad nende maksuhalduril maksumaksjatelt nagu SEB bankas nõuda mahaarvatud summa tagastamist vastavalt riigisisese õiguse kohaldatavatele sätetele ning selgetele ja ettenähtavatele tähtaegadele.

64.

Juhin tähelepanu, et sarnane lahendus viitega riigisisese õiguse asjakohastele sätetele oleks vajalik isegi siis, kui korrigeerimismehhanism oleks kohaldatav. Põhjus seisneb selles, et kuigi käibemaksudirektiivi artiklites 184 ja 185 on kindlaks määratud korrigeerimismehhanismi põhitingimused, viitab artikkel 186 menetluse üksikasjade puhul liikmesriikide õigusele.

65.

Selguse huvides võiks lisada, et see järeldus ei takista liikmesriikidel oma õiguses kehtestada menetluseeskirju nii algsete vigade parandamiseks kui ka tehingute liigitamiseks (käibemaksust vabastatuks või käibemaksuga maksustatavaks) ja maksustatavatelt tehingutelt maha arvata lubatud summade korrigeerimiseks. See, et esimene ei ole käibemaksudirektiiviga ette nähtud korrigeerimismehhanismiga hõlmatud, ei tähenda, et seda tuleb riigisisesel tasandil teistest lahus hoida.

66.

Kirjeldatud kaalutlustel teen vahejärelduse, et käibemaksudirektiivi artikleid 184–186 tuleb tõlgendada nii, et neis ette nähtud korrigeerimismehhanism ei ole kohaldatav olukorras, nagu on põhikohtuasjas kõne all olev olukord, kus käibemaksu poleks tohtinud üldse maha arvata, kuna vaidlusalune tehing oli käibemaksust vabastatud. Neutraalse maksustamise põhimõttest tulenevalt aga peab asjaomane liikmesriik sellise õigusvastaselt maha arvatud käibemaksu vastavalt oma õiguse kohaldatavatele sätetele tagasi nõudma.

C. Kas seda järeldust mõjutavad käesoleva asja konkreetsed asjaolud?

67.

Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas vastust esimesele küsimusele mõjutab 2010. aasta kreditarve väljastamine (1) ja asjaolu, et tehingut peeti alguses käibemaksuga maksustatavaks ja alles hiljem käibemaksust vabastatuks (2).

68.

Arvestades, kuidas ma soovitan vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele küsimusele, saab teist küsimust käsitada riigisisese õiguse küsimusena, millele Euroopa Kohus ei pea vastama. Kuna aga teine küsimus on esimesega seotud, olles sisuliselt selle pikendus, ja arvestades eelotsusemenetlusele omast koostöövaimu, on mul teise küsimuse kohta järgmised vähesed mõtted.

1. 2010. aasta kreditarve asjakohasus

69.

2010. aasta kreditarve asjakohasust saab minu arvates kaaluda kahest erinevast perspektiivist.

70.

Esiteks võib küsida, kas see arve on loonud SEB bankasele maksukohustuse. Vastus on selgelt eitav. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab küll veel ise kontrollima, milline täpne õigustoime on sellisel dokumendil riigisisese õiguse kohaselt, kuid nagu ma aru saan, on 2010. aasta kreditarve eraõigusliku isiku esitatud dokument, mitte maksuhalduri ametlik dokument. Sellisena võib tal olla toime tema väljastaja jaoks, kuid põhimõtteliselt mitte tehingu teise poole jaoks. (23)

71.

Teiseks võib küsida, kas 2010. aasta kreditarve väljastamine võib mõjutada kehtivaid tähtaegu, mille jooksul võib Leedu maksuinspeksioon SEB bankase maksukohustusi muuta. Ka see on küsimus, milles peab otsusele jõudma eelotsusetaotluse esitanud kohus.

72.

On süsteeme, kus riigisiseses õiguses võib olla ette nähtud mitte ainult „objektiivne“ (s.o absoluutne), vaid ka „subjektiivne“ (s.o suhteline) tähtaeg. Objektiivne tähtaeg algab arvatavasti mingist konkreetsest sündmusest olenemata sellest, kas asjaomane pool sellest midagi teab või ei tea. Subjektiivne tähtaeg algab siis, kui asjaomane pool saab selle sündmuse toimumisest teada.

73.

Juhul kui see Leedu õiguses nii on, võiks väita, et SEB bankas sai 2010. aasta kreditarve kättesaamisel teada, et ta peab oma käibedeklaratsioone parandama. Seega võiks sellise kreditarve kättesaamist pidada ehk hetkeks, mil algab subjektiivne tähtaeg.

74.

Kuid siiski, isegi kui riigisiseses õiguses on ette nähtud subjektiivne tähtaeg, kehtib tavaliselt põhimõte, et subjektiivne tähtaeg ei saa olla pikem ja kesta kauem kui objektiivne. Seega võib subjektiivne tähtaeg alata hiljem, kuid lõpeb hiljemalt objektiivse tähtaja lõppedes. Seega on mul ka selles teises võimalikus mõõtnes raske mõista, kuidas täpselt saab 2010. aasta kreditarve olla asjakohane põhikohtuasjas kõne all olevate tähtaegade puhul.

75.

Niisiis järelتان Euroopa Kohtule esitatud materjalide põhjal, et 2010. aasta kreditarve ei ole SEB bankase maksukohustuste hindamisel asjakohane.

2. Tehingu (ümber)liigitamise asjakohasus

76.

Erinevalt müüja esitatud 2010. aasta kreditarvest on SEB bankase maksukohustuste hindamisel olulised maksuhalduri tõlgendused ja tema konkreetne käitumine SEB bankase suhtes. Põhjus, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kontrollima, seisneb selles, et nende tõlgenduste ja selle käitumise tõttu võivad SEB bankasel sõltuvalt talle antud kinnituste laadist ja sisust olla tekkinud õiguspärased ootused oma kohustuste ulatuse suhtes. (24)

77.

Leedu valitsus tunnistab, et ehitusmaa mõiste tõlgenduse kohaselt, nii nagu see tehingu toimumise ajal „ametlikult“ kehtis, oli põhjendatud järelتان, et tehing on käibemaksuga maksustatav. Samas juhtis Leedu valitsus tähelepanu tõsiasi peale, et see tõlgendus on pärast Lietuvos vyriausiasis administracinis teismase (Leedu kõrgeim halduskohus) 2009. aasta otsust muutunud. (25)

78.

Nagu Euroopa Kohus meenutas kohtuotsuses Nigl jt, „ei ole õiguskindluse põhimõttega vastuolus see, kui maksuhaldur arvutab [aegumistähtaja jooksul] uuesti käibemaksu mahaarvatud maksu või

juba osutatud teenuste osas, mis oleks pidanud olema selle maksuga maksustatavad“. Ta lisas, et see reegel kehtib ka siis, „kui maksuametil on kahtlusi käibemaksukohustuslasele kohaldatava korra osas, sealhulgas perioodi puhul, mis eelneb sellise hinnangu andmise kuupäevale, kuid tingimusel, et maksuamet annab hinnangu nõude aegumistähtaja jooksul ning selle mõju ei ulatu tagasi kuupäevani, mis eelnes kuupäevale, mil ilmnesid õiguslikud ja faktilised asjaolud, millele maksuamet tugines“. (26)

79.

Paistab, et see loogika on asjakohane ka käesolevas asjas. Kui SEB bankase maksukohustuste hindamise aeg on mingil määral ikka veel lõppemata, st ümberhindamine ja ?arvutamine veel lubatud, kuna kehtivad tähtajad ei ole veel lõppenud, ja kui liikmesriigi kõrgem kohus (nagu Leedu kõrgeim halduskohus) teeb selle aja jooksul otsuse, mis ühtlustab seni ebajärjekindla tõlgendustava, võib selline ühtlustatud tõlgendus kaudselt mõjutada õiguse tõlgendamist kõigis lõpetamata menetlustes, kus see tõlgendus on asjakohane.

80.

Kõrgemate astmete kohtute otsuste sedalaadi kaudselt tagasiulatuv mõju on tegelikult üsna tavaline. (27) Selliste tõlgendusotsuste puhul, mis on end tõlgendatava õigusakti külge pookinud ja on seega kehtivad ex tunc (välja arvatud juhul, kui selline mõju on sõnaselgelt välistatud) koos tõlgendatud õigusaktiga, on see loogiline tagajärg.

81.

Võiks arvata, nagu komisjon näis kohtuistungil väitvat, et kõrgema astme kohtu tõlgendusotsusel on juba lõppenud maksustamisperioodi puhul mitte ainult tagasivaatav, vaid tõeliselt tagasiulatuv mõju.

82.

Mina nii ei leia. Seni, kuni riigisisiseses õiguses ümberarvutamiseks ja korrigeerimiseks ette nähtud tähtaeg veel kestab, ei ole ka maksustamisperioodi hindamine tegelikult lõppenud. Ümberhindamine on endiselt avatud ja võib lisada, et mitte ainult maksuhaldurile, vaid ka maksumaksjale. Seega võib ka maksumaksja sellel perioodil oma seisukohtade toetuseks viidata oma liikmesriigi kõrgema kohtu tõlgendusotsusele. Piltlikult öeldes on aken lahti mõlemalt poolt.

83.

Kuid isegi kui maksuhalduril on kehtivate tähtaegade jooksul rangelt võttes võimalik arvesse võtta ja kohaldada oma riigi kõrgema kohtu otsust, mis ühtlustab selle liikmesriigi õiguse seni ebajärjekindla tõlgendamise, ei vabasta see pädevat maksuhaldurit kohustusest püüda iga kord saavutada õiglast tasakaalu õiguse ühetaolise kohaldamise vajaduse ning konkreetsete asjaolude vahel, mille tõttu võivad maksumaksjal olla tekkinud õiguspärased ootused.

84.

Käesolevas asjas oleks näiteks mõeldav, et õiglane tasakaal tehingu liigitamise parandamise võimaliku õigusliku vajalikkuse ja SEB bankase õiguspäraste ootuste kaitsmise vahel (kui asjaolude analüüsimise tulemusel saab väita, et need on tõepoolest tekkinud maksuhalduri käitumise tõttu) võib seisneda ehk selles, et tehing lubatakse ümber liigitada, samal ajal kui SEB bankasele ei määrata mingit karistust, s.o ei viivist ega trahvi. (28)

85.

Eespool kirjeldatud kaalutlustel jõuan järeldusele, et vastust esimesele küsimusele ei mõjuta 2010. aasta kreditarve väljastamine. Kuid pädevad asutused peavad pärast sellise tehingu nagu põhikohtuasjas kõne all oleva maa võõrandamise käibemaksualast (ümber)liigitamist sellise maksukohustuslase nagu SEB bankase maksukohustusi parandades saavutama sobiva tasakaalu neutraalse maksustamise tagamise ja õiguse ühetaolise kohaldamise kohustuse ning maksukohustuslase õiguspäraste ootuste kaitse vahel.

D. Kolmas ja neljas küsimus

86.

Kuigi kolmanda ja neljanda küsimuse hüpoteesid esimese küsimuse täpse sõnastusega seoses ei ole täiesti selged, saan ma eelotsusetaotluse loogikast aru nii, et eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab kolmanda ja neljanda küsimuse ainult juhul, kui on võimalik järeldada, et korrigeerimismehhanism on põhikohtuasjas kohaldatav.

87.

Kuna ma olen seisukohal, et korrigeerimismehhanism ei ole põhikohtuasjas kõne all oleva nõude suhtes kohaldatav, ei ole vaja kolmandale ja neljandale küsimusele vastata.

V. Ettepanek

88.

Eespool kirjeldatud põhjendustel teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Leedu kõrgeim halduskohus) küsimustele järgmiselt:

—

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 184–186 tuleb tõlgendada nii, et neis ette nähtud korrigeerimismehhanism ei ole kohaldatav olukorras, nagu on põhikohtuasjas kõne all olev olukord, kus käibemaksu poleks tohtinud üldse maha arvata, kuna vaidlusalune tehing oli käibemaksust vabastatud. Neutraalse maksustamise põhimõttest tulenevalt aga peab asjaomane liikmesriik sellise õigusvastaselt maha arvatud käibemaksu vastavalt oma õiguse kohaldatavatele sätetele tagasi nõudma.

—

Pädevad asutused peavad pärast sellise tehingu nagu põhikohtuasjas kõne all oleva maa võõrandamise käibemaksualast (ümber)liigitamist maksukohustuslase maksukohustusi parandades saavutama sobiva tasakaalu neutraalse maksustamise tagamise ja õiguse ühetaolise kohaldamise kohustuse ning õiguspäraste ootuste kaitse vahel.

(1) Algkeel: inglise.

(2) Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

(3) Tõhususe põhimõtte kohta antud kontekstis vt 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

(4) Sellega seoses vt 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus, Tulic? ja Plavo?in (C?249/12 ja C?250/12, EU:C:2013:722, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika) ja 8. septembri 2015. aasta kohtuotsus, Taricco jt (C?105/14, EU:C:2015:555, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

(5) Vt selle kohta 8. septembri 2015. aasta kohtuotsus, Taricco jt (C?105/14, EU:C:2015:555, eriti punktid 46 ja 47). Kuid vt ka 5. detsembri 2017. aasta kohtuotsus, M.A.S. ja M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936, punktid 51–58).

(6) 15. septembri 2011. aasta kohtuotsus, S?aby jt (C?180/10 ja C?181/10, EU:C:2011:589, punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika). Liikmesriikide kaalutusõiguse kohta käibemaksudirektiivi artikli 12 puhul vt 16. novembri 2017. aasta kohtuotsus, Kozuba Premium Selection (C?308/16, EU:C:2017:869, punkt 44 jj ning seal viidatud kohtupraktika).

(7) Sellega seoses viitas Leedu valitsus eelkõige Lietuvos vyriausiasis administracinis teismase (Leedu kõrgeima halduskohtu) suurkoja 7. detsembri 2009. aasta otsusele A?438?1346/2009.

(8) Vt nt 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus, Genius Holding (C?342/87, EU:C:1989:635, punkt 13); 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punkt 53) ja 6. veebruari 2014. aasta kohtuotsus, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, punkt 39).

(9) 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus, Sveda (C?126/14, EU:C:2015:712, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:138, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

(10) 21. märtsi 2000. aasta kohtuotsus, Gabalfrisa jt (C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika); 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569, punktid 34 ja 35 ning seal viidatud kohtupraktika) ja 22. märtsi 2012. aasta kohtuotsus, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, punktid 35 ja 36 ning seal viidatud kohtupraktika).

(11) Vt eelkõige kohtujuristi ettepanek, Kokott, kohtuasi TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:352, punktid 27 ja 28).

(12) Vt 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

(13) Vt nt 16. juuni 2016. aasta kohtuotsus, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika) ja 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

(14) 5. juuni 2014. aasta kohtumäärus, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

(15) 16. juuni 2016. aasta kohtuotsus, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka 16. juuni 2016. aasta kohtuotsus, Kreissparkasse Wiedenbrück (C?186/15, EU:C:2016:452, punkt 47).

(16) 29. novembri 2012. aasta kohtuotsus, Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, punktid 37–42). Vt ka 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644, punktid 32–37).

(17) Varguse juhtu käsitleb käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimene lõik. 4. oktoobri 2012.

aasta kohtuotsus, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614).

(18) 9. juuni 2016. aasta kohtuotsus, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2016:417, punktid 37–47).

(19) Kohtujuristi kursiiv.

(20) 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214). Vt kuuenda direktiivi artikli 20 „Mahaarvamiste korrigeerimine“ lõige 1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23)

(21) 30. märtsi 2006. aasta kohtuotsus, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punkt 37). Vt ka 2. juuni 2005. aasta kohtuotsus, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335, punkt 44), kus Euroopa Kohus sedastas, et „avalik-õiguslikul organisatsioonil, kes ostab kapitalikauba mittermaksukohustuslasena ning kes seejärel müüb selle kauba maksukohustuslasena, puudub nimetatud müügi teostamisel õigus selle direktiivi artiklil 20 põhinevale korrigeerimisele, mille eesmärk on maha arvata nimetatud kauba ostmisel tasutud käibemaks“. Vt ka 5. juuni 2014. aasta kohtumäärus, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750).

(22) Vt analoogia alusel 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, punktid 30–32 ja seal viidatud kohtupraktika), mis käsitleb arvete esitajatele kehtivaid riigisiseseid eeskirju enamakstud käibemaksu tagastamise kohta. Samamoodi on Euroopa Kohus sedastanud, et käibemaksu neutraalsuse tagamiseks peavad liikmesriigid oma riigisiseses õigussüsteemis ette nägema võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust või kõrvaldab õigel ajal ja täielikult maksutulude saamata jäämise ohu (18. juuni 2009. aasta kohtuotsus, Stadeco, C?566/07, EU:C:2009:380, punktid 36 ja 37 ning seal viidatud kohtupraktika). Vt ka 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus, Schmeink & Cofreth ja Strobel (C?454/98, EU:C:2000:469, punktid 56–58).

(23) Vt ka 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus, Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, punktid 41–44).

(24) 9. juuli 2015. aasta kohtuotsused, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei (C?144/14, EU:C:2015:452, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika) ning Salomie ja Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka 14. septembri 2006. aasta kohtuotsus, Elmeka (C?181/04–C?183/04, EU:C:2006:563, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

(25) Vt eespool 7. joonealune märkus.

(26) 12. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus, Nigl jt (C?340/15, EU:C:2016:764, punktid 48 ja 49 ning seal viidatud kohtupraktika).

(27) Käsitlesin seda hiljuti Euroopa Kohtu poolt käibemaksu valdkonnas tehtud otsuste ajalise kohaldatavuse kontekstis näiteks oma ettepanekutes kohtuasjas Cussens jt (C?251/16, EU:C:2017:648, punkt 35 jj) ning kohtuasjas Scialdone (C?574/15, EU:C:2017:553, punkt 179).

(28) Nagu eespool märgitud (vt käesolev ettepanek, punkt 18), nähtub eelotsusetaotlusest, et Leedu maksuinspeksioon loobus osaliselt SEB bankase viivise tasumise nõudest.