



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 19. detsembril 2013¹

Kohtuasi C-107/13

„FIRIN” OOD

versus

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri
Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaaria))

Maksuõigusnormid — Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Sisendkäibemaksu mahaarvamine —
Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine ettemaksu tasumise korral, kui tarne
jäetakse tegemata

I. Sissejuhatus

1. Taas on Euroopa Kohtule esitatud küsimused, mis on kerkinud Bulgaaria kohtutes tulenevalt sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmata jätmisest seoses väidetava käibemaksupettusega. Käesoleva asja eripära seisneb selles, et sisendkäibemaksu mahaarvamise aluseks oli ettemaks, kuid ettemaksu tasumisele ei järgnenud sooritust.

2. Sellistel asjaoludel sisendkäibemaksu mahaarvamise küsimust ei ole Euroopa Kohus seni veel käsitlenud. Seepärast tuleb käesolevas asjas nagu tavaliselt järgida Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmata jätmise kohta käibemaksust kõrvalehoidumise korral – mida on nii mõnigi kord raske tõendada –, kuid peale selle on vaja vastata ka seni käsitlemata tõlgendamisküsimusele, mis on käibemaksu reguleerivate õigusnormide seisukohast üldise tähtsusega.

¹ — Algkeel: saksa.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

3. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust reguleerib nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi², (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 168 punkt a:

„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 tasunud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;”

4. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib mahaarvamisõigus „mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal“. Artikli 63 kohaselt muutub käibemaks sissenõutavaks „alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest“. Artikkel 65 kehtestab siiski järgmise erinormi:

„Kui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.”

5. Käibemaksudirektiiv näeb teatavatel juhtudel ette tasumisele kuuluva käibemaksu ja sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise. Tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimist näeb artikli 90 lõige 1 ette järgmiselt:

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

6. Käibemaksudirektiivi artikli 184 kohaselt korrigeeritakse „[e]sialgset mahaarvamist [...], kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud.“ Käibemaksudirektiivi artikkel 185 näeb selle kohta ette:

„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.”

7. Peale selle sisaldab käibemaksudirektiiv artiklis 192a ja sellele järgnevatel artiklites sätteid „[i]siku[te kohta], kes on maksuhalduri ees kohustatud käibemaksu tasuma“. Artiklis 193 sisalduva üldnormi kohaselt tasub käibemaksu maksukohustuslane, „kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav [...]“.

2 — ELT L 347, lk 1.

8. Sellega seoses näeb käibemaksudirektiivi põhjendus 44 ette järgmist: „On oluline, et liikmesriigid võivad ette näha, et maksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.”

9. Seepärast sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 205 täiendavalt järgmist:

„Artiklites 193–200 ning artiklites 202, 203 ja 204 nimetatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et käibemaksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale isiku, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.”

B. Siseriiklik õigus

10. Vastavalt Bulgaaria Zakon za danak varhu dobavenata stoynost'i (käibemaksuseadus; edaspidi „ZDDS”) artiklile 177 vastutab registrisse kantud isik, kes on maksustatava tarne saaja, registrisse kantud teise isiku poolt tasumisele kuuluva ja tasumata jäetud käibemaksu eest, kui ta on kasutanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, mis on otseses või kaudses seoses tasumisele kuuluva ja tasumata jäetud käibemaksuga.

III. Põhikohtuasi ja menetlus Euroopa Kohtus

11. Põhikohtuasi puudutab revisjoni alusel tehtud maksuotsust, millega keelduti andmast kaebajale Firin OOD (osaühing Firin; edaspidi „Firin”) õigust arvata sisendkäibemaksuna maha äriühingu Agra Plani EOOD (ühe osanikuga osaühing Agra Plani; edaspidi „Agra Plani”) arvel märgitud käibemaksu.

12. Nimetatud äriühingute vahel sõlmiti 2010. aastal müügileping 10 000 tonni nisu müügiks, kuigi Agra Planil ei olnud Bulgaaria õigusaktidest tulenevat õigust teraviljaga kaubelda. Agra Plani pidi nisu tarnima hiljemalt 31. detsembriks 2012, FIRIN pidi ostuhinna summas 3,6 miljonit Bulgaaria leevi (edaspidi „BGN”) (ligikaudu 1,8 miljonit eurot) tasuma ettemaksuna. Firin tasus äriühingule Agra Plani 4,17 miljonit BGN ja kasutas eespool nimetatud summast tulenevalt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

13. Nimetatud summa kandis Agra Plani väidetavalt laenuna kohe äriühingule York Skay EOOD, kes omakorda kandis samal päeval 3,6 miljonit BGN väidetavalt kapitali sissemaksena tagasi äriühingule Firin. Äriühingu Firin osanikud olid York Skay EOOD ja füüsiline isik, kes omakorda oli äriühingu Agra Plani ainuosanik.

14. Pärast seda kui Agra Plani jättis müügilepingu alusel tasuta tuleva käibemaksu tasumata ja nisu tarnimata ning lisaks kustutati nimetatud äriühing 2011. aasta aprillis käibemaksukohustuslaste registrist *ex officio*, nõudis Bulgaaria maksuhaldur äriühingult Firin tagasi sisendkäibemaksu, mille viimane oli müügilepinguga seoses juba maha arvanud. Maksuhaldur on seisukohal, et esialgne õigus arvata maha ettemaksuga seotud sisendkäibemaks langeb ära, kui lubatud tarne jäetakse hiljem tegemata. Peale selle eeldab maksuhaldur, et tegemist on näiliku tehingu ja näiliku rahavooga, mistõttu Firin teadis, et müügilepingu alusel tasuta tulevat käibemaksu ei olnud üldse kavas tasuda.

15. Mahaarvamiseõiguse andmisest keeldumist käsitlevat kohtuasja lahendav Administrativen sad Veliko Tarnovo esitas seepeale Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas sellisel juhul nagu põhikohtuasjas, mil tulevase ja täpselt määratletud maksustatava kaubatarne eest tehtud ettemaksuga seotud sisendkäibemaks arvati kohe ja tegelikult maha, tuleb käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a koosmõjus artikliga 65, artikli 90 lõikega 1 ja

artikli 185 lõikega 1 tõlgendada nii, et sisendkäibemaksu mahaarvamise ajal puudus mahaarvamisõigus, kuna objektiivsetel ja/või subjektiivsetel põhjustel jäi peamine vastusooritus vastavalt tarnetingimustele tegemata?

2. Kas sellisest seotud tõlgendusest ja käibemaksuga neutraalse maksustamise põhimõtet silmas pidades tuleneb, et sellisel juhul on oluline (või ei ole oluline), et tarnijal oli objektiivselt võimalik siseriiklikus seaduses sätestatud korras korrigeerida arvele märgitud käibemaksu ja/või arve alusel maksustatavat summat, ning milline oleks sellise korrigeerimise mõju esialgse sisendkäibemaksu mahaarvamise keelamisele?
3. Kas artiklit 205 koosmõjus artikli 168 punktiga a ja artikliga 193 tuleb ka käibemaksudirektiivi põhjendust 44 silmas pidades tõlgendada nii, et liikmesriikidel on õigus keelata tarne saajal sisendkäibemaksu mahaarvamine üksnes selliste kriteeriumide alusel, mille nad on ise siseriikliku seadusega kehtestanud ja mille kohaselt kohustatakse käibemaksu tasuma muud isikut kui maksukohustuslast, kui sellisel juhul erineks maksuõiguslik lõpptulemus sellest tulemusest, mis oleks saavutatud liikmesriigi kehtestatud reeglitest rangelt kinni pidades?
4. Kui vastus kolmandale küsimusele on jaatav, siis kas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, on käibemaksudirektiivi artikli 205 kohaldamisel lubatavad ning tõhususe ja proportsionaalsuse põhimõtetega kooskõlas, kui nendega nähakse ette solidaarvastutus käibemaksu tasumise osas, kusjuures see vastutus põhineb oletustel, mille aluseks ei ole otseselt tuvastatavad objektiivsed asjaolud, vaid tsiviilõiguse instituudid, mille kohta tehakse käesolevas asjas lõplik otsus teises kohtus?

16. Euroopa Kohtus toimunud menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Bulgaaria maksuhaldur, Bulgaaria Vabariik, Eesti Vabariik, Itaalia Vabariik ja komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu neli eelotsuse küsimust käsitlevad käibemaksudirektiivi kahte erinevat reguleerimisvaldkonda. Esiteks on esimeses, teises ja kolmandas eelotsuse küsimuses tegemist sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumisega, eeskätt mahaarvamise tingimustega, mis on sätestatud käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja sellele järgnevates artiklites ja/või artiklis 184 ja sellele järgnevates artiklites. Teiseks on neljandas ja osaliselt ka kolmandas eelotsuse küsimuses käsitletud maksukohustuslase solidaarvastutust mõne muu isiku poolt tasumata jäetud käibemaksu eest vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 205.

18. Rõhutada tuleb seda, et mahaarvamisõiguse andmisest keeldumist tuleb rangelt lahus hoida vastutusest mõne muu isiku poolt tasumata jäetud käibemaksu eest. Sisendkäibemaksu mahaarvamine ja vastutus kuuluvad nimelt käibemaksudirektiivi erinevate tingimuste ja sätete kohaldamisalasse.

19. Eelotsusetaotluses märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus ise, et Bulgaaria maksuhaldur *ei* esitanud maksukohustuslasest äriühingu Firin vastu solidaarvastutuse alusel nõuet tasuda Agra Plani poolt tasumata jäetud käibemaks, vaid ei lubanud selle asemel arvata äriühingul Firin maha sisendkäibemaksu. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale saab Euroopa Kohus talle esitatud tõlgendamisküsimusele vastamisest keelduda vaid siis, kui on ilmne, et küsimus ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja esemega.³ Seda arvestades on eelotsuse küsimused vastuvõetamatud osas, milles need puudutavad maksukohustuslase solidaarvastutust mõne muu isiku poolt tasumata jäetud

3 — 11. aprilli 2013. aasta otsus kohtuasjas C-290/12: Della Rocca (punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

käibemaksu eest, kuna eelotsusetaotluse põhjendusest ei nähtu, et sellised küsimused oleksid põhikohtuasja lahendamise seisukohast olulised. Neljandale eelotsuse küsimusele ja kolmandale eelotsuse küsimusele osas, milles ka see puudutab käibemaksudirektiivi artikli 205 tõlgendamist, ei ole järelikult vaja vastata.

20. Seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimese, teise ja kolmanda eelotsuse küsimusega teada, kas kõnealuse õiguse andmisest tuleb keelduda, kui käibemaksudirektiivi artiklis 65 viidatud ettemaksu tasumise korral jäetakse kaubarne tegemata (selle kohta allpool punkt B), ja kas on oluline, et tarnija on endiselt kohustatud maksma käibemaksu tegemata jäetud kaubatarnele (selle kohta allpool punkt C). Lisaks käsitlen eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks⁴ kõigepealt küsimust, millistel asjaoludel tekib ettemaksu tasumise korral üldse sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus (selle kohta allpool punkt A).

A. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine ettemaksu tasumisel

21. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Seega omandab äriühing Firin põhikohtuasjas vaidlustatud õiguse arvata maha äriühinguga Agra Plani sõlmitud müügilepingust tulenev sisendkäibemaks vaid eeldusel, et maksuhalduril on tekkinud õigus käibemaksu äriühingult Agra Plani sisse nõuda. Käibemaksudirektiivi artikli 63 kohaselt muutub käibemaks põhimõtteliselt sissenõutavaks alles alates kaubarne teostamisest, mida Agra Plani aga teinud ei ole.

22. Kui aga enne maksustatava tehingu toimumist tehakse ettemaks, siis nähtub käibemaksudirektiivi artiklist 65, et käibemaks muutub sissenõutavaks ja ühtlasi võib sisendkäibemaksu maha arvata juba hetkel, mil maksukohustuslane saab ettemaksu kätte. Selline ettemaks ei pea piirduma kauba eest saadud tasu ühe osaga, vaid võib – nagu käesoleval juhul – hõlmata ka kauba eest saadud tasu kogusummat.⁵ Euroopa Kohtu praktika kohaselt eeldab käibemaksudirektiivi artikli 65 kohaldamine siiski ka seda, et kõik maksustatava teokoosseisu olulised tunnused, st tulevikus tehtav tarne või osutatav teenus oleks juba teada ning seega on eelkõige vaja, et ettemaksu tegemise ajal oleksid kaup ja teenused täpselt määratletud.⁶

23. Eelotsusetaotluse põhjenduses lähtutakse sellest, et olenemata hilisematest maksetest oli tarnijast äriühing Agra Plani vastusoorituse tegelikult kätte saanud ja seega oli tasutud ettemaks käibemaksudirektiivi artikli 65 tähenduses. Peale selle lubab eelkõige esimene eelotsuse küsimus eeldada, et eespool nimetatud kohtupraktika tingimused on tarne määratletuse poolest käesoleval juhul täidetud. Eelotsusetaotluse esitanud kohus teeb selle põhjal järelduse, et äriühingul Firin on sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus põhimõtteliselt olemas.

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab siiski meeles pidama, et käibemaksudirektiivi artikkel 65 ei saa olla kohaldatav ka siis, kui soorituse tegemine ei ole ettemaksu tasumise ajal kindel.

25. Nii on Euroopa Kohus ühes kohtuasjas tunnistanud kõnealuse sätte kohaldamatuks muu hulgas seetõttu, et ostja võis lepingust igal ajal ühepoolselt taganeda.⁷ Viidatud taganemisvõimalusest tulenevalt ei olnud seega kindel, et maksustatav tarne hiljem tegelikult tehakse.

4 — Vt Euroopa Kohtu selle pädevuse kohta nt 20. märtsi 1986. aasta otsus kohtuasjas 35/85: Tissier (EKL 1986, lk 1207, punkt 9) ja 30. mai 2013. aasta otsus kohtuasjas C-342/12: Worten (punkt 30).

5 — 19. detsembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-549/11: Orfey (punkt 37) ja 7. märtsi 2013. aasta otsus kohtuasjas C-19/12: Efir (punkt 39).

6 — 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-419/02: BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments (EKL 2006, lk I-1685, punkt 48); 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-270/09: MacDonald Resorts (EKL 2010, lk I-13179, punkt 31); 3. mai 2012. aasta otsus kohtuasjas C-520/10: Lebara (punkt 26); eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Orfey, punkt 28, ja eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Efir, punkt 32.

7 — Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, punkt 51.

26. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale tuleb artiklit 65 kui erandit artiklis 63 sätestatud põhireeglist tõlgendada kitsalt.⁸ Käibemaksudirektiivi artikli 62 punkti 1 kohaselt luuakse maksustatava teokoosseisu täitumisega alles vajalikud õiguslikud tingimused, mille alusel saab maksuhaldur maksu sisse nõuda. Sellest järeldub, et maks võib muutuda sissenõutavaks maksustatava teokoosseisu tekkimise ajal või pärast seda, ent põhimõtteliselt mitte enne seda.⁹ Käesolevas asjas vaatluse all olev maksustatav teokoosseis, mis on sätestatud käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis a, on aga täidetud vaid siis, kui kaubarne on toimunud. Kui käibemaksudirektiivi artikli 65 kohaselt muutub käibemaks ettemaksu tegemisel sissenõutavaks juba enne kui maksustatav teokoosseis on täidetud, seega enne maksustamiseks vajaliku aluse tekkimist, on oodata, et maksustatav sooritus asjade tavapärase käigu juures ka tehakse. Kui selles suhtes esineb konkreetseid kahtlusi, siis ei ole käibemaksudirektiivi artikkel 65 kohaldatav.

27. Sedalaadi kahtluste olemasolu ei ole põhikohtuasjas välistatud.

28. Kahtlused võivad tuleneda esiteks sellest, et eelotsusetaotluse esitanud kohus nimetab müügilepingut eelotsusetaotluse põhjenduses kohati „näilikuks”. Seega on võimalik, et tõsine kavatsus nisu tarnimiseks puudus algusest peale.

29. Teiseks tuleb sellega seoses arvesse võtta ka asjaolu, et äriühingul Agra Plani ei olnud seaduslikku õigust teravilja tarnida ja seetõttu võis müügileping olla tühine. Teadaolevalt ei luba neutraalse maksustamise põhimõtte teha vahet õiguspärastel ja õigusvastastel tehingutel.¹⁰ Seadusest tuleneva tarnekeelu tõttu võib ettemaksu tegemise hetkel olla ometigi küsitav, kas kaubarne üldse kunagi tehakse.

30. Kuna mõlemad nimetatud asjaolud puudutavad siseriikliku õigusega reguleeritud asjaolusid ja/või siseriikliku õiguse tõlgendamist, peab eelotsusetaotluse esitanud kohus need välja selgitama põhikohtuasja raames. Kui käibemaksudirektiivi artikkel 65 ei peaks olema käesolevas asjas kohaldatav, kuna ettemaksu tegemise ajal esinesid kaubarne edaspidise tegemise suhtes konkreetseid kahtlused, ei oleks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 167 koostoimes artikliga 63 ettemaksu tegemise ajal veel tekkinud. Eelotsuse küsimustele vastamiseks lähtun järgnevalt siiski sellest, et äriühingul Firin selline õigus tekkis.

B. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine kaubarne tegemata jätmise korral

31. Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus nüüd teada, kas juhul, kui tasutakse ettemaks, mis toob kaasa käibemaksudirektiivi artikli 65 kohaldamise, on õigus sisendkäibemaksu maha arvata ka siis, kui maksustatav kaubarne jäetakse hiljem tegemata.

32. Sellega seoses märkisid menetlusosalised, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb mahaarvamiseõiguse andmisest keelduda, kui objektiivselt on tuvastatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega. Sellise olukorraga on tegemist juhul, kui maksupettuse paneb toime maksukohustuslane ise või kui ta teadis või oleks pidanud teadma, et ta osales tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega.¹¹

8 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsbrough Developments, punkt 45; eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Orfey, punkt 27, ja eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Efir, punkt 32.

9 — Eespool 6. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsbrough Developments, punkt 46.

10 — Vt nt 11. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C-283/95: Fischer (EKL 1998, lk I-3369, punkt 22) ja 7. märtsi 2013. aasta otsus kohtuasjas C-275/11: GfBk (punkt 32).

11 — Vt nt 18. juuli 2013. aasta otsus kohtuasjas C-78/12: Evita-K (punkt 39 jj ja seal viidatud kohtupraktika).

33. Ent küsimusele, kas mahaarvamisõiguse andmisest tuleb maksupettuse kavatsuse tõttu keelduda, eelneb loogiliselt võttes küsimus, kas selline õigus on üldkehtivate õigusnormide alusel – seega täiesti olenemata maksupettusest, mis vajab veel tõendamist – üldse olemas. Seepärast on vaja käesolevas asjas esmalt välja selgitada, kas mahaarvamist tuleb vastavalt artiklile 184 ja sellele järgnevatele artiklitele ikkagi korrigeerida, kui käibemaksudirektiivi artikli 65 kohase ettemaksu tasumise korral jäetakse kaubarne tegemata.

34. Käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 kohaselt korrigeeritakse mahaarvamist eelkõige siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid. Nagu selgitasin lähemalt juba kohtuasja TETS Haskovo raames, on siin tegemist muu hulgas küsimusega, kas mahaarvamisõiguse tekkimise aluseks olevad ootused on hiljem tegelikult täitunud.¹²

35. Tegurite hulka, mida tuleb käesoleval juhul kasutada mahaarvatava summa kindlaksmääramisel, kuulub käibemaksudirektiivi artikli 65 kohase ettemaksu tasumise korral – nagu juba näidatud¹³ – ka ootus, et asjade tavapärase käigu juures on maksustatava soorituse tegemine kindel. Kui tuleb tuvastada, et kõnealune ootus ei ole enam reaalne, kuna maksustatav sooritus jäetakse eeldatavasti tegemata, siis on mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud olulised tegurid muutunud. Seega tuleb mahaarvamist kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikega 1 põhimõtteliselt korrigeerida, kui soorituse tegemisega ei saa enam arvestada. Selle peab eelotsusetaotluse esitanud kohus välja selgitama põhikohtuasjas.

36. Korrigeerimist ei takista käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 2 ette nähtud erand. Viidatud lõikes on nimetatud erinevad tehingud, mille puhul korrigeerimist ei tehta. Ettemaksu tasumise järel soorituse tegemata jätmist ei ole seal siiski mainitud.

37. Seega tuleb esimesele eelotsuse küsimusele vastata põhimõtteliselt nii, et juhul kui tasutud on ettemaks, mis tõi kaasa käibemaksudirektiivi artikli 65 kohaldamise, tuleb mahaarvamist korrigeerida, kui maksustatav sooritus jäetakse lõpuks tegemata.

C. Seos tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimisega

38. Teise ja kolmanda eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus aga lisaks sisuliselt teada, kas neutraalse maksustamise põhimõtet arvestades sõltub mahaarvamise korrigeerimine käesoleval juhul objektiivsest võimalusest korrigeerida vastavat tasumisele kuuluvat käibemaksu. Nimelt kui tasumisele kuuluvat käibemaksu olenemata mahaarvamise korrigeerimisest ei korrigeerita, võib maksuhalduri saadud maksutululu olla lõpptulemusena suurem, kui see oleks olnud asjade tavapärase käigu juures.

39. Neutraalse maksustamise põhimõte kujutab endast mitte ainult võrdsuse põhimõtte erilist väljendust käibemaksuõiguses, vaid näeb lisaks sellele ette, et ettevõtja tuleb täielikult vabastada tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust.¹⁴ Maksukohustuslase koormamist süsteemiga vastuolus oleval viisil võiks käesolevas asjas kujunenud asjaoludel eeldada osas, milles tarnija Agra Plani võib olla endiselt kohustatud tasuma käibemaksu, samal ajal kui teine lepingupool äriühing Firin on küll tasunud ettemaksu, kuid peab selle alusel tehtud mahaarvamist siiski korrigeerima.

40. Selles osas tuleb tähele panna, et sellistel asjaoludel nagu käesolevas asjas tasutakse käibemaks kahel põhjusel.

12 — Vt minu 14. juuni 2012. aasta ettepanek kohtuasjas C-234/11: TETS Haskovo (ettepaneku punktid 25–28).

13 — Vt eespool punkt 24 jj.

14 — Vt 15. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-174/11: Zimmermann (punktid 46–48 ja seal viidatud kohtupraktika).

41. Menetlusosalised märgivad õigusega, et esiteks peab tarnija vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 203 tasuma tema poolt arvele märgitud käibemaksu. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib tarnija tasumisele kuuluvat käibemaksu teatavatel tingimustel siiski korrigeerida,¹⁵ kusjuures seda võimalust ei saa välistada asjaolu, et korrigeerimise hetkel ei olnud arve väljastaja enam käibemaksukohustuslasena registreeritud.¹⁶ Seni, kuni seda ei ole tehtud, kuulub käibemaks aga endiselt tasumisele, samal ajal kui sellele vastavat mahaarvamist tuleb – nagu näidatud – põhimõtteliselt korrigeerida.

42. Euroopa Kohus on selle kohta kohtuotsustes Stroy trans ja LVK juba märkinud, et tehingus osalevaid ettevõtjaid ei pea tingimata ühtemoodi kohtlema, kui arve väljastaja ei ole arvet korrigeerinud. Arve väljastaja on nimelt vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 203 kohustatud tasuma sellele arvele märgitud käibemaksu ka siis, kui tehingut tegelikult ei toimunud, samal ajal kui arve saajal ei ole sellisel juhul mahaarvamisõigust.¹⁷

43. Teiseks peab tarnija käesoleval juhul tasuma käibemaksu ka ettemaksust tulenevalt vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 193 koostoimes artikliga 65. Põhimõtteliselt on küll võimalik, et selline käibemaksu tasumise kohustus langeb käibemaksudirektiivi artikli 90 kohaselt lubatud maksustatava väärtuse vähendamise tagajärjel uuesti ära. Siiski on kaheldav, kas see saab toimuda ilma ettemaksu tagasimaksmiseta. Nimelt võib Euroopa Kohtu märkusi kohtuotsuses Freemans tõlgendada nii,¹⁸ et maksustatava väärtuse vähendamise üldiseks eelduseks on maksukohustuslasele makstud summade tegelik tagasimaksmine.¹⁹ Seega kui tarnija ettemaksu ei tagasta, siis ei saaks tasumisele kuuluvat käibemaksu – erinevalt käibemaksudirektiivi artiklis 203 sätestatud juhtumist – enam korrigeerida, kuigi samal ajal tuleks korrigeerida mahaarvamist.

44. Sellest vaatenurgast tuleks kaaluda kahte erinevat aspekti.

45. Esmalt tuleb tõdeda, et vastavalt kohtupraktikale ei saa üldjuhul kritiseerida olukorda, kus käibemaks tuleb tasuda, samal ajal kui sellele vastavat mahaarvamisõigust kasutada ei saa. Nii otsustas Euroopa Kohus kohtuotsuses Petroma Transports jt, et maksu sissenõudmisele ei seata tingimust, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust peab olema tegelikult kasutatud. Seega võib käibemaksu tehingutelt sisse nõuda isegi siis, kui sellele vastavat mahaarvamisõigust ei saa kasutada arvel sisalduvate vormivigade tõttu.²⁰

46. Peale selle tekib aga küsimus, kas mahaarvamise korrigeerimine just ettemaksu korral eeldab seda, et ettemaks on uuesti tagasi makstud. Esiteks oleks see vastavuses maksustatava väärtuse korrigeerimise kirjeldatud tingimustega ja seega tasuda tuleva käibemaksuga. Teiseks aitaks see sisendkäibemaksu mahaarvamiseks õigustatud isikul vältida tema tarnija maksejõuetuse korral kahju ettemaksule vastava käibemaksu ulatuses.

47. Olenemata sellest, kas kohtuotsuses Freemans sisalduvad juhised peaksid kehtima ka ettemaksu tasumise korral, kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 90 kohane maksustatava väärtuse korrigeerimine ning artikli 184 ja sellele järgnevate artiklite kohane mahaarvamise korrigeerimine siiski erinevate tingimuste alla. Nii tugines Euroopa Kohus kohtuotsuses Freemans sellele, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on lõplikuks maksustatavaks väärtuseks tegelikult saadud vastusooritus.²¹ Mahaarvamisõiguse puhul aga puudub võrreldav põhimõte, mis seab mahaarvamise tingimuseks

15 — Vt nt 11. aprilli 2013. aasta otsus kohtuasjas C-138/12: Rusedespred (punktid 25–27 ja seal viidatud kohtupraktika).

16 — 31. jaanuari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-643/11: LVK (punkt 49).

17 — 31. jaanuari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-642/11: Stroy trans (punkt 41 jj) ja eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus LVK, punkt 46 jj.

18 — Vt Bundesfinanzhofi 2. septembri 2010. aasta otsus V R 34/09, punkt 17 viitega Bundesfinanzhofi 18. septembri 2008. aasta otsusele V R 56/06, punkt 43 jj.

19 — Vt 29. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-86/99: Freemans (EKL 2001, lk I-4167, punkt 35).

20 — Vt 8. mai 2013. aasta otsus kohtuasjas C-271/12: Petroma Transports jt (punktid 41–43).

21 — Vt eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Freemans, punkt 27.

vastusoorituse tegeliku tegemise. See nähtub juba sellest, et käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 esimene lõik välistab mahaarvamise korrigeerimise põhimõtteliselt juhul, kui tehingu eest on osaliselt või täielikult tasumata. Sellisel juhul jääb maksukohustuslasel mahaarvamisõigus järelilikult alles, kuigi ta ei ole makset üldse teinud.

48. Peale selle ei tulene neutraalse maksustamise põhimõttest ka vajadust jätta ettemaksu tasumise korral mahaarvamine korrigeerimata seni, kuni ettemaksu ei ole tagastatud. Euroopa Kohus on juba märkinud, et viidatud põhimõttega on põhimõtteliselt kooskõlas, kui teenuste saaja esitab teise lepingupoole vastu alusetult tasutud summade tagasisaamiseks vaid tsiviilhagi, et kaitsta oma rahalisi huve.²²

49. Kui Euroopa Kohus annab eespool viidatud kohtuotsuses Reemtsma Cigarettenfabriken teenuse saajale teise lepingupoole maksejõuetuse korral siiski õiguse nõuda alusetult makstud käibemaks vahetult tagasi maksuhaldurilt, siis ei ole see võrreldav käesolevas asjas kujunenud olukorraga, milles maksuhaldur ei ole käibemaksu üldse saanud. Selles osas rõhutas Itaalia Vabariik õigusega, et käesoleval juhul hoitakse mahaarvamisõiguse andmisest keeldumisega, kusjuures tasumisele kuuluv käibemaks jääb samal ajal tasumata, lõppkokkuvõttes ära vaid see, et maksuhaldur kannab kahju, mitte aga ei nõuta käibemaksu sisse süsteemiga vastuolevas oleval viisil. Käesolevas asjas tekib kõnealune kahju maksuhalduri asemel tarne võimalikul saajal, kes ei pruugi oma ettemaksu tagasi saada, kuid see on õigustatud asjaoluga, et tarne saaja valis teise lepingupoole ise ja võttis ettemaksu riski enda kanda teadlikult.

50. Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtu teisele ja kolmandale eelotsuse küsimusele vastata nii, et sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine ei sõltu vastava tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimisest ega ettemaksu tagasimaksmisest.

V. Ettepanek

51. Eeltoodule tuginedes teen ettepaneku vastata Administrativen sad Veliko Tarnovo eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Käibemaks muutub käibemaksudirektiivi artikli 65 kohaselt sissenõutavaks eeldusel, et maksustatav sooritus asjade tavapärase käigu juures tegelikult tehakse.
2. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikele 1 tuleb mahaarvamist käibemaksudirektiivi artiklis 65 viidatud ettemaksu tasumise korral korrigeerida, kui maksustatav sooritus jäetakse lõpuks tegemata. Sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimine ei sõltu vastava tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimisest ega ettemaksu tagasimaksmisest.

22 — Vt 15. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-35/05: Reemtsma Cigarettenfabriken (EKL 2007, lk I-2425, punkt 39).