



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

31. mai 2018*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ –
Kaupade müük – Artikkel 65 – Artikkel 167 – Ettemakse tasumine kauba soetamiseks, mida seejärel ei
tarnitud – Tarnija seadusliku esindaja kuriteos süüdi mõistmine kelmuse eest –
Tarnija maksejõuetus – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Tingimused – Artiklid 185 ja 186 –
Korrigeerimine liikmesriigi maksuhalduri poolt – Tingimused

Liidetud kohtuasjades C-660/16 ja C-661/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus)
21. septembri 2016. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse
21. detsembril 2016, menetlustes

Finanzamt Dachau

versus

Achim Kollroß (C-660/16),

ja

Finanzamt Göppingen

versus

Erich Wirtl (C-661/16),

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president J. L. da Cruz Vilaça, kohtunikud E. Levits (ettekandja), A. Borg Barthet,
M. Berger ja F. Biltgen,

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– A. Kollroß, esindaja: *Steuerberater* F. Russ,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,
 - Euroopa Komisjon, esindajad: M. Wasmeier ja L. Lozano Palacios,
- olles 30. jaanuari 2018. aasta kohtuistungil ära kuulunud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlused puudutavad nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artiklite 63, 65, 167, 185 ja 186 tõlgendamist.
- 2 Taotlused on esitatud esiteks Achim Kollroßi ja Finanzamt Dachau (Dachau maksuamet, Saksamaa) ning teiseks Erich Wirtli ja Finanzamt Göppingeni (Göppingeni maksuamet, Saksamaa) vahelistes kohtuvaidlustes selle üle, et need ametid ei lubanud nimetatud isikutel maha arvata sisendkäibemaksu, mis oli tasutud ettemaksetelt koostootmisjaamade tarnimise eest, mida lõpuks ei tarnitudki.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artikkel 63 sätestab:
„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.“
- 4 Direktiivi artiklis 65 on ette nähtud:
„Kui enne kaubatarnete või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.“
- 5 Nimetatud direktiivi artikli 90 lõike 1 kohaselt:
„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.“
- 6 Sama direktiivi artikkel 167 on sõnastatud järgmiselt:
„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“
- 7 Direktiivi 2006/112 artikkel 168 näeb ette:
„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;

[...]“

- 8 Direktiivi artikkel 178 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

- a) artikli 168 punktis a nimetatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnete ja teenuste osutamisega peab tal olema XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve;

[...]“

- 9 Nimetatud direktiivi artikkel 184 on sõnastatud järgmiselt:

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

- 10 Sama direktiivi artiklis 185 on ette nähtud:

„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.“

- 11 Direktiivi 2006/112 artikkel 186 sätestab:

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

Saksa õigus

- 12 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „UStG“) § 13 „Sisendkäibemaksu sissenõutavaks muutumine“ lõikes 1 on sätestatud:

„Maks muutub sissenõutavaks

- 1) tarnitud kaubalt või osutatud teenuselt,

- a) kui maksusumma arvutatakse kokku lepitud tasu põhjal (§ 16 lõike 1 esimene lause), selle maksustamisperioodi lõppedes, mille kestel teenused osutati. See kehtib ka teenuste osade kohta. [...] Kui tasu või osa sellest saadakse kätte enne teenuse või selle osa osutamist, muutub maks sissenõutavaks selle maksustamisperioodi lõppedes, mille jooksul tasu või osa sellest kätte saadi;

[...]“

13 UStG § 14c „Vääralt või alusetult näidatud maksusumma“ näeb ette:

„(1) Kui ettevõtja näitas tarne või muu teenuse kohta väljastatud arvel eraldi suurema maksusumma, kui tuleb tehingult tasuda käesoleva seaduse alusel (vääralt näidatud maksusumma), on ta kohustatud tasuma ka ülemäärase summa. Kui ta korrigeerib maksusummat suhtes teenuse saajaga, kohaldatakse analoogia alusel § 17 lõiget 1.

[...]

(2) Igaüks, kes näitab arvel eraldi maksusumma, kuigi tal ei ole õigust seda teha (alusetult näidatud maksusumma), on kohustatud tasuma näidatud summa. Sama kehtib juhul, kui isik teeb ettemakse nii, nagu selle teeks teenust osutav ettevõtja, ja näitab eraldi maksusumma, kuigi ta ei ole ettevõtja või ei tee tarnet või ei osuta muud teenust. Esimese ja teise lause alusel tasumisele kuuluvat maksu võib korrigeerida, kui see ei mõjuta maksutulu laekumist. Korrigeerimine ei mõjuta maksutulu laekumist, kui arve saaja ei arva maha sisendkäibemaksu või kui mahaarvatud sisendkäibemaks on maksuhaldurile tagasi makstud. Tasumisele kuuluva maksusumma korrigeerimise taotlus tuleb maksuhaldurile esitada eraldi ja kirjalikus vormis ning pärast maksuhalduri heakskiidu saamist toimub korrigeerimine, kohaldades analoogia alusel § 17 lõiget 1, selle maksustamisperioodi osas, mille suhtes neljandas lauses sätestatud tingimused on täidetud.“

14 Seaduse § 15 „Sisendkäibemaksu mahaarvamine“ lõikes 1 on sätestatud:

„Ettevõtjal on õigus maha arvata järgmine sisendkäibemaks:

1) käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise ettevõtja poolt talle ettevõtluse eesmärgil tarnitud kaubalt või muudelt teenuselt. Mahaarvamiseõiguse kasutamine eeldab, et ettevõtjal on UStG §-de 14 ja 14a kohaselt väljastatud arve. Kui eraldi märgitud käibemaksusumma on seotud enne tehingu tegemist tehtava maksega, saab selle juba maha arvata, kui on olemas arve ja makse on tehtud;

[...]“

15 Nimetatud seaduse § 17 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Kui § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud maksustatava tehingu maksustatav väärtus on muutunud, peab ettevõtja, kes kõnealuse tehingu tegi, sellelt tasuda tulevat maksusummat vastavalt korrigeerima. Samuti peab ettevõtja, kellele tehing oli suunatud, korrigeerima tehingu esemeks olevatelt kaupadelt või teenustelt maha arvatud sisendkäibemaksu summat. [...]

(2) Lõiget 1 kohaldatakse vastavalt, kui

1) maksustatava tarne, muu teenuse või maksustatava ühendusesisese soetamise eest kokkulepitud tasu ei ole võimalik kätte saada. Kui tasu saadakse kätte tagantjärele, tuleb tasumisele kuuluva käibemaksu summat ja maha arvatud sisendkäibemaksu summat uuesti korrigeerida;

2) kokkulepitud kaubatarne või muu teenuse eest on makstud tasu, kuid kaubatarne või teenuse osutamist ei ole toimunud;

[...]“

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-660/16

- 16 A. Kollroß tellis 10. aprillil 2010 ettevõtjalt G-GmbH (edaspidi „GA“) elektri ja soojuste koostootmisjaama. GA kinnitas tellimuse 12. aprillil 2010 ja esitas tarnitava kauba kohta ettemaksearve summas 30 000 eurot, millele lisandus eraldi ära näidatud käibemaks summas 5700 eurot. A. Kollroß registreeris samal ajal oma tegevusvaldkonnana taastuenergia tootmise ja tasus 19. aprillil 2010 GA-le nõutud ettemakse. GA väljastas 15. juulil 2010 teise ettemaksearve, milles viidati 19. aprilli 2010. aasta maksele. Tarne tähtaeg ei olnud veel kindlaks määratud.
- 17 Koostootmisjaama tarnet ei toimunud. GA suhtes algatati maksejõuetusmenetlus, mis seejärel vara puudumise tõttu rauges. GA nimel tegutsenud isikud mõisteti grupiviisiliselt ja kutsealases tegevuses toime pandud kelmuse 88 episoodi ning koostootmisjaamade ostjaid kahjustava ettekavatsetud pankroti tekitamise eest kuriteos süüdi. Samas ei nähtu eelotsusetaotlusest, et oleks toime pandud maksupettust.
- 18 A. Kollroß arvas 2010. aastal ettemaksega seoses maha sisendkäibemaksu. Dachau maksuamet ei lubanud tal mahaarvamisoigust kasutada ja selle otsuse peale esitas A. Kollroß vaide, mis jäeti rahuldamata, ning seejärel kaebuse Finanzgericht Münchenile (Müncheni maksukohus, Saksamaa).
- 19 Nimetatud kohus rahuldab kaebuse. Esimeses kohtuastmes tehtud otsuse peale esitati kassatsioonkaebus, mis on Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) ehk eelotsusetaotluse esitanud kohtu viienda koja menetluses.
- 20 See kohtukoosseis on seisukohal, et A. Kollroßi puhul on täidetud direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a sätestatud üldnõuded, et nõuda ettemaksega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamist.
- 21 Täpsemalt viitab nimetatud kohus 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsuse FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) punktile 39, millest tulevalt maksu sissenõutavaks muutumine direktiivi 2006/112 artikli 65 tähenduses eeldab, et maksustatava teokoosseisu tekkimine – ja seega teenuse osutamine – ei oleks ebakindel.
- 22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, millistest seisukohtadest lähtudes tuleb seda tingimust hinnata. Selle kohtu sõnul tekitaks puhtalt objektiivne lähenemine, mis ei arvesta ettemakse teinud maksukohustuslase seisukohta, ettevõtja jaoks liiga suure koormuse.
- 23 Ühtlasi esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus küsimuse, kas A. Kollroßi ettemaksega seotud muud asjaolud takistavad liidu õigusest tulenevalt mahaarvamist või toovad teatavatel tingimustel kaasa korrigeerimiskohustuse. Kohtul on eelkõige küsimus, milline tähendus on 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsusel FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) selles osas, mis puudutab mahaarvamist ja korrigeerimiskohustust direktiivi 2006/112 sätete alusel.
- 24 Nimetatud kohus märgib siinkohal, et ta on Euroopa Kohtu seda otsust juba tõlgendanud kitsendavalt nii, et korrigeerimiseks peab mõlemal juhul olema ettemakse tagasi makstud. Nimetatud kohtuotsuse punktides 52 ja 58 on Euroopa Kohus leidnud, et alles siis, kui ettemakse on tagastatud, tuleb ettemakse saajal tasumisele kuuluvat maksu korrigeerida. Sama kohus on seega seisukohal, et ettemakse teinud maksukohustuslane peaks mahaarvamist korrigeerima vaid juhul, kui ettemakse on tagastatud.
- 25 Mis puutub maksuhalduri kohustusse maksta maks tagasi, kui seda ei ole võimalik tagasi saada ettemakse saajalt, siis leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et tema menetluses olevale kohtuasjale võib üle kanda juhised, mis tulenevad 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsusest Reemtsma

Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167). Nii võiks selline maksukohustuslane nagu A. Kollroß nõuda käibemaksu tagastamist selles osas, milles maks on seotud tehtud ettemaksega, kuna maksu tagasisaamist ettemakse saajalt võib pidada võimatuks või ülemäära raskeks.

26 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas nõuded, mis esitatakse kaubatarne kindlale toimumisele, mis on ettemaksega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimus [...] 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsuse FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) [...] tähenduses, tuleb kindlaks määrata puhtobjektiivselt või ettemakse teinud maksukohustuslase seisukohast, võttes aluseks talle objektiivselt teadaolevad asjaolud?

2. Kas arvestades seda, et vastavalt direktiivi [2006/112] artiklile 167 tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus käibemaksu sissenõutavaks muutumise ajal ning liikmesriikidele on selle direktiivi artikli 185 lõike 2 teise lõigu ja artikliga 186 antud teatavad reguleerimisõigused, on liikmesriikidel õigus seada nii tasuda tuleva käibemaksu kui ka mahaarvamise korrigeerimise tingimuseks ettemakse tagastamist?

3. Kas ettemakse teinud maksukohustuslase suhtes pädev maksuamet peab käibemaksu tagastama ettemakse teinud isikule, kui sellel isikul ei ole võimalik ettemakset tagasi saada ettemakse saajalt? Kui vastus on jaatav, siis kas seda tuleb teha maksusumma kindlaksmääramise menetluses või saab seda teha ka eraldiseisvas õigluse huvides toimivas menetluses?“

Kohtuasi C-661/16

27 Elektritootmise alal majandustegevuse arendamiseks tellis E. Wirtl 3. augustil 2010 äriühingult Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (edaspidi „GB“) soojuse ja elektri koostootmisjaama hinnaga 30 000 eurot, millele lisandus käibemaks summas 5700 eurot; kauba tarne pidi eeldatavalt toimuma 14 nädalat pärast ostuhinna laekumist. E. Wirtl tegi 6. augusti 2010. aasta ettemaksearve alusel 27. augustil 2010 pangaülekande summas 35 700 eurot ning sai GB-lt 28. augusti 2010. aasta arve koostootmisjaama tarne kohta.

28 25. oktoobril 2010 esitas E. Wirtl 2010. aasta augusti käibedeklaratsiooni, milles arvas sisendkäibemaksuna maha koostootmisjaama ostmisel tasutud käibemaksu summas 5700 eurot. Ühtlasi teatas ta Göppingeni maksuametile, et ta kavatses anda selle vara üürile GB-le.

29 Koostootmisjaama tarnet siiski ei toimunud. GB suhtes algatati 2011. aastal maksejõuetusmenetlus ja 11 süüdistatavat, kes tegutsesid GB kontsernis, mõisteti grupiviisiliselt ja kutsealases tegevuses toime pandud kelmuse 88 episoodi eest kuriteos süüdi.

30 Göppingeni maksuamet ei aktsepteerinud 2010. maksustamisaasta käibedeklaratsiooni, milles E. Wirtl arvas sisendkäibemaksuna maha GB müüdüd koostootmisjaama ettemaksena tasutud 5700 eurot.

31 E. Wirtli vaie selle otsuse peale jäeti rahuldamata, kuid Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa) rahuldab vaide rahuldamata jätmise peale esitatud kaebuse 19. septembri 2014. aasta kohtuotsusega.

32 Bundesfinanzhofi (liitvabariigi kõrgeim maksukohus) ehk eelotsusetaotluse esitanud kohtu 11. koda, mille menetluses on selle kohtuotsuse peale esitatud kassatsioonkaebus, leiab, et kriteeriumi, mis puudutab maksustatava teokoosseisu kindlat tekkimist, tuleb mõista objektiivselt. Maksuhalduri õigus nõuda ettemakse saajalt käibemaksu tasumist ei saa ju põhimõtteliselt sõltuda sellest, mida ettemakse tegija teadis või pidi teadma.

- 33 Mis puudutab seda, kuidas käsitada käibemaksu olukorras, kus see on arvele märgitud alusetult, kuna maksustatavat tehingut ei tehtud, siis tuleneb direktiivist 2006/112, et kahte asjaomast ettevõtjat ei kohelda tingimata ühtemoodi. Ühelt poolt, nagu nähtub selle direktiivi artiklist 203, mis on liikmesriigi õigusesse üle võetud UStG §-ga 14c, on arve väljastaja kohustatud arvele märgitud käibemaksu tasuma isegi siis, kui maksustatav tehing puudub, kui – nagu käesoleval juhul – tarnet lõpuks ei tehta. Teiselt poolt on arve saaja mahaarvamise õiguse kasutamine vastavalt selle direktiivi artiklitele 63 ja 167 piiratud üksnes maksuga, mis vastab käibemaksuga maksustatavale tehingule. Soetaja ei saa seega ettemakset tasunud maksu maha arvata, kusjuures ei oma tähtsust, et tarnija ei ole talle ettemakset tagastanud.
- 34 Viimaseks on eelotsusetaotluse esitanud kohtul ka kahtlusi, kas liikmesriigil on direktiivi 2006/112 artikli 186 alusel õigus seada mahaarvamise korrigeerimise tingimuseks tagastamist, kui tarnet lõpuks ei tehta.
- 35 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Vastavalt Euroopa Kohtu 13. märtsi 2014. aasta otsuse FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) punkti 39 esimesele lausele on ettemaksega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamine välistatud, kui ilmneb, et maksustatava teokoosseisu tekkimine ei ole ettemakse tegemise ajal kindel. Kas seda tuleb hinnata objektiivsete asjaolude alusel või ettemakse teinud maksukohustuslase seisukohast?
2. Kas eespool viidatud 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsust FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, resolutsioon ja punkt 58) tuleb tõlgendada nii, et selleks et korrigeerida sisendkäibemaksu mahaarvamist, mille on kaubatarnet puudutava ettemaksearvega seoses teinud maksukohustuslane, ei ole liidu õiguse kohaselt nõutav tasunud ettemakse tagastamine, kui asjaomast kaubatarnet lõpuks ei tehta?
3. Kui eespool esitatud küsimusele tuleb vastata jaatavalt: kas [direktiivi 2006/112] artikkel 186, mis võimaldab liikmesriikidel kehtestada artikli 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad, annab Saksamaa Liitvabariigile kui liikmesriigile loa näha liikmesriigi õiguses ette, et käibemaksu arvutamise aluseks olevat maksustatavat väärtust võib vähendada alles ettemakse tagastamisel, millest tulenevalt tuleb tasumisele kuuluvat käibemaksu ja sisendkäibemaksu mahaarvamist korrigeerida samal ajal ja samadel tingimustel?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus kohtuasjades C-660/16 ja C-661/16

- 36 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esimese küsimusega kohtuasjades C-660/16 ja C-661/16, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artikleid 65 ja 167, mis reguleerivad ettemakse tasumisega seotud käibemaksu mahaarvamise tingimusi, tuleb tõlgendada puht objektiivselt või olenevalt teabest, mis ettemakse teinud maksukohustuslasel oli või pidi olema, sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjades, kus asjaomast kaupa ei tarnitud asjaolude tõttu, mille põhjal tarnijate juures töötavad isikud mõisteti kelmuse eest kuriteos süüdi.
- 37 Tuleb osundada, et vastavalt direktiivi 2006/112 artiklile 167 tekib tasunud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus maksu sissenõutavaks muutumise ajal.
- 38 Direktiivi artikkel 63 näeb ette, et maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks alates kaubarne teostamise või teenuse osutamise hetkest.

- 39 Samas on direktiivi 2006/112 artiklis 65 erandina sätestatud, et kui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt. Kuna tegemist on erandiga eelmises punktis osutatud reeglist, tuleb seda sätet tõlgendada kitsalt (vt selle kohta 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punkt 45).
- 40 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 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punkt 48).
- 41 Järelikult ei saa direktiivi 2006/112 artikkel 65 olla kohaldatav, kui ilmneb, et tarne tegemine või teenuse osutamine ei ole ettemakse tegemise ajal kindel (vt selle kohta 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 39).
- 42 Siit järeldub, et seda, kas tarne tegemine või teenuse osutamine on kindel – mis on ettemaksega seotud käibemaksu sissenõutavaks muutumise ja sellele vastava mahaarvamisoiguse tekkimise tingimus –, tuleb hinnata ettemakse tegemise hetke seisuga.
- 43 Käesoleval juhul nähtub kahest eelotsusetaotlusest, et hetkel, mil A. Kollroß ja E. Wirtl tegid oma ettemakse, olid kaubad, mida tuli tarnida, täpselt määratletud. Eelkõige olid kauba omadused ja hind selgelt täpsustatud.
- 44 Nii ei saa sellises olukorras nagu põhikohtuasjades keelduda tunnustamast tulevase soetaja õigust maha arvata ettemaksega seotud käibemaks, kuna ettemakse on üle kantud ja kätte saadud ning selle tegemise ajal võis tulevase tarne kõiki olulisi asjaolusid pidada soetajale teadaolevaks ja kuna tarne paistis siis olevat kindel.
- 45 Erinevalt sellest, mida väidab Saksamaa valitsus, ei saa selles osas asjaolu põhjal, et kaubatarne kuupäev ei ole ettemakse tegemise ajal täpselt teada, teha järeldust, et maksustatava teokoosseisu, st tulevase tarne olulised tunnused ei olnud teada. Pealegi ei saa ainuüksi selle täpsustuse puudumine seada kahtluse alla, et tarne on kindel.
- 46 Pärast neid täpsustusi tuleb lahendada küsimus, kas sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjades, võib esineda ebakindlust, mis võiks välistada direktiivi 2006/112 artikli 65 kohaldamise. Eelotsusetaotluste kohaselt asjaomast kaupa ei tarnitud, kuid selle põhjuseks ei olnud maksupettus, vaid teod, mille panid toime kauba tarnija juures töötavad isikud, kes mõisteti grupiviisiliselt ja kutsealases tegevuses toime pandud kelmuse eest kuriteos süüdi. Ent eelotsusetaotlustest nähtub, et kõnealustest asjaoludest saadi teada pärast nende ettemaksete tegemise kuupäeva, mille alusel põhikohtuasjades vaidlusalused mahaarvamistaotlused esitati. Eelotsusetaotluse teinud kohtu kohustuseks on kontrollida, kas see nii on.
- 47 Sellega seoses olgu märgitud, et kui ettemaksed on kätte saadud enne tarne tegemist või teenuse osutamist, muutub maks sissenõutavaks ettemaksete kättesaamisel, kuna lepingupooled avaldavad nii eelnevalt oma kavatsust kutsuda esile kõik selle tarne tegemise või teenuse osutamisega seotud majanduslikud tagajärjed (vt selle kohta 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punkt 49).
- 48 Neil asjaoludel, kuna ettemakse kättesaamise hetkel on täidetud käibemaksu sissenõutavaks muutumise tingimused, mida käsitleti käesoleva kohtuotsuse punktides 42 ja 43, tekib mahaarvamisoigus ja ettemakse teinud maksukohustuslane võib seda õigust sel hetkel põhjendatult kasutada, ilma et oleks vaja arvesse võtta muid asjaolusid, millest saadi teada hiljem ja mis muutsid tarne tegemise või teenuse osutamise ebakindlaks.

- 49 Seevastu ei tohi liikmesriigi ametiasutused ja kohtud lubada maksukohustuslasel seda õigust kasutada, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tuvastatud, et ta ettemakse tegemise hetkel teadis või mõistlikult pidi teadma, et vastav tarne võib jääda tegemata või teenus osutamata.
- 50 Sellist maksukohustuslast ei saa nimelt pidada lepingupooleks, kes kavatseb kutsuda esile kõik tulevase tarne tegemise või teenuse osutamisega seotud majanduslikud tagajärjed, kuna ta teab või mõistlikult peab teadma, et tarne ei ole kindel.
- 51 Neil asjaoludel tuleb esimesele küsimusele kohtuasjades C-660/16 ja C-661/16 vastata, et direktiivi 2006/112 artikleid 65 ja 167 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjades ei saa keelduda tunnustamast kauba tulevase soetaja õigust arvata maha ettemakse tegemisega seotud käibemaks, kui ettemakse on üle kantud ja kätte saadud ning kui ülekande tegemise hetkel olid tulevase tarne kõik olulised asjaolud soetajale teada ja kui kaubatarne paistis siis olevat kindel. Soetaja selle õiguse tunnustamisest võib siiski keelduda, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tuvastatud, et ta ettemakse tegemise hetkel teadis või mõistlikult pidi teadma, et tarne tegemine ei ole kindel.

Teine küsimus kohtuasjas C-660/16 ning teine ja kolmas küsimus kohtuasjas C-661/16

- 52 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teise küsimusega kohtuasjas C-660/16 ning teise ja kolmanda küsimusega kohtuasjas C-661/16, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2006/112 artiklitega 185 ja 186 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mis seavad kaubatarne eest ettemakse tegemisega seotud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise tingimuseks, et tarnija on ettemakse tagastanud.
- 53 Direktiivi 2006/112 artiklites 184–186 on sätestatud, millistel tingimustel võib liikmesriigi maksuhaldur nõuda maksukohustuslaselt korrigeerimist.
- 54 Mis puudutab mõju, mida võivad maksukohustuslase poolt käibemaksu mahaarvamisele avaldada sündmused, mis toimuvad pärast mahaarvamise tegemist, siis tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et see, kuidas kaupu või teenuseid kasutatakse või kavatsetakse kasutada, määrab esialgse mahaarvamise ulatuse, millele maksukohustuslasel on õigus, ja järgmiste perioodide jooksul tehtavate võimalike korrigeerimiste ulatuse (vt selle kohta 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika, ning 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 49).
- 55 Direktiivi 2006/112 artiklites 184–186 ette nähtud korrigeerimise mehhanism on nimelt selle direktiiviga 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 (18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punktid 30 ja 31, ning 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 50).
- 56 Mis puudutab 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 (4. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, punkt 26, ja 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punkt 32).
- 57 Käesoleval juhul, nagu on juba täpsustatud käesoleva kohtuotsuse punktis 46, põhikohtuasjades kaupa ei tarnitud ja ajahetk, mil kindlalt selgus, et kaupa ei tarnitagi, on hilisem ettemaksete ja seejärel käibedeklaratsioonide tegemise kuupäevast

- 58 Selles osas on Euroopa Kohus 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsuse FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) punktis 52 leidnud, et sellises olukorras, mille kohta on tehtud see kohtuotsus, kus oli kindel, et kaubatarne, mille eest soetaja oli teinud ettemakse, jääb toimumata, tuleb asuda seisukohale, et direktiivi 2006/112 artikli 185 lõike 1 tähenduses sisendkäibemaksu mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutus leidis aset pärast käibedeklaratsiooni tegemist. Sellises olukorras võib maksuhaldur niisiis nõuda maksukohustuslase poolt maha arvatud käibemaksu korrigeerimist.
- 59 Põhikohtuasjad erinevad siiski teatavate asjaolude poolest kohtuasjast, milles tehti nimetatud kohtuotsus.
- 60 Esiteks, nagu Euroopa Komisjon põhjendatult rõhutab, olid soetajad põhikohtuasjades juba saanud tulu varalt, mille eest nad olid tasunud ettemakse juba enne tegelikku tarnet. Eelotsusetaotlustest nähtub nimelt, et soetajad olid asjaomase vara üürile andnud ja saanud selle eest üüri. Seega on eelnevalt maksustatud kaupa teataval määral kasutatud hilisemateks maksustatavateks tehinguteks.
- 61 Teiseks on mõlemas põhikohtuasjas märkimisväärne asjaolu, et soetajate tellitud kaup jäi tarnimata seetõttu, et grupiviisiliselt pandi toime kelmus, milles osalesid tarnijate esindajad ja mis viis viimaste suhtes maksejõuetusmenetluse algatamiseni, millest üks vara puudumise tõttu rauges.
- 62 Erinevalt kohtuasjast, milles tehti 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), ei esine käesolevates kohtuasjades käibemaksupettuse juhtumeid. Sellega seoses on eelotsusetaotluse esitanud kohus võtnud seisukoha ja on tõendatud, et tarnijad on põhikohtuasjas vaidlusaluste ettemaksetega seotud käibemaksu riigikassale üle kandnud. Lisaks, kuna tarnijad oma maksejõuetuse tõttu ettemakseid ei tagasta, siis nende poolt riigikassale nimetatud ettemaksete kättesaamisel tasumisele kuuluvat käibemaksu ei korrigeerita vastavalt direktiivi 2006/112 artiklitele 65, 90 ja 123 nende koostoimes. Siit järeldub, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei too see, et soetajad kasutavad õigust samade ettemaksetega seotud käibemaks maha arvata, riigikassale kaasa vähimatki maksutulu saamata jäämise ohtu.
- 63 Euroopa Kohus on 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsuse FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) punktis 57 küll ühtlasi selgitanud, et asjaolu, et tarnija poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu ennast ei ole korrigeeritud, ei mõjuta maksuhalduri õigust saada tagasi käibemaks, mille kauba soetaja on maha arvanud põhjusel, et on tehtud sellele tarnele vastav ettemakse.
- 64 Tuleb aga siiski juhtida tähelepanu, et kui mahaarvamisõigust korrigeerida olukorras, kus ettemakset ei ole tagastatud, siis on neutraalse maksustamise põhimõtte järgimine tagatud võimalusega, mille liikmesriigid on kohustatud ette nägema oma õigusaktides ja mille kohaselt soetaja saab tarnijalt tagasi ettemakse kaubatarne eest, mida lõpuks ei tehtud (vt analoogia alusel 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK, C-643/11, EU:C:2013:55 punkt 48, ja 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 55).
- 65 Ent sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjades, arvestades tarnijate maksejõuetust, oleks soetajatel ülemäära raske või isegi võimatu saada tagasi ettemakset, mille nad on teinud heas usus, pidades silmas tellitud kauba tarnet.
- 66 Ka on Euroopa Kohus juhtumite kohta, kus käibemaks on arvele märgitud alusetult, kuna maksustatavat tehingut ei tehtud, selgitanud, et põhimõtteliselt ei ole neutraalsuse ja tõhususe põhimõtetega vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ainult tarnija võib taotleda pädevalt maksuhaldurilt selliste käibemaksusummade tagastamist, mille ta neile ekslikult üle kandis, ja kauba soetaja võib omakorda esitada hagi nõudega mõista need summad tema kasuks välja tarnijalt. Samas on Euroopa Kohus ka leidnud, et kui sellise nõude esitamine osutub võimatuks või ülemäära

keeruliseks, eelkõige tarnija maksejõuetuse korral, võib neist põhimõtetest tuleneda nõue, et soetaja saaks esitada tagastamisaotluse vahetult maksuhaldurile (vt selle kohta 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punktid 39, 41 ja 42).

- 67 Neid kaalutlusi saab *mutatis mutandis* kohaldada sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjades. Seega kui soetajad peaksid olema sunnitud korrigeerima mahaarvamist seoses nende tehtud ettemaksetelt tasutud käibemaksuga ega saa seda tagasi tarnijatelt, on neil eelmises punktis esitatud kaalutluste kohaselt maksuhalduri suhtes nõue sama suures summas, kui viimane korrigeerimise käigus kogus.
- 68 Oleks aga ilmselgelt ebamõistlik kohustada neid tarnijaid mahaarvamisi korrigeerima, et seejärel esitataks maksuhalduri vastu hagi asjaomastelt ettemaksetelt tasutud käibemaksu tagastamise nõudes.
- 69 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele kohtuasjas C-660/16 ning teisele ja kolmandale küsimusele kohtuasjas C-661/16 vastata, et direktiivi 2006/112 artikleid 185 ja 186 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei ole nendega vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mille tagajärjel on seatud kaubarne eest ettemakse tegemisega seotud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise tingimuseks, et tarnija on ettemakse tagastanud.

Kolmas küsimus kohtuasjas C-660/16

- 70 Arvestades eelnevatele küsimustele antud vastuseid, puudub vajadus vastata kolmandale küsimusele kohtuasjas C-660/16.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (viies koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikleid 65 ja 167 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjades ei saa keelduda tunnustamast kauba tulevase soetaja õigust arvata maha ettemakse tegemisega seotud käibemaks, kui ettemakse on üle kantud ja kätte saadud ning kui ülekande tegemise hetkel olid tulevase tarne kõik olulised asjaolud soetajale teada ja kui kaubarne paistis siis olevat kindel. Soetaja selle õiguse tunnustamisest võib siiski keelduda, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tuvastatud, et ta ettemakse tegemise hetkel teadis või mõistlikult pidi teadma, et tarne ei ole kindel.**
- 2. Direktiivi 2006/112 artikleid 185 ja 186 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei ole nendega vastuolus liikmesriigi õigusnormid või praktika, mille tagajärjel on seatud kaubarne eest ettemakse tegemisega seotud käibemaksu mahaarvamise korrigeerimise tingimuseks, et tarnija on ettemakse tagastanud.**

Allkirjad