Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kuues koda)

13. märts 2025*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaksu mahaarvamise õigus – Müügitehing, mille maksuhaldur on kvalifitseerinud ümber käibemaksu kohaldamisalast välja jäävaks ettevõtte üleandmiseks – Arve parandamata jäämine aegumistähtaja jooksul – Nimetatud tehingult tasutud käibemaksu sissenõudmise võimatus – Tõhususe põhimõte ja neutraalse maksustamise põhimõte – Maksu tagastamine

Kohtuasjas C-640/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumeenia kassatsioonikohus) 26. juuni 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 25. oktoobril 2023, menetluses

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea,

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

versus

Greentech SA,

EUROOPA KOHUS (kuues koda),

koosseisus: koja president A. Kumin, esimese koja president F. Biltgen (ettekandja) ja kohtunik S. Gervasoni,

kohtujurist: R. Norkus,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Greentech SA, esindajad: *avocați* D.-D. Dascălu ja A. M. Iordache,

– Rumeenia valitsus, esindajad: M. Chicu, E. Gane ja A. Wellman,

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Herold ja T. Isacu de Groot,

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

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab käibemaksu neutraalsuse põhimõtte, õiguskindluse põhimõtte ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1, ja parandus ELT 2007, L 335, lk 60; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 2, 19, 168 ja 203 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (riigi maksuameti Galați linna maksukeskus – riigi maksuameti Vrancea maakonna maksukeskus, Rumeenia) ja Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (suurte maksumaksjate haldamise peadirektoraat, Rumeenia) ning Greentech SA vahelises kohtuvaidluses, mille ese on Greentechi suhtes tehtud otsused käibemaksu ja muude kulude tasumise kohta.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on ette nähtud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]“.

4 Direktiivi artiklis 19 on sätestatud:

„Kogu vara või selle osa tasu eest või tasuta või äriühingu kapitali sissemaksena üleandmise korral võivad liikmesriigid lugeda kaubatarnet mittetoimunuks ning sel juhul käsitatakse saajat üleandja õigusjärglasena.

Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed konkurentsimoonutuste vältimiseks juhtudel, kui saaja ei ole täies ulatuses maksukohustuslane. Nad võivad võtta ka mis tahes meetmeid, mis on vajalikud, et takistada selle artikli kasutamist maksudest kõrvalehoidumiseks või maksustamise vältimiseks.“

5 Direktiivi artikkel 29 on sõnastatud järgmiselt:

„Artiklit 19 kohaldatakse samal viisil ka teenuste osutamise suhtes.“

6 Direktiivi artikli 167 kohaselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 168 on sätestatud:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

b) artikli 18 punkti a ja artikli 27 kohaselt kaubatarnete ja teenuste osutamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

c) artikli 2 lõike 1 punkti b alapunkti i kohaselt kaupade ühendusesiseselt soetamiselt tasumisele kuuluv käibemaks;

d) artiklite 21 ja 22 kohaselt kaupade ühendusesisese soetamisena käsitatavate tehingute eest tasumisele kuuluv käibemaks;

e) sellesse liikmesriiki imporditud kaupadelt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks.“

8 Direktiivi artikli 179 kohaselt:

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

Liikmesriigid võivad siiski nõuda, et artiklis 12 nimetatud juhutehinguid tegevad maksukohustuslased kasutaksid mahaarvamisõigust üksnes tarne ajal.“

9 Direktiivi artiklis 203 on ette nähtud:

„Käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.“

Rumeenia õigus

Maksuseadustik

10 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; edaspidi „maksuseadustik“) artikli 3 punktis a on sätestatud:

„Käesoleva seadustikuga reguleeritud maksud ja tasud põhinevad järgmistel põhimõtetel:

a) maksustamise neutraalsus eri liiki investorite ja kapitali ning omandivormide suhtes, tagades võrdsed tingimused Rumeenia investoritele ja välisinvestoritele ning Rumeenia kapitalile ja väliskapitalile.“

11 Maksuseadustiku artikli 126 lõikes 1 on ette nähtud:

„Käibemaksuga maksustatakse Rumeenias tehingud, mis vastavad järgmistele kumulatiivsetele tingimustele:

a) tehingud, mis artiklite 128–130 tähenduses kujutavad endast käibemaksuga maksustatavate kaupade tarnimist või teenuste osutamist tasu eest, või mida käsitatakse sellise tegevusena“.

12 Maksuseadustiku artikli 128 lõikes 7 on sätestatud:

„Kogu vara või selle osa üleandmine, kas olenevalt olukorrast varade ja/või kohustuste üleandmise kaudu, olenemata sellest, kas üleandmine toimub müügi tulemusel või selliste tehingute tulemusel nagu jagunemine, ühinemine või mitterahaline sissemakse äriühingu kapitali, ei kujuta endast kaubatarnet, kui vara saaja on maksukohustuslane. Vara saaja loetakse seaduses ette nähtud mahaarvamisõiguse korrigeerimise osas üleandja õigusjärglaseks.“

13 Maksuseadustiku artikli 145 lõige 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Igal maksukohustuslasel on õigus arvata maha ostudega seotud maks, kui kaupa kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) maksustatavad tehingud;

b) sellisest majandustegevusest tulenevad tehingud, mille puhul tarnimise või osutamise koht loetakse asuvaks välisriigis, kui maksu oleks saanud maha arvata juhul, kui tehingud oleksid olnud tehtud Rumeenias;

c) maksust vabastatud tehingud vastavalt artiklitele 143, 144 ja 144*bis*;

d) artikli 141 lõike 2 punkti a alapunktide 1–5 ja punkti b alusel maksust vabastatud tehingud, kui ostja või teenuse saaja asukoht on väljaspool [Euroopa Ü]hendust või kui nimetatud tehingud on otseselt seotud kaupadega, mis on mõeldud ekspordiks ühendusest välja, samuti tehingud, mida teevad vahendajad, kes tegutsevad teise isiku nimel ja arvel, kui nad selliste tehingute tegemises osalevad;

e) artikli 128 lõikes 7 ja artikli 129 lõikes 7 nimetatud tehingud, kui vastavale üleminekule kohaldatakse maksu.“

Maksumenetluse seadustik

14 Valitsuse määruse nr 92/2003 maksumenetluse seadustiku kohta (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală; edaspidi „maksumenetluse seadustik“) artiklis 84 on sätestatud:

„1) Maksudeklaratsioone võib maksukohustuslane parandada omal algatusel enne maksusumma kindlaksmääramise õiguse aegumistähtaja möödumist.

2) Maksudeklaratsioone võib parandada parandusdeklaratsiooni esitamisega, kui maksukohustuslane on leidnud algsest deklaratsioonist vigu.

3) Käibemaksu puhul parandatakse käibedeklaratsioonides olevad vead maksuseadustiku sätete kohaselt. Käibedeklaratsioonis olevad sisulised vead parandatakse [Agenția Națională de Administrare Fiscală (maksuhaldur, ANAF)] juhataja otsusega heakskiidetud korras.

4) Maksudeklaratsioone ei või pärast hilisema kontrolli reservatsiooni tühistamist enam esitada ega parandada, välja arvatud olukorras, kus parandamine tuleneb seaduses ette nähtud tingimuse täitmisest või täitmata jätmisest, mis nõuab maksustatava summa ja/või sellest tuleneva maksusumma korrigeerimist.

5) „Vigadena“ käesolevas artikli tähenduses mõistetakse vigu, mis mõjutavad maksude, tasude ja maksete summat, maksustatavat vara ja tulu ning kõiki muid maksustatavat summat mõjutavaid tegureid.

6) Kui maksumaksja esitab maksukontrolli ajal kontrollitavat perioodi ja makse, tasusid, makseid ja muid tulusid puudutavad maksudeklaratsioonid või parandab neid, ei võta maksuhaldur seda arvesse.“

15 Maksumenetluse seadustiku artiklis 90 on ette nähtud:

„1) Maksukohustuste summa määratakse kindlaks nii, et seda kontrollitakse hiljem.

2) Maksuotsust, mis tehakse hilisema kontrolli reservatsiooniga, võib maksuhalduri algatusel või maksumaksja taotlusel pädeva maksuhalduri tuvastatud asjaolude põhjal tühistada või muuta.

3) Hilisema kontrolli reservatsioon tühistatakse alles aegumistähtaja möödumisel või pärast aegumistähtaja jooksul läbi viidud maksukontrolli.

4) Kui maksumaksja parandab maksudeklaratsioone vastavalt artikli 84 lõikele 4, kehtib taas hilisema kontrolli reservatsioon.“

16 Maksumenetluse seadustiku artiklis 91 on sätestatud:

„1) Maksuhalduri õigus kindlaks määrata maksukohustusi aegub viie aasta jooksul, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti.

2) Lõikes 1 sätestatud õiguse aegumistähtaeg algab selle aasta 1. jaanuarist, mis järgneb aastale, mil maksunõue vastavalt artiklile 23 tekkis, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti.

3) Maksukohustuste ette nägemise õigus aegub kümne aasta jooksul, kui need kohustused tulenevad karistusseadustikus ette nähtud teo toimepanemisest.

4) Lõikes 3 ette nähtud tähtaeg algab kuupäevast, mil pandi toime tegu, mis kujutab endast süütegu, mille eest on sellisena lõpliku kohtuotsusega karistatud."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

17 Ajavahemikus 23. novembrist 2015 kuni 15. juulini 2016 viidi Greentechi juures läbi maksukontroll, mille tulemusel tehti tema suhtes maksuotsus käibemaksu ja täiendavate kulude tasumiseks summas 4 388 720 Rumeenia leud (RON) (ligikaudu 882 352 eurot). Maksukohustus tulenes sellest, et Rumeenia maksuhaldur kvalifitseeris ümber seadmete müügi Greenfiber International SA-lt (edaspidi „Greenfiber") Greentechile, mida peeti esialgu kaubatarneks, mis on käibemaksuga maksustatav ja andis Greentechile õiguse sisendkäibemaksu maha arvata; nüüd kvalifitseeriti see ümber osa vara üleandmiseks kahe seotud äriühingu vahel, mida ei maksustata käibemaksuga vastavalt maksuseadustiku artikli 128 lõikele 7.

18 Ühtlasi viidi ajavahemikul 28. maist kuni 17. novembrini 2015 läbi ka Greenfiberi maksukontroll, mille tulemusel tehti 26. novembril 2015 maksuotsus. Selle kontrolli käigus leidis maksuhaldur, et Greenfiberi ja Greentechi poolt vara üleandmise tehingule kohaldatud maksustamine, nimelt tehingu maksustamine käibemaksuga, oli õige ning et Greenfiber oli seega selle tehinguga seotud käibemaksu nõuetekohaselt kogunud ja riigikassale üle kandnud.

19 Kuna Greentechi vaie talle määratud käibemaksu puudutava maksuotsuse peale jäeti osaliselt rahuldamata, esitas Greentech kaebuse Curtea de Apel Ploiești (Ploiești apellatsioonikohus, Rumeenia).

20 Nimetatud kohus rahuldas 26. novembril 2018 Greentechi kaebuse ja tühistas vaideotsuse osaliselt (edaspidi „26. novembri 2018. aasta kohtuotsus").

21 Lisaks tühistas Curtea de Apel Ploiești (Ploiești apellatsioonikohus) 12. märtsil 2019 osaliselt maksuotsuse ja maksukontrolli aruande Greentechi juures läbi viidud kontrolli kohta.

22 Rumeenia maksuhaldur esitas 26. novembri 2018. aasta kohtuotsuse peale, mida on täiendatud 12. märtsi 2019. aasta kohtuotsusega, kassatsioonkaebuse Înalta Curte de Casație și Justiției (Rumeenia kassatsioonikohus), kes on eelotsusetaotluse esitanud kohus.

23 See kohus rahuldas 23. novembril 2021 kassatsioonkaebuse, tühistas osaliselt 26. novembri 2018. aasta kohtuotsuse ja uue otsusega rahuldas osaliselt Greentechi kaebuse, tühistades vaidlustatud maksualased haldusaktid üksnes 2009. aasta kohta tehtud otsuste puhul (edaspidi „ 23. novembri 2021. aasta kohtuotsus"). Ülejäänud osas jäeti Greentechi kaebus põhjendamatuse tõttu rahuldamata ja Greentechile kohtukuludena varem määratud summat vähendati.

24 Greentech esitas selle kohtuotsuse peale Înalta Curte de Casație și Justiției (kassatsioonikohus) tühistamiskaebuse, milles väitis, et see kohtuotsus on vastuolus Euroopa Kohtu praktikaga, eelkõige 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsusega Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302) ja 11. aprilli

2019. aasta kohtuotsusega PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), mille kohaselt tuleb käibemaksu mahaarvamise õigust tunnustada ka juhtudel, kui kõnealused tehingud ei kuulu käibemaksu kohaldamisalasse, kui juhtumi konkreetsetest asjaoludest nähtub, et käibemaksu tasunud isiku poolt käibemaksuna tasutud summa sissenõudmine oleks võimatu või äärmiselt keeruline, vastasel korral rikutakse käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet.

25 Înalta Curte de Casație și Justiție (kassatsioonikohus) rahuldas 31. jaanuaril 2023 selle kaebuse ja tühistas osaliselt 23. novembri 2021. aasta kohtuotsuse, arvestades kassatsioonkaebuse väidet, mis puudutas seadmete müügiga seotud tehingu ümberkvalifitseerimist vara üleandmiseks. Kohus kohustas tegema selle väite suhtes uue otsuse ja kuulas pooled ära 9. mai 2023. aasta kohtuistungil.

26 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib eelkõige, et kuna 26. novembri 2018. aasta kohtuotsuses kinnitati, et Greenfiberi ja Greentechi poolt asjaomasele tehingule kohaldatud maksustamine oli õige, ei olnud neil äriühingutel ühtegi mõjuvat põhjust seda tehingut kinnitavat arvet parandada enne 23. novembri 2021. aasta kohtuotsuse kuulutamist. Lisaks sai Greenfiber seda arvet parandada alles pärast viimati nimetatud kohtuotsuse kuulutamist. Selle kohtuotsuse tegemise kuupäeval oli aga õigus arvet parandada juba lõppenud, kuna aegumistähtaeg möödus 2021. aasta mais.

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et tema menetluses olevat olukorda võib võrrelda olukorraga kohtuasjas, milles tehti 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), võttes arvesse, et nähtavasti on objektiivselt võimatu käibemaksu tagasi saada seetõttu, et Greenfiberil ei ole pärast selleks ette nähtud aegumistähtaja möödumist võimalik arvet ja käibedeklaratsiooni parandada. Seda olukorda tuleb samuti võrrelda olukorraga, milles tehti 11. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), kuna käibemaksu tagastamine arve väljastajalt osutuks võimatuks või ülemäära keeruliseks. Nimelt esiteks on maksuasjades aegumistähtaeg möödunud, mistõttu Greenfiber ei saanud arveid parandada, ja teiseks kinnitas Rumeenia maksuhaldur pärast Greenfiberis läbi viidud maksukontrolli, et viimane oli asjaomase käibemaksu nõuetekohaselt arvele märkinud ja tasunud.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on veel tekkinud küsimus, kas käibemaksudirektiivi tõlgendust arvestades on oluline asjaolu, et Rumeenia maksuhaldur kohtles kahel täiesti erineval viisil ühte ja sama äritehingut, mis puudutas seadmeid, mille üleminek andis aluse käibemaksu sissenõudmiseks, nimelt esiteks käibemaksuga maksustatava tehinguna Greenfiberi suhtes, kellelt need seadmed soetati ja kellele Greentech tasus käibemaksu, ning teiseks Greentechi suhtes tehinguna, mida käibemaksuga ei maksustata.

29 Neil asjaoludel otsustas Înalta Curte de Casație și Justiție (kassatsioonikohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas neutraalse maksustamise põhimõtte, õiguskindluse põhimõtte ja õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega, mis on ette nähtud [käibemaksudirektiivi] artiklites 2, 19 ja 168 koostoimes [selle direktiivi] artikliga 203, on vastuolus keeldumine tunnustada õigust arvata maha käibemaks, mis tasuti müügitehingult, mille maksuhaldur kvalifitseeris hiljem ümber käibemaksu kohaldamisalasse mittekuuluvaks ettevõtte üleandmiseks, kui käibemaks on juba riigikassasse makstud ning selle tagastamist ei saa riigisiseste õigusnormide alusel läbi viia?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

30 Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses on Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule tarvilik vastus, mis võimaldaks viimasel pooleli oleva kohtuasja lahendada. Seda arvestades tuleb Euroopa Kohtul talle esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada. Ka võib Euroopa Kohus arvesse võtta neid liidu õigusnorme ja põhimõtteid, millele liikmesriigi kohus ei ole oma küsimuses viidanud (vt selle kohta 7. septembri 2023. aasta kohtuotsus Groenland Poultry, C-169/22, EU:C:2023:638, punkt 47 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et oluline põhikohtuasjas käsitletavat olukorda iseloomustav tegur on asjaolu, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on Greentechil nüüd sisuliselt võimatu tagasi saada käibemaksu, mille müüja ehk Greenfiber temalt alusetult arvestas ja riigikassasse tasus. Sellises olukorras on põhimõte, mida tuleb eriti arvesse võtta, tõhususe põhimõte, mitte õiguskindluse põhimõte või õiguspärase ootuse kaitse põhimõte.

32 Järelikult tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks mõista, et esitatud küsimusega soovib see kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 168 ja 203 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või halduspraktika, mis ei võimalda maksukohustuslasel maha arvata sisendkäibemaksu tehingult, mille oli maksuhaldur pärast maksukontrolli kvalifitseerinud ümber käibemaksuvabaks tehinguks, kuigi maksukohustuslasel on võimatu või ülemäära keeruline saada müüjalt tagasi alusetult tasutud käibemaksu.

33 Selle kohta tuleb märkida, et mahaarvamisõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida reeglina ei tohi piirata (15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 37, ja 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 42). Mahaarvamiskorra eesmärk on vabastada maksukohustuslane täielikult oma kogu majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega neutraalse maksustamise igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (22. veebruari 2001. aasta kohtuotsus Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, punkt 24, ja 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 43).

34 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et Rumeenia maksuhaldur kvalifitseeris Greenfiberi ja Greentechi vahelise tehingu teisena nimetatud maksukohustuslase puhul lõplikult tehinguks, mis ei ole käibemaksuga maksustatav, ning Greenfiberil ei ole võimalik pärast selleks ette nähtud aegumistähtaja möödumist korrigeerida selle tehinguga seotud arvet ja käibedeklaratsiooni.

35 Sellega seoses tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus maksukohustuslane on tasunud alusetult arvele märgitud käibemaksu, on üldjuhul arve väljastaja kohustatud arvet korrigeerima, arvestades, et kuna käibemaksudirektiiv ei näe ette ühtegi sätet, mis käsitleks alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimist arve väljastaja poolt, on põhimõtteliselt liikmesriikide ülesanne kindlaks määrata tingimused, mille esinemisel võib seda käibemaksu korrigeerida (13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Nimelt peavad liikmesriigid käibemaksu neutraalsuse tagamiseks oma riigi õiguskorras ette nägema võimaluse korrigeerida arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust (13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punkt 20 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb samuti, et liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt esiteks võib teenuse osutaja taotleda ekslikult maksuhaldurile tasutud käibemaksu tagastamist ja teiseks võib teenuse saaja esitada selle teenuse osutaja vastu tsiviilhagi alusetult tasutud summade tagasisaamiseks, on kooskõlas käibemaksu neutraalsuse põhimõtte ja tõhususe põhimõttega. Nimelt võimaldab selline süsteem teenuse saajal, kes oli kohustatud ekslikult arvele märgitud maksu tasuma, saada alusetult tasutud summad tagasi (13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Kui käibemaksu tagastamine on – nagu käesoleval juhul – muutunud võimatuks või ülemäära keeruliseks, nõuavad käibemaksu neutraalsuse põhimõte ja tõhususe põhimõte, et liikmesriigid kehtestaksid vajalikud meetmed, et võimaldada teenuse saajal tagasi saada alusetult arvele märgitud ja tasutud käibemaksu, eelkõige esitades tagastamistaotluse otse maksuhaldurile (13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika). Seega, kuna müüja ei saa enam asjaomast tehingut puudutavat arvet parandada ja soetajal ei ole seega võimalik saada müüjalt tagasi alusetult arvele märgitud käibemaksu, peab soetaja eespool viidatud kohtupraktika kohaselt saama esitada tagastamistaotluse otse maksuhaldurile.

39 Tuleb siiski tõdeda, et nagu nähtub 11. aprilli 2019. aasta kohtuotsuse PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327) punktist 45, tuleb sellist tagastamistaotlust eristada sellisest käibemaksu mahaarvamise taotlusest, nagu on kõne all põhikohtuasjas.

40 Nimelt on mahaarvamissüsteemi eesmärk vabastada maksukohustuslane täielikult oma kogu majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast ning mahaarvamisõiguse teostamine piirdub üksnes tasumisele kuuluvate maksudega, st maksudega, mis vastavad käibemaksuga maksustatavale tehingule või mis tasuti tasumisele kuuluvas osas (11. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika). Seega, kui puudub käibemaksuga maksustatav tehing, ei saa maksukohustuslane seoses selle tehinguga nõuda käibemaksu mahaarvamise õigust (vt selle kohta 11. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punkt 37). Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et sellises olukorras, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei ole maksutulude saamata jäämise ohtu.

41 Kuna põhikohtuasjas arutusel olev tehing on lõplikult kvalifitseeritud käibemaksuvabaks tehinguks, ei olnud Greentechi poolt arve väljastajale Greenfiberile tasutud käibemaks Euroopa Kohtu praktika tähenduses „tasumisele kuuluv“.

42 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 168 ja 203 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid või halduspraktika, mis ei võimalda maksukohustuslasel maha arvata sisendkäibemaksu tehingult, mille maksuhaldur oli pärast maksukontrolli kvalifitseerinud ümber käibemaksuvabaks tehinguks, isegi kui maksukohustuslasel on võimatu või ülemäära keeruline saada müüjalt tagasi alusetult tasutud käibemaksu. Need põhimõtted nõuavad siiski, et maksukohustuslane saaks sellises olukorras esitada tagastamistaotluse otse maksuhaldurile.

Kohtukulud

43 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 (kuues koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 168 ja 203 ning käibemaksu neutraalsuse põhimõtet ja tõhususe põhimõtet

tuleb tõlgendada nii, et

nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid või halduspraktika, mis ei võimalda maksukohustuslasel maha arvata sisendkäibemaksu tehingult, mille maksuhaldur oli pärast maksukontrolli kvalifitseerinud ümber käibemaksuvabaks tehinguks, isegi kui maksukohustuslasel on võimatu või ülemäära keeruline saada müüjalt tagasi alusetult tasutud käibemaksu. Need põhimõtted nõuavad siiski, et maksukohustuslane saaks sellises olukorras esitada tagastamistaotluse otse maksuhaldurile.

Allkirjad