Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

28. mai 2020 *

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 90 – Artiklid 184–186 – Käibemaksu neutraalsuse põhimõte – Maksu esialgse mahaarvamise korrigeerimine – Ühendusesisestele ja riigisisestele kaubatarnetele tehtavad hinnaalandused

Kohtuasjas C-684/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) 26. septembri 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. novembril 2018, menetluses

World Comm Trading Gfz SRL

versus

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president S. Rodin, kohtunikud K. Jürimäe (ettekandja) ja N. Piçarra,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– World Comm Trading Gfz SRL, esindaja: *avocată* L. Ionescu-Donoiu,

– Rumeenia valitsus, esindajad: E. Gane, R. I. Hațieganu ja C.-R. Canțăr, hiljem E. Gane ja R. I. Hațieganu,

– Euroopa Komisjon, esindajad: A. Armenia ja J. Jokubauskaitė,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

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 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõtte tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud ühelt poolt Rumeenias asuva äriühingu World Comm Trading Gfz SRL (edaspidi „World Comm Trading") ning teiselt poolt Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (Rumeenia maksuamet) ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești (riigi maksuameti Ploieşti maksukeskus, Rumeenia) vahelises kohtuvaidluses käibemaksu korrigeerimise üle, mida nõuti World Comm Tradingult käibemaksuga maksustatavatelt ühendusesisestelt ja riigisisestelt kaubatarnetelt saadud hinnaalanduste tõttu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artiklis 90 on ette nähtud:

„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."

4 Selle direktiivi artikkel 184 on sõnastatud järgmiselt:

„Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud."

5 Nimetatud 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."

6 Sama direktiivi artikli 186 kohaselt:

„Liikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad."

Rumeenia õigus

7 22. detsembri 2003. aasta seaduse nr 571/2003 maksuseadustiku kohta (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927, 23.12.2003), põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis, (edaspidi „maksuseadustik“) artikli 138 punktis c oli sätestatud:

„Maksustatavat väärtust vähendatakse […], kui artikli 137 lõike 3 punktis a osutatud hinnaalandused, soodustused, tagasimaksed ja muud hinna vähendamised tehakse pärast kauba üleandmist või teenuste osutamist.“

8 Maksuseadustiku artikli 138*bis* lõige 1 sätestab:

„Kaupade ühendusesisese soetamise korral määratakse maksustatav väärtus kindlaks samade näitajate põhjal, mida artikli 137 kohaselt kasutatakse maksustatava väärtuse kindlaksmääramiseks samade kaupade riigi territooriumil toimuva tarne puhul. Kauba ühendusesisese soetamise korral määratakse artikli 130*bis* lõike 2 punkti a kohaselt maksustatav väärtus kindlaks vastavalt artikli 137 lõike 1 punktile c ja artikli 137 lõikele 2.“

9 Valitsuse otsuse nr 44/2004, millega kiideti heaks seaduse nr 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik, rakendussätted (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal; *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 112, 6.2.2004), 2008. aasta detsembris kehtinud redaktsioonis oli punkti 19 lõikes 1 sätestatud:

„Vastavalt maksuseadustiku artikli 137 lõike 3 punktile a ei sisalda maksustatav väärtus hinnaalandusi, soodustusi, tagasimakseid, allahindlusi ega muid hinna vähendamisi, kui tarnija/teenuseosutaja teeb neid vahetult kliendi kasuks tarnimise/teenuse osutamise ajal ja need ei kujuta endast tegelikult tasu osutatud teenuse või tarne eest. Sel eesmärgil märgitakse väljastatavale arvele tarnitud kauba või osutatud teenuse väärtus ilma maksuta, ja teisel real kajastatakse summa, mis on maksustatavast väärtusest maha arvatud, lisades juurde miinusmärgi („–“). Käibemaksu kohaldatakse saadud vahele.“

10 Valitsuse otsuse punktis 20 on ette nähtud:

„(1) Maksuseadustiku artiklis 138 sätestatud juhtudel korrigeerivad kauba tarnijad ja/või teenuse osutajad maksu maksustatava väärtuse pärast tarnet või teenuse osutamist või tarne või teenuse eest arve esitamist, isegi siis, kui kaupa ei ole tarnitud või teenust ei ole osutatud, kuid maksuseadustiku artiklis 138 ette nähtud asjaolud leiavad aset pärast arve esitamist ja maksu kirjendamist maksukohustuslase raamatupidamisdokumentides. Selleks peavad tarnijad/teenuse osutajad väljastama arved, millel väärtuse ees seisab miinusmärk, kui maksustatavat väärtust vähendatakse, või vajaduse korral ilma miinusmärgita, kui maksustatavat väärtust suurendatakse, ning arved edastatakse ka soetajale/teenuse saajale. Käesoleva lõike sätteid kohaldatakse ka ühendusesiseste tarnete suhtes.

(2) Soodustatud isikud on kohustatud esialgu kasutatud mahaarvamisõigust maksuseadustiku artikli 148 punkti b ja artikli 149 lõike 4 punkti e alusel korrigeerima üksnes maksuseadustiku artikli 138 punktides a–c ja e nimetatud tehingute puhul. Käesoleva lõike sätteid kohaldatakse ka ühendusesiseste tarnete suhtes.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Rumeenias asutatud äriühing World Comm Trading sõlmis 1. aprillil 2004 Nokia Corporationiga (edaspidi „Nokia“) mobiiltelefonitoodete turustamise lepingu.

12 Selle lepingu alusel ostis World Comm Trading Nokialt mitu mobiiltelefonitoodet. Nokia tarnis need tooted World Comm Tradingule Soomest, Saksamaalt, Ungarist ja Rumeeniast.

13 Nende kaupade ühendusesiseste tarnete puhul Soomest, Saksamaalt ja Ungarist Soome kasutas Nokia vastavalt oma Soome, Saksamaa ja Ungari käibemaksukohustuslasena registreerimise numbreid. Nokia väljastas nende tarnete eest käibemaksuvabad arved ja World Comm Trading kirjendas oma raamatupidamisdokumentides käibemaksu Rumeenias, kohaldades pöördmaksustamise mehhanismi.

14 Nende toodete riigisiseste tarnete kohta Rumeenias väljastas Nokia arved oma Rumeenia käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga ja World Comm Trading kirjendas käibemaksu oma raamatupidamisdokumentides mahaarvatava käibemaksuna.

15 Nokia tegi kord kvartalis World Comm Tradingule koguselisi hinnaalandusi mobiiltelefonitoodete müümisel, st vähendas hinda, kui teatud koguseline künnis oli saavutatud. See koguseline künnis arvutati sõltumata kauba tarnimise kohast.

16 Nende hinnaalanduste kohta koostas Nokia igas kvartalis üheainsa arve, millest nähtus negatiivne saldo, millele oli lisatud tähis „–“ (vähem). See arve sisaldas tema Soome käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, isegi kui osa samade hinnaalandustega hõlmatud toodetest tarniti Rumeeniast. World Comm Trading kirjendas seejärel oma raamatupidamisdokumentides vastava käibemaksu, kohaldades pöördmaksustamise mehhanismi. World Comm Trading kirjendas nimelt saadud allahindlustele vastava summa oma raamatupidamisdokumentides täies ulatuses seotuna ühendusesiseste tehingutega.

17 Kontrolli tulemusena tuvastas Rumeenia maksuhaldur, et World Comm Trading oli käibemaksu oma raamatupidamisdokumentides kirjendanud ekslikult, kuna ta ei eristanud riigisiseseid tarneid ja ühendusesiseseid tarneid. Maksuhalduri sõnul oleks World Comm Trading pidanud riigisiseste tarnetega seotud hinnaalandustele vastava käibemaksu oma raamatupidamisdokumentides kirjendama eraldi kõnealuste kaupade ühendusesiseste tarnetega seotud allahindlustele vastavast käibemaksust. Seetõttu tegi maksuhaldur maksuotsuse kogusummas 821 377 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 173 855,84 eurot), mis sisaldab ka intressi ja viivist.

18 Sellega seoses täpsustab eelotsusetaotluse esitanud kohus Curtea de Apel Bucureşti (Bukaresti apellatsioonikohus, Rumeenia) oma vastuses Euroopa Kohtu palvele asja selgitada, et see summa vastas erinevusele algul maha arvatud summa ja mahaarvatava käibemaksu ümberhinnatud summa vahel, võttes arvesse maksustatavat väärtust, mida korrigeeriti Rumeenias mobiiltelefonitoodete riigisiseselt tarnelt saadud allahindluste tõttu.

19 Riigi maksuamet jättis 30. oktoobri 2014. aasta otsusega rahuldamata World Comm Tradingu vaide käesoleva kohtuotsuse punktis 17 nimetatud maksuotsuse peale.

20 Pärast seda, kui Tribunalul Bucureşti (Bukaresti esimese astme kohus, Rumeenia) jättis selle otsuse peale esitatud kaebuse rahuldamata, esitas World Comm Trading selle otsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

21 Nimetatud kohtus väitis World Comm Trading, et maksuhalduri nõue kirjendada raamatupidamisdokumentides eraldi käibemaks, mis vastab riigisiseste tarnetega seotud hinnaalandustele, ja käibemaks, mis vastab ühendusesiseste tarnetega seotud hinnaalandustele, on ülemäärane formalism. Riigieelarvet ei mõjuta viis, kuidas ta neid Nokia tehtud allahindlusi oma raamatupidamisdokumentides kirjendas. Pealegi on see nõue vastuolus käibemaksu neutraalsuse põhimõttega, kuna maksukontrolli ajaks oli Nokia oma tegevuse Rumeenias lõpetanud ega saanud enam väljastada oma Rumeenia käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga arvet Rumeenias mobiiltelefonitoodete riigisiseste tarnetega seotud koguseliste allahindluste eest.

22 Neid argumente arvestades tekkis eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas juhul, kui on tegemist äriühinguga, kelle puhul leiti, et käibemaksu mahaarvamise õiguse korrigeerimise sisulised tingimused on täidetud, võib korrigeerimisest keelduda põhjusel, et riigisisesed õigusnormid või halduspraktika keelavad käibemaksu mahaarvamise, kui tarnija on koostanud üheainsa arve nii riigisiseste tarnete esemeks olevate toodete kui ka ühendusesiseste tarnete esemeks olevate toodete kohta.

23 Sellega seoses on eelotsusetaotluse esitanud kohtul täpsemalt küsimus, kas proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus see, kui liikmesriigi maksuhaldur kohustab World Comm Tradingut tagastama esialgu maha arvatud summa ja mahaarvatava käibemaksu ümberhinnatud summa vahe. Ta küsib eelkõige, kas maksuhaldur võib maksu tagastamist nõuda sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kus maksustatavat väärtust korrigeeriti Rumeenias mobiiltelefonitoodete tarnetelt saadud hinnaalanduste tõttu, kuigi Nokia oli oma tegevuse selles liikmesriigis lõpetanud ega saanud enam väljastada oma Rumeenia käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga arvet riigisiseste tarnetega seotud hinnaalanduste kohta.

24 Lisaks, viidates käibemaksudirektiivi artiklile 90, mis jätab liikmesriikide hooleks määrata kindlaks konkreetsed tingimused, mille esinemisel maksustatavat väärtust vähendatakse, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, kas see säte paneb liikmesriikidele kohustuse võtta mahaarvamisõiguse kasutamiseks nõutavate vormiliste ja sisuliste tingimuste kohta vastu selged õigusnormid. See kohus soovib selgitust, kas selliste riigisiseste õigusnormide puudumisel on võimalik käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keelduda.

25 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel București (Bukaresti apellatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikliga 90 ja käibemaksu neutraalsuse põhimõttega on vastuolus riigisisesed õigusnormid (või halduspraktika, mis põhineb ebaselgetel õigusaktidel), mis ei luba äriühingul sisendkäibemaksu maha arvata proportsionaalselt riigisiseste kaubatarnete hinnaalanduse väärtusega põhjusel, et ühendusesisese tarnija (majanduskontserni esindaja) välja antud arvel on kajastatud üldise hinnaalanduse kogusumma, mis on antud nii sama raamlepingu alusel tarnitud [ühendusesiseste tarnete esemeks olevatele] toodetele kui ka [riigisiseste tarnete esemeks olevatele] toodetele, mis on aga (ostetud selle kontserni ühelt äriühingult, kelle käibemaksukohustuslasena registreerimise number erineb sellest, mis on märgitud hinnaalandusega seotud arvel) arvele võetud kui asjaomasest liikmesriigist soetatud tooted?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis kas proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus soetaja ilma jätmine õigusest maha arvata sisendkäibemaksu proportsionaalselt kogu ühendusesisese tarnija antud hinnaalanduse väärtusega, juhul, kui kohalik tarnija (sama kontserni äriühing) on lõpetanud selles riigis majandustegevuse ega saa enam tarne maksustatavat väärtust vähendada, väljastades enammakstud käibemaksu vahe tagastamise eesmärgil oma käibemaksukohustuslasena registreerimise numbriga arve?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

26 Alustuseks olgu märgitud, et ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses on Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel tema menetluses oleva kohtuvaidluse lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul vajaduse korral talle esitatud küsimused ümber sõnastada (11. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Rensen Shipbuilding, C-192/19, EU:C:2020:194, punkt 25).

27 Käesoleval juhul tuleb täheldada, et esimene küsimus puudutab käibemaksudirektiivi artikli 90 tõlgendamist, mis käsitleb lõikes 1 tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise või hinna alandamise juhtumeid pärast tehingu toimumist ning paneb liikmesriikidele kohustuse vähendada maksustatavat väärtust ja seega ka käibemaksusummat, mille maksukohustuslane peab tasuma iga kord, kui ta pärast tehingu tegemist ei ole tasu osaliselt või täielikult kätte saanud (3. juuli 2019. aasta kohtuotsus UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 Nagu nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest, on esimese küsimuse eesmärk kindlaks teha, kas liikmesriigi maksuhalduril on õigus teha maksukohustuslase suhtes maksuotsust, mis on tingitud algul tehtud mahaarvamise korrigeerimisest vastavalt riigisisestelt kaubatarnetelt hiljem saadud hinnaalandustele.

29 Ent esialgse mahaarvamise korrigeerimist eelkõige juhul, kui hinnaalandused on tehtud pärast käibedeklaratsiooni esitamist, käsitleb konkreetselt käibemaksudirektiivi artikkel 185.

30 Seega tuleb esimest küsimust mõista nii, et selle eesmärk on kindlaks teha, kas käibemaksudirektiivi artiklit 185 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi maksuhaldur võib nõuda maksukohustuslaselt käibemaksu esialgse mahaarvamise korrigeerimist, kui pärast seda, kui ta sai riigisisestelt kaubatarnetelt hinnaalandusi, leiab maksuhaldur, et käibemaksu esialgne mahaarvamine oli suurem, kui maksukohustuslasele lubatud.

31 Sellega seoses tuleb osutada, et käibemaksudirektiivi artiklites 184–186 on sätestatud, millistel tingimustel võib maksuhaldur nõuda maksukohustuslaselt korrigeerimist. Nimetatud artiklites ette nähtud korrigeerimismehhanism on selle direktiiviga kehtestatud käibemaksu mahaarvamise skeemi oluline osa. Selle eesmärk on suurendada mahaarvamise täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus (vt selle kohta 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punktid 48 ja 50).

32 Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohta näeb käibemaksudirektiivi artikkel 184 ette, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli väiksem või suurem, kui maksukohustuslasele lubatud.

33 Selle direktiivi artikli 185 lõikest 1 tuleneb, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, ja seda eelkõige hinnaalanduste saamise korral.

34 Käibemaksudirektiivi artiklist 184 ja artikli 185 lõikest 1 nende koostoimes ilmneb, et kui mõni mahaarvatava summa arvutamiseks algul kasutatud tegur on muutunud, osutub korrigeerimine vajalikuks ja korrigeeritava summa arvutamine peab viima selleni, et lõplikult saadud mahaarvatav summa vastab summale, mis olnuks maksukohustuslasele lubatud, kui seda muudatust oleks algul arvesse võetud (vt selle kohta 16. juuni 2016. aasta kohtuotsus Kreissparkasse Wiedenbrück, C-186/15, EU:C:2016:452, punkt 47).

35 Käesoleval juhul, nagu nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest, vähendasid World Comm Tradingule tehtud hinnaalandused mobiiltelefonitoodete riigisisestelt tarnetelt Rumeenias nende tarnete eest mahaarvatavat käibemaksusummat, mille maksuhaldur oli esialgu välja arvutanud.

36 Nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktis 34 viidatud Euroopa Kohtu praktikast, tuleb sellisel juhul esialgset käibemaksu mahaarvamist korrigeerida nii, et muudetuna vastab mahaarvatav summa lõppkokkuvõttes summale, mida maksukohustuslasel oleks olnud õigus maha arvata, kui seda muudatust oleks algul arvesse võetud.

37 Asjaolu, et maksukohustuslasel ei ole riigisisestelt tarnetelt tehtud hinnaalanduste kohta eraldi arvet, mille oleks koostanud riigisisene tarnija, vaid tal on üksnes ühendusesisese tarnija väljastatud koguarve, mis mõjutab ka riigisiseste tarnete maksustatavat väärtust, ei vabasta teda kohustusest täita tehtud hinnaalandusest tingitud käibemaksu esialgse mahaarvamise korrigeerimise nõuet, kuna see nõue on käibemaksudirektiiviga kehtestatud käibemaksu mahaarvamise korra lahutamatu osa.

38 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 185 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi maksuhaldur peab nõudma maksukohustuslaselt käibemaksu esialgse mahaarvamise korrigeerimist, kui pärast seda, kui ta sai riigisisestelt kaubatarnetelt hinnaalandusi, leiab maksuhaldur, et käibemaksu esialgne mahaarvamine oli suurem, kui maksukohustuslasele lubatud.

Teine küsimus

39 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas käibemaksudirektiivi artiklit 185 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigis asuva maksukohustuslase puhul on käibemaksu esialgse mahaarvamise korrigeerimine kohustuslik isegi siis, kui maksukohustuslase tarnija on lõpetanud oma tegevuse selles liikmesriigis ja kui tarnija ei saa seetõttu enam nõuda tema poolt tasutud käibemaksu osalist tagastamist.

40 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud andmetest, et selles kohtus vaidleb World Comm Trading käibemaksu korrigeerimisele vastu, tuginedes asjaolule, et tema tarnija, kes lõpetas tegevuse Rumeenias, ei ole enam selles liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud ega saa seega enam väljastada Rumeenia käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit sisaldavat arvet riigisisestelt tarnetelt tehtud hinnaalanduste kohta ega nõuda Rumeenia maksuhaldurilt tasutud käibemaksu osalist tagastamist.

41 Selles osas tuleb tõdeda, et asjaolu, et maksukohustuslase tarnija poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu ennast ei korrigeerita, ei mõjuta mingil viisil liikmesriigi pädeva maksuhalduri õigust nõuda maksukohustuslase poolt maha arvatud käibemaksu korrigeerimist.

42 Esiteks ei kuulu see asjaolu erandite hulka, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 2, milles on loetletud erinevad juhud, mille puhul esialgset mahaarvamist ei korrigeerita.

43 Teiseks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et asjaolu, et maksukohustuslase tarnija poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu ennast ei korrigeerita, ei mõjuta liikmesriigi pädeva maksuhalduri õigust saada tagasi maksukohustuslase poolt maha arvatud käibemaks (vt selle kohta 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 57).

44 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 185 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigis asuva maksukohustuslase puhul on käibemaksu esialgse mahaarvamise korrigeerimine kohustuslik isegi siis, kui maksukohustuslase tarnija on lõpetanud oma tegevuse selles liikmesriigis ja kui tarnija ei saa seetõttu enam nõuda tema poolt tasutud käibemaksu osalist tagastamist.

Kohtukulud

45 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus 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 (üheksas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 185 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi maksuhaldur peab nõudma maksukohustuslaselt käibemaksu esialgse mahaarvamise korrigeerimist, kui pärast seda, kui ta sai riigisisestelt kaubatarnetelt hinnaalandusi, leiab maksuhaldur, et käibemaksu esialgne mahaarvamine oli suurem, kui maksukohustuslasele lubatud.**

2. **Direktiivi 2006/112 artiklit 185 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigis asuva maksukohustuslase puhul on käibemaksu esialgse mahaarvamise korrigeerimine kohustuslik isegi siis, kui maksukohustuslase tarnija on lõpetanud oma tegevuse selles liikmesriigis ja kui tarnija ei saa seetõttu enam nõuda tema poolt tasutud käibemaksu osalist tagastamist.**

Allkirjad