



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

13. märts 2014*

Ühine käibemaksusüsteem — Sisendkäibemaksu mahaarvamine — Ettemaksete tegemine — Mahaarvamise keelamine — Pettus — Mahaarvamise korrigeerimine, kui maksustatavat tehingut ei ole tehtud — Tingimused

Kohtuasjas C-107/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaaria) 14. veebruari 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. märtsil 2013, menetluses

FIRIN OOD

versus

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

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta, kohtunikud J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (ettekandja) ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: A. Manov,
- Bulgaaria valitsus, esindajad: E. Petranova ja D. Drambozova,
- Eesti valitsus, esindajad: N. Grünberg ja M. Linntam,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* A. De Stefano,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja N. Nikolova,

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

olles 19. detsembri 2013. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikli 65, artikli 90 lõike 1, artikli 168 punkti a, artikli 185 lõike 1 ning artiklite 193 ja 205 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud FIRIN OOD (edaspidi „FIRIN”) ja Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse „vaiete ja sotsiaalkindlustuspraktika” Veliko Tarnovo osakonna juhataja, edaspidi „Direktor”) vahelises kohtuvaidluses õiguse üle arvata maksu ümberarvutuse teel maha käibemaks seoses äriühingu ettemaksega jahutarne eest.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punktid a ja c näevad ette, et käibemaksuga maksustatakse kaubatarne ja teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.
- 4 Direktiivi artikli 14 lõige 1 sätestab:
„„Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.”
- 5 Direktiivi artikli 63 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.
- 6 Sama direktiivi artikkel 65 sätestab:
„Kui enne kaubatarne või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemakse, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.”
- 7 Direktiivi 2006/112 artikli 90 lõige 1 näeb ette:
„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.”
- 8 Selle direktiivi artikli 167 kohaselt tekib mahaarvamisoigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

9 Direktiivi 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;

[...]”

10 Sama direktiivi artikkel 178 sätestab:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve;

[...]

11 Direktiivi 2006/112 artikkel 184 näeb ette, et esialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem, kui maksukohustuslasele lubatud.

12 Direktiivi artikkel 185 on sõnastatud järgmiselt:

„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.”

13 Direktiivi artikkel 186 sätestab, et liikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.

14 Sama direktiivi artikkel 193 sätestab:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik”.

15 Direktiivi 2006/112 artikli 203 kohaselt tasub käibemaksu iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.

16 Selle direktiivi artikkel 205 sätestab:

„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.”

Bulgaaria õigus

17 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost) (DV nr 63, 4.8.2006, edaspidi „ZDDS”) põhikohtuasjas kohaldatava versiooni artikkel 70 lõige 5 näeb ette, et ebaseaduslikult arvestatud käibemaksu korral sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei teki.

18 ZDDS artikkel 177 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Registrisse kantud isik, kes on maksustatava tarne saaja, vastutab 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.

(2) Lõike 1 alusel tekib vastutus siis, kui registrisse kantud isik teadis või pidi teadma, et maksu ei tasuta, ning auditeerimisasutus on seda maksu- ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustiku artiklite 117–120 kohaselt tõendanud.

(3) Lõike 2 rakendamisel eeldatakse, et isik pidi teadma, kui on täidetud järgmised kumulatiivsed tingimused:

1) ükski maksustatava tehingu eelnev tarnija ei ole tegelikult tasunud sel maksustamisperiodil lõpptulemusena tasumisele kuuluvat maksu lõike 1 tähenduses, olgu siis tegemist selle sama, muudetud või töödeldud kauba või teenusega;

2) maksustatav tehing on näilik, sellega hiilitakse seadusest kõrvale või selle eest makstakse turuhinnast oluliselt erinevat hinda.

(4) Lõike 1 alusel tekkiv vastutus ei ole seotud konkreetse eelise saamisega tasumisele kuuluva maksu tasumata jätmise tõttu.

(5) Lõigetes 2 ja 3 sätestatud tingimustel kannab vastutust ka sellele maksukohustuslasele, kes on kohustatud tasuma tasumata jäänud maksu, eelnev tarnija.

(6) Lõigetes 1 ja 2 nimetatud juhtudel pööratakse nõue maksukohustuslase vastu, kes on selle tarne otsene saaja, mille eest tasumisele kuuluv maks on tasumata, ja kui sissenõudmine ei õnnestu, võib nõude pöörata iga järgneva saaja vastu tarneahelas.

(7) Lõiget 6 kohaldatakse *mutatis mutandis* ka eelnevate tarnijate suhtes.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

19 FIRIN, „Hlebozavod Kornı” õigusjärglane, on Bulgaaria õiguse alusel asutatud äriühing, kes tegeleb leiva ja kondiitritoodete valmistamise ja müügiga. Tema kapitalist kuulub 99% York Sky EOOD-ile (edaspidi „York Sky”) ja ülejäänud kuulub K. Yorkishevile.

20 FIRIN tellis 2010. aasta lõpus 10 000 tonni nisu äriühingult Agra Plani EOOD (edaspidi „Agra Plani”), mille 100% osalus kuulub K. Yorkishevile. Selle tehingu kohta, mille eest tuli tasuda ettemaksega, väljastas Agra Plani 29. novembril 2010 arve 3 600 000 Bulgaaria leevi (BGN) suuruses summas, märkides tasumisele kuuluva käibemaksu summaks 600 000 leevi.

21 Kontrolli tulemusena vaidlustas Bulgaaria maksuhaldur 600 000 leevi suuruse summa mahaarvamise, mille FIRIN oli maha arvanud oma käibedeklaratsioonide alusel ajavahemikul 2010. aasta novembrist detsembrini.

- 22 Maksuhaldur põhjendas vaidlustamist väitega, et tarnet ei tehtud ja et 29. novembri 2010. aasta arve kuulub petuskeemi, mis kontrollimise käigus kindlaks tehti. Nimelt kuna Agra Plani ei olnud riigi teraviljaametis registreeritud, siis puudus tal siseriikliku õiguse kohaselt luba teraviljaga kaubelda ja see ei saanud olla FIRIN-ile teadmata. Peale selle, alates 30. novembrist 2010 FIRIN-i poolt Agra Planile tehtud rahaülekannete kogusumma 4 170 000 leevi, st suurem summa, kui arve alusel tasumisele kuulus, kanti sel kuupäeval üle York Skay kontole. Samal kuupäeval kandis York Skay 3 600 000 leevi FIRIN-i pangakontole.
- 23 Usaldusväärsete tõendite puudumisel ei nõustunud maksuhaldur nende ülekannete kohta antud selgitustega, mis FIRIN-i sõnul olid tingitud esimesel juhul Agra Plani laenust York Skayle ja seejärel, teisel juhul täiendavast sissemaksest FIRIN-i kapitali.
- 24 Selle kontrolli tulemusena tehti 26. septembril 2011 maksuotsus. FIRIN esitas maksuotsuse peale vaide Direktorile. Direktor jättis maksuotsuse muutmata 16. jaanuari 2012. aasta otsusega.
- 25 Seejärel esitas FIRIN eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse Direktori otsuse peale jätta maksuotsus muutmata, väites, et ta on täitnud kõik tingimused, et arvata maha 600 000 leevi, ja mahaarvamise keelamise põhjendused puudutavad selliseid tingimusi – muu hulgas seda, et tegemist on näiliku tehinguga –, mille alusel ei saa keelata mahaarvamist, vaid mis on kohaldatavad hoopis selleks, et pöörata tema vastu tarnija poolt tasumata jäetud käibemaksu nõue.
- 26 Sellises kontekstis tekkis eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, kas käibemaksu mahaarvamise õigus on lubatav olukorras, kus mitmesugustel põhjustel ei saanud ettenähtud tehingut täita, ja kas hilisem korrigeerimine on võimalik. Ühtlasi kahtleb ta, kas käibemaksu valdkonnas kehtiv siseriiklik solidaarvastutuse süsteem on liidu õigusega kooskõlas.
- 27 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Veliko Tarnovo menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas sellisel juhul nagu põhikohtuasjas, mil tulevase ja täpselt määratletud maksustatava kaubatarne eest tehtud ettemaksega seotud sisendkäibemaks arvati kohe ja tegelikult maha, tuleb [...] direktiivi 2006/112 [...] artikli 168 punkti a koosmõjus artikliga 65, artikli 90 lõikega 1 ja artikli 185 lõikega 1 tõlgendada nii, et sisendkäibemaksu mahaarvamise ajal puudus mahaarvamiseõigus, 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 direktiivi 2006/112 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 direktiivi 2006/112 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?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

- 28 Nende küsimustega taotleb eelotsusetaotluse esitanud kohus Euroopa Kohtult tõlgendust direktiivi 2006/112 sätete kohta, mis puudutavad käibemaksusüsteemi kahte erinevat aspekti, mis reguleerivad nimelt esiteks sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ja teiseks maksukohustuslaste solidaarvastutust kolmandate isikute poolt tasumisele kuuluva maksu eest, nagu on ette nähtud direktiivi artiklis 205.
- 29 Olgu meenutatud, et väljakujunenud kohtupraktika järgi on ETLT artiklis 267 sätestatud menetlus Euroopa Kohtu ja liikmesriikide kohtute koostöö vahend, mille kaudu Euroopa Kohus annab liikmesriikide kohtutele liidu õiguse tõlgendusi, mida kohtud vajavad nende menetluses olevate vaidluste lahendamiseks (vt eelkõige 19. novembri 2013. aasta otsus kohtuasjas C-279/12: Fish Legal ja Shirley, punkt 29).
- 30 Selle koostöö raames eeldatakse, et liidu õigust puudutavad küsimused on asjassepuutuvad. Liikmesriigi kohtu esitatud taotluse saab Euroopa Kohus lükata tagasi vaid siis, kui on ilmselge, et taotletud liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja asjaolude või esemega või kui kõnealune probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada talle esitatud küsimustele tarviliku vastuse andmiseks vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Fish Legal ja Shirley, punkt 30).
- 31 Kuigi on selge, et põhikohtuasi puudutab FIRIN-i käibemaksu mahaarvamise õiguse vaidlustamist, nähtub eelotsusetaotluse esitanud kohtu otsusest samas, et Bulgaaria maksuhaldur ei pidanud FIRIN-it solidaarselt vastutavaks Agra Plani poolt tasumisele kuuluva käibemaksu eest.
- 32 Seega niivõrd, kui võrd eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmas küsimus – osaliselt – ja neljas küsimus puudutavad direktiivi 2006/112 artikli 205 tõlgendamist, puudub neil ilmselgelt seos põhikohtuasja esemega ja need tuleb seetõttu tunnistada vastuvõetamatuks.

Sisulised küsimused

- 33 Oma küsimustega, mis puudutavad käibemaksu mahaarvamise õiguse aluseid ja mida tuleb analüüsida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artiklit 65, artikli 90 lõiget 1, artikli 168 punkti a, artikli 185 lõiget 1 ja artiklit 193 tuleb tõlgendada nii, et käibemaksu mahaarvamine kaubarne eest ettemakse tegemiseks esitatud arve saaja poolt kuulub korrigeerimisele, kui sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei ole tarnet lõpuks tehtud, isegi kui tarnija jäi maksu tasumise eest vastutavaks ega ole ettemakset tagastanud.
- 34 Olgu meenutatud, et direktiivi 2006/112 artikli 167 kohaselt tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal ning sama direktiivi artikli 63 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks alates kaubarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.

- 35 Direktiivi 2006/112 artikkel 65, mis sätestab, et kui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemakse, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt, kujutab endast erandit artiklis 63 kehtestatud normist ja seetõttu tuleb seda tõlgendada täht-tähelt (21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-419/02: BUPA Hospitals ja Goldsbrough Developments, EKL 2006, lk I-1685, punkt 45).
- 36 Nii on selleks, et käibemaks muutuks sellistel asjaoludel sissenõutavaks, vaja, et kõik maksustatava teokoosseisu asjaomased tunnused, st tulevikus tehtav tarne või osutatav teenus oleks juba teada ning seega on eelkõige vaja, et ettemakse tegemise ajal oleksid kaup või teenused täpselt määratletud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsbrough Developments, punkt 48).
- 37 Tuleb kontrollida, kas see on põhikohtuasjas nii, et saaks teha järelduse, kas FIRIN-il on mahaarvamisõigus asjaomase ettemakse alusel.
- 38 Selles osas nähtub eelotsusetaotlusest, et kui FIRIN tegi põhikohtuasjas arutusel oleva ettemakse, oli tarne esemeks olev kaup täpselt määratletud.
- 39 Sellisel juhul, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 24, ei saa direktiivi 2006/112 artikkel 65 olla kohaldatav, kui ilmneb, et maksustatava teokoosseisu tekkimine ei ole ettemakse tegemise ajal kindel. Sellise juhtumiga on tegemist eelkõige pettuse korral.
- 40 Tuleb tõesti meelde tuletada, et pettuste, maksustamise vältimise ja võimalike kuritarvituste vastu võitlemine on eesmärk, mida direktiiviga 2006/112 kinnitatakse ja edendatakse. Euroopa Kohus on selles osas selgitanud, et õigussubjektid ei saa pettuse või kuritarvituse eesmärgil tugineda liidu õigusnormidele. Ametiasutusel ja liikmesriigi kohtul tuleb seega mahaarvamisõiguse kasutamine keelata, kui objektiivseid asjaolusid arvestades on tuvastatud, et seda õigust kasutatakse pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt selle kohta 6. detsembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-285/11: Bonik, punktid 35–37).
- 41 Sellise juhtumiga on tegemist siis, kui maksupettuse paneb toime maksukohustuslane ise. Nimelt ei ole sellisel juhul täidetud objektiivsed kriteeriumid, millel põhinevad maksukohustuslase – kes sellena tegutseb – tehtud kaubatarnete ja majandustegevuse mõisted. (eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 42 Seevastu ei ole direktiivis 2006/112 ette nähtud mahaarvamisõiguse alustega kooskõlas see, kui mahaarvamisõigust ei lubata kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega võinud teada, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija, või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut, on seotud käibemaksupettusega (eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 43 Nimelt läheb sellise karistussüsteemi kehtestamine kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste tagamiseks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 44 Seega, kuna mahaarvamisõiguse keelamine on erand sellest aluspõhimõttest, mida nimetatud õigus endast kujutab, siis tuleb pädeval maksuhalduril esitada õiguslikult piisavad tõendid, mis lubavad järeldada, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tehing, mille alusel mahaarvamisõigust taotletakse, on seotud pettusega, mille pani toime tarnija või mõni teine tarneahelas eelnevalt või järgnevalt osalenud ettevõtja (eespool viidatud kohtuotsus Bonik, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 45 Sellegipoolest ei ole Euroopa Kohus ELTL artikli 267 alusel algatatud menetluses pädev kontrollima ega hindama põhikohtuasja faktilisi asjaolusid. Seega on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne anda kooskõlas siseriikliku õiguse tõendamisnõuetega üldine hinnang kõikidele kohtuasja faktilistele asjaoludele (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Bonik).

- 46 Sellest tulenevalt on ainult eelotsusetaotluse esitanud kohus pädev kontrollima, kas asjaomane maksuhaldur on tõendanud neid objektiivseid asjaolusid, millele tuginedes ta järeldas, et FIRIN teadis või pidi teadma, et tema poolt tarnijale tehtud ettemakse esemeks ei olnud tegelikult kaubarne, millele osutab tarnija väljastatud arve.
- 47 Eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarviliku vastuse andmiseks on siiski oluline analüüsida küsimusi, mis puudutavad FIRIN-i poolt maha arvatud käibemaksu korrigeerimise tingimusi, juhuks kui see kohus peaks tema ülesandeks oleva hindamise tulemusena järeldama, et kõiki tulevase tarne olulisi tingimusi võib pidada sellele äriühingule ettemakse tegemise ajal juba teadaolevaiks ning et tarne ei olnud siis ebakindel.
- 48 Seoses sellega olgu meenutatud, et direktiivi 2006/112 artiklites 184–186 on sätestatud tingimused, mille esinemisel võib maksuhaldur nõuda maksukohustuslaselt korrigeerimist (vt selle kohta 18. oktoobri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-234/11: TETS Haskovo, punkt 26).
- 49 Mis puudutab mõju, mida võivad maksumaksja poolt käibemaksu mahaarvamisele avaldada sündmused, mis toimuvad pärast mahaarvamise tegemist, siis tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et see, kuidas kaupu või teenuseid kasutatakse või kavatakse kasutada, määrab esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on õigus, ja järgnevate perioodide jooksul tehtavate võimalike korrigeerimiste ulatuse, mis peavad toimuma direktiivi artiklites 184–186 sätestatud tingimustel (eespool viidatud kohtuotsus TETS Haskovo, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 50 Nimetatud artiklites ette nähtud korrigeerimise mehhanism on nimelt direktiiviga 2006/112 kehtestatud käibemaksu mahaarvamise korra oluline osa. Selle eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksu neutraalsus nii, et varem teostatud tehingud annavad jätkuvalt mahaarvamiseõiguse ainult selles osas, milles need on seotud maksustatavate tehingutega. Niisiis on korrigeerimismehhanismi eesmärk tiheda ja otsese seose loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning asjaomaste kaupade ja teenuste hilisemateks maksustatavateks tehinguteks kasutamise vahel (eespool viidatud kohtuotsus TETS Haskovo, punktid 30 ja 31).
- 51 Mis puudutab võimaliku sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimise kohustuse tekkimist, siis direktiivi 2006/112 artikli 185 lõige 1 sätestab põhimõtte, et korrigeerimine peab toimuma eelkõige siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel arvessevõetud tegurid (vt eespool viidatud kohtuotsus TETS Haskovo, punkt 32).
- 52 Sellises olukorras, nagu on arutusel põhikohtuasjas, milles eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel selgub, et kaubarne, mille eest FIRIN ettemakse tegi, ei toimu, tuleb järeldada, nagu osutas kohtujurist oma ettepaneku punktis 35, et mahaarvatava summa kindlaksmääramisel arvessevõetud tegurid on pärast käibedeklaratsiooni esitamist seega muutunud. Sellises olukorras võib maksuhaldur niisiis nõuda maksukohustuslase poolt maha arvatud käibemaksu korrigeerimist.
- 53 Seda järeldust ei saa seada kahtluse alla asjaolu, et tarnija poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu ennast ei ole korrigeeritud.
- 54 Seoses sellega tuleb nimelt meenutada, et mis puudutab seda, kuidas käsitada käibemaksu olukorras, kus see märgiti arvele alusetult, kuna tegu ei olnud maksustatava tehinguga, siis tuleneb direktiivist 2006/112, et kahte asjaomast ettevõtjat ei kohelda tingimata ühtemoodi. Esiteks on arve väljastaja kohustatud vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 203 tasuma arvele märgitud käibemaksu ka siis, kui tegemist ei olnud maksustatava tehinguga. Teiseks piirdub arve saaja mahaarvamiseõiguse kasutamine vastavalt selle direktiivi artiklitele 63 ja 167 üksnes maksuga, mis vastab käibemaksuga maksustatavale tehingule (31. jaanuari 2013. aasta otsus kohtuasjas C-643/11: LVK – 56, punktid 46 ja 47).

- 55 Sellises olukorras on neutraalse maksustamise põhimõttest kinnipidamine tagatud liikmesriikidele antud võimalusega korrigeerida kogu alusetult arvele märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust või kui ta on õigeaegselt täielikult kõrvaldanud maksutulu saamata jäämise ohu (eespool viidatud kohtuotsus LVK – 56, punkt 48).
- 56 Peale selle, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 43, kuna sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei ole tarnija ettemakset tagastanud, siis maksustatavat väärtust, millelt tarnija on kohustatud ettemakse saamisest tulenevalt maksu tasuma, ei saa vähendada, kohaldades direktiivi 2006/112 artikleid 65, 90 ja 193 nende koostoimes (vt selle kohta seoses maksustatava väärtuse korrigeerimisega allahindluste korral 29. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C-86/99: Freemans, EKL 2001, lk I-4167, punkt 35).
- 57 Neis tingimustes – kahjustamata maksukohustuslase õigust saada asjassepuutuva siseriikliku õiguse kohaselt tarnijalt tagasi ettemakse kaubatarne eest, mida lõpuks ei ole tehtud – ei mõjuta asjaolu, et tarnija poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu ennast ei korrigeerita, maksuhalduri õigust saada tagasi käibemaks, mille maksukohustuslane on maha arvanud põhjusel, et on tehtud sellele tarnele vastav ettemakse.
- 58 Eelnevatest kaalutlustest lähtudes tuleb esitatud küsimustele vastata, et direktiivi 2006/112 artiklit 65, artikli 90 lõiget 1, artikli 168 punkti a, artikli 185 lõiget 1 ja artiklit 193 tuleb tõlgendada kui nõuet, mille kohaselt käibemaksu mahaarvamine kaubatarne eest ettemakse tegemiseks esitatud arve saaja poolt kuulub korrigeerimisele, kui sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei ole tarnet lõpuks tehtud, isegi kui tarnija jäi maksu tasumise eest vastutavaks ega ole ettemakset tagastanud.

Kohtukulud

- 59 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamise seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 65, artikli 90 lõiget 1, artikli 168 punkti a, artikli 185 lõiget 1 ja artiklit 193 tuleb tõlgendada kui nõuet, mille kohaselt käibemaksu mahaarvamine kaubatarne eest ettemakse tegemiseks esitatud arve saaja poolt kuulub korrigeerimisele, kui sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei ole tarnet lõpuks tehtud, isegi kui tarnija jäi maksu tasumise eest vastutavaks ega ole ettemakset tagastanud.

Allkirjad