

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

21. veebruar 2018(*)

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Sama kauba järjestikused tarned – Teise tarne koht – Info esimeselt tarnijalt – Käibemaksukohustuslasena registreerimise number – Mahaarvamisõigus – Maksukohustuslase õiguspärane ootus, et mahaarvamisõiguse tingimused on täidetud

Kohtuasjas C-628/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus, Austria) 30. novembri 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. detsembril 2016, menetluses

Kreuzmayr GmbH

versus

Finanzamt Linz,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: E. Juhász, koja presidendi ülesannetes, kohtunikud K. Jürimäe (ettekandja) ja C. Lycourgos,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Kreuzmayr GmbH, esindaja: *Rechtsanwalt* J. Hochleitner,
- Austria valitsus, esindaja: G. Eberhard,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja M. Wasmeier,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 32 esimese lõigu ja artikli 168 punkti a tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Kreuzmayr GmbH ja Finanzamt Linzi (Linzi maksuhaldur, Austria) vahelises kohtuvaidluses sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse üle seoses 2008. aastal teostatud tehingutega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 32 esimese lõigu kohaselt:

„Kui kaupu lähetab või veab tarnija, soetaja või kolmas isik, tuleb tarnekohana käsitada kohta, kus kaubad asuvad ajal, mil algab selle lähetamine või vedu soetajale.“

4 Selle direktiivi artikli 138 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust kaubatarned, mille müüja, soetaja või nende nimel tegutsev isik lähetab või veab sihtkohta väljaspool enda territooriumi, kuid ühenduse territooriumil, teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis.“

5 Nimetatud direktiivi artikli 167 kohaselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

6 Sama direktiivi artikli 168 punktis a 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:

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“.

Austria õigus

7 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1994) redaktsiooni, mis kehtis põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal (edaspidi „UStG 1994“), § 3 lõikes 7 on sätestatud:

„Tarne teostatakse kohas, kus kaup asub ajal, mil selle käsutamise õigus üle antakse.“

8 UStG 1994 § 3 lõike 8 esimese lause kohaselt:

„Kui kaupa veetakse või lähetatakse kaubatarne raames tarnija või ostja poolt, on tarne toimumise kohaks vedamise alguse või kauba ostjale või tema poolt volitatud isikule lähetamise alguskoht.“

9 UStG 1994 § 12 lõike 1 punktis 1 on ette nähtud:

„Ettevõtja võib sisendkäibemaksuna maha arvata käibemaksu, mida teised ettevõtjad on eraldi märkinud arvele, mis talle esitati kaubatarnete või muude tema ettevõttele teostatud tehingute eest

Austrias.

[...]

Sisendkäibemaksu ei ole lubatud maha arvata, kui tarne või muu sooritus tehti ettevõtjale, kes teadis või pidi teadma, et asjaomane käive oli seotud käibemaksupettusega või muu käibemaksu puudutava maksusüütega. See kehtib eelkõige ka juhul, kui maksusüütegu seondub aheltehingutes eelneva või järgneva tehinguga.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 BP Marketing GmbH, mis on asutatud Saksamaal ja seal ka maksukohustuslasena registreeritud, müüs naftasaadusi äriühingule BIDI Ltd, mis on registreeritud käibemaksukohustuslasena Austrias. Pärast kokkulepitud ettemakse saamist saatis BP Marketing BIDI-le asjaomaste naftasaaduste kättesaamiseks vajalikud numbrid ja nende väljastamist lubavad dokumendid. BIDI võttis BP Marketingi ees kohustuse korraldada nende saaduste vedu Saksamaalt Austriasse.

11 BIDI müüs BP Marketingi teavitamata need saadused Kreuzmayrile ning saatis viimasele ka BP Marketingilt saadud kauba kättesaamiseks vajalikud numbrid ja selle väljastamist lubavad dokumendid, leppides seejuures kokku, et Kreuzmayr korraldab või teostab naftasaaduste veo Saksamaalt Austriasse. Kreuzmayr lasigi enda töötajatel või selleks volitatud vedajatel asjaomase kauba ära tuua. Need tehingud toimusid 2007. aasta aprillist kuni oktoobrini.

12 BP Marketing leidis, et need BIDI jaoks tehtud tarded on ühendusesisesed maksuvabad tarded. BIDI märkis Kreuzmayrile esitatud arvetele Austria käibemaksu, mille viimane ka tasus. Kreuzmayr kasutas seejärel neid kaupu enda maksustatavate tehingute tarbeks ja arvas selle käibemaksu 2008. aastal sisendkäibemaksuna maha.

13 BP Marketingi ja BIDI vahelises tsiviilasjas sai BP Marketing teada, et BIDI tegi asjaomaste kaupade veo ülesandeks Kreuzmayrile. BP Marketing teavitas sellest Saksamaa maksuhaldurit, kes nõudis temalt seejärel asjaomase kauba tarnelt käibemaksu tasumist.

14 Austrias lubas Linzi maksuhaldur esmalt Kreuzmayril sisendkäibemaksu maha arvata. Revisjoni käigus ilmnas aga, et BIDI ei olnud deklareerinud ega tasunud arvetele märgitud käibemaksu ja Kreuzmayri ei olnud sellest teavitatud. BIDI põhjendas seda asjaoluga, et Kreuzmayrile tehtud tarnete arved olid koostatud Saksamaal ja seega olid tarded maksuvabad ega kuulunud järelikult enam Austrias maksustamisele.

15 Pärast revisjoni saatis BIDI Kreuzmayrile parandatud, ilma käibemaksuta arved. Siiski ei maksnud BIDI alusetult saadud summat, mille ta oli tema hinnangul ekslikult arvetele märkinud, Kreuzmayrile tagasi. Kuna BIDI muutus maksejõuetuks, ei saanud Kreuzmayr kunagi enda makstud käibemaksu summat tagasi.

16 Tuginedes parandatud arvetele ja märkides, et asjaomased tarded olid ühendusesisesed maksuvabad tehingud, asus Linzi maksuhaldur seisukohale, et Kreuzmayril ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Seega ei lubanud ta Kreuzmayril sisendkäibemaksu maha arvata, tuues põhjenduseks, et koht, kus BIDI tarnis kaubad Kreuzmayrile, ei asu Austrias. Kreuzmayr esitas selle otsuse peale kaebuse.

17 Unabhängiger Finanzsenat (sõltumatu maksusenaat, Austria) rahuldas 5. veebruari 2013. aasta otsusega Kreuzmayri kaebuse sisendkäibemaksu mahaarvamise keelamise otsuse peale.

18 Linzi maksuhaldur esitas selle otsuse peale apellatsioonkaebuse Verwaltungsgerichtshof'ile

(Austria kõrgeim halduskohus), kes tühistas 29. juuni 2016. aasta otsusega maksusenati otsuse. Kohus leidis, et ainuüksi asjaolu, et BP Marketing pidas enda tarneid BIDI-le ekslikult, kuid heauskelt „ühendusesisesteks tarneteks“, ei anna Kreuzmayrile õigust maha arvata asjaomaste tarnete kohta esitatud arvetele märgitud sisendkäibemaksu.

19 Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) märkis lisaks, et Unabhängiger Finanzsenat (sõltumatu maksusenat) asus ekslikult seisukohale, et Kreuzmayril oli õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Kohus otsustas nimelt, et õiguspärase ootuse kaitse ei saa kehtida selliste esimeste tarnete maksuvabastuse suhtes, mis ei ole objektiivselt võttes ühendusesisesed.

20 Kuna Unabhängiger Finanzsenati (sõltumatu maksusenat) 5. veebruari 2013. aasta otsus on tühistatud, peab Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria), mis asendab maksusenatit, lahendama käesoleva kohtuasja pärast Verwaltungsgerichtshofi (Austria kõrgeim halduskohus) otsust.

21 Nendel asjaoludel otsustas Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas põhikohtuasjaga sarnastel juhtudel,

– kus maksukohustuslasel X1 on liikmesriigis A ladustatud kaup ja X1 müüs selle kauba maksukohustuslasele X2 ning X2 andis X1-le teada kavatsusest vedada see kaup liikmesriiki B, kusjuures X2 kasutas X1?ga suhtlemisel käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, mille oli väljastanud liikmesriik B,

– ja X2 müüs selle kauba edasi X3-le ning X2 sõlmis X3-ga kokkuleppe, et X3 korraldab või teostab asjaomaste kaupade veo liikmesriigist A liikmesriiki B, ning X3 korraldas või teostas kauba veo liikmesriigist A liikmesriiki B ja X3 võis juba liikmesriigis A käsutada seda kaupa nagu omanik,

– kuid X2 ei teatanud X1-le, et ta müüs kauba edasi juba enne seda, kui kaup lahkus liikmesriigist A,

– ja X1 ei võinud ka teada, et mitte X2 ei korralda ega teosta kauba vedu liikmesriigist A liikmesriiki B,

tuleb liidu õigust tõlgendada nii, et koht, kus X1 tarnis kauba X2-le, määratakse kindlaks käibemaksudirektiivi artikli 32 esimese lõigu põhjal, mistõttu on asjaomane kaubatarne, mille X1 tegi X2-le, ühendusesisene tarne (see tähendab, et vedu tuleb seostada selle tarnega)?

2. Kui esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt, siis kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et X3 võib sellegipoolest sisendkäibemaksuna maha arvata liikmesriigi B käibemaksusumma, mille X2 talle esitatud arvetele märkis, kui X3 kasutab soetatud kaupa seoses liikmesriigis B maksustatavate tehingutega ja X3?le ei saa ette heita sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kuritarvitamist?

3. Kui esimesele küsimusele tuleb vastata jaatavalt ja kui X1 saab tagantjärele teada, et X3 korraldas veo ja sai juba liikmesriigis A käsutada kaupa omanikuna, siis kas liidu õigust tuleb tõlgendada nii, et kaubatarne, mille X1 tegi X2?le, tagasiulatuvalt kaotab ühendusesisese tarne iseloomu (et see tuleb seega tagasiulatuvalt kvalifitseerida veoks, mida ei saa seostada selle tarnega)?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

Vastuvõetavus

22 Austria valitsus leiab, et esimene küsimus ei ole vastuvõetav põhjendusel, et see on hüpoteetiline, sest see puudutab BP Marketingi tarnet BIDI-le, mis ei ole põhikohtuasja ese.

23 Tuleb märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mille liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille õigsuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida liikmesriigi kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (14. juuni 2017. aasta kohtuotsus, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Käesolevas asjas on tõsi, et esimene küsimus puudutab vastavalt selle sõnastusele BP Marketingi tarneid BIDI-le.

25 Eelotsusetaotlusest nähtub aga, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimene küsimus põhineb eeldusel, et kahe teineteisele järgneva tarne puhul, mis moodustavad vaid ühe ühendusesisese veo, saab käibemaksudirektiivi artikli 32 esimest lõiku kohaldada nendest kahest tarnest üksnes selle suhtes, mis tõi kaasa ühendusesisese veo. Sellest, et nimetatud sätte kuulub kohaldamisele esimese tarne suhtes, võib järelikult tuletada, et seda ei saa kohaldada teise tarne suhtes. Ja vastupidi: kui seda sätet ei saa kohaldada esimese tarne suhtes, kuulub see kohaldamisele teise tarne suhtes.

26 Seega ei puudu sellel küsimusel side põhikohtuasjaga ja tuleb asuda seisukohale, et see on vastuvõetav.

Sisulised küsimused

27 Oma esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas tuleb käibemaksudirektiivi artikli 32 esimest lõiku tõlgendada nii, et seda kohaldatakse kas esimesele või teisele sama kauba kahest järjestikusest tarnest, mis kokku moodustavad vaid ühe ühendusesisese veo.

28 Käibemaksudirektiivi artikli 32 esimeses lõigus on ette nähtud, et kui kaupu lähetab või veab tarnija, soetaja või kolmas isik, tuleb tarnekohana käsitada kohta, kus kaubad asuvad ajal, mil algab nende lähetamine või vedu soetajale.

29 Selle sätte sõnastusest nähtub seega, et seda saab kohaldada üksnes selliste kaubatarnete suhtes, mille puhul toimub vedu või lähetamine.

30 Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub aga esmalt, et kui kaks sama kaubaga seotud järjestikust kaubatarnet, mida tasu eest teostavad maksukohustuslased, kes sellena tegutsevad, toovad kaasa üheainsa ühendusesisese kaubaveo, saab sellise veo omistada üksnes ühele nendest kahest tarnest (vt selle kohta 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 34).

31 Eeltoodust nähtub, et sellises olukorras saab käibemaksudirektiivi artikli 32 esimest lõiku kohaldada üksnes selle tarne suhtes, millele omistatakse ühendusesisene vedu.

32 Euroopa Kohtu praktikas on seejärel täpsustatud, et selleks, et tuvastada, kummale kahest tarnest tuleb omistada ühendusesisene vedu, hinnatakse kogumis kõiki konkreetse juhtumi erilisi asjaolusid. Selle hinnangu käigus tuleb eelkõige kindlaks teha, mis hetkel toimus õiguse omanikuna kaupa käsutada teine üleandmine lõppsoetajale (vt selle kohta 26. juuli 2017. aasta kohtuotsus, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punktid 35 ja 36 ning seal viidatud kohtupraktika).

33 Juhul kui õiguse omanikuna kaupa käsutada teine üleandmine toimus enne, kui ühendusesisene vedu, ei saa kõnealust teist üleandmist siduda esimesele soetajale tehtud esimese tarnega (26. juuli 2017. aasta kohtuotsus, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

34 Lõpuks tuleb veel lisada, et tuvastamaks, kas tarne saab kvalifitseerida „ühendusesiseseks tarneks“, tuleb arvesse võtta, millised olid ostja kavatsused asjaomase kauba soetamise ajal, tingimusel et neid kinnitavad objektiivsed asjaolud (vt selle kohta 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus, Euro Tyre Holding, C-430/09, EU:C:2010:786, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest, et kaup oli Kreuzmayri kui omaniku käsutuses enne ühendusesisese veo toimumist. Eeltoodust nähtub, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas tuleb ühendusesisene vedu omistada tarnele, mis toimus vahendajalt lõppsoetajale, ja et käibemaksudirektiivi artikli 32 esimest lõiku saab kohaldada üksnes teise tarne suhtes.

36 Eelotsusetaotlust arvestades näib ühtlasi, et BIDI ja Kreuzmayr olid teadlikud asjaolust, et õigus asja omanikuna käsutada oli Kreuzmayrile üle läinud Saksamaal enne ühendusesisest vedu. Sellistel asjaoludel ei saa sellise aheltehinngu nagu põhikohtuasjas raames toimunud teise tarne toimumise kohta kindlaks määrata, ilma et arvesse võetaks asjakohaseid objektiivseid asjaolusid, mis olid teada vahendajale ja lõppsoetajale, ning see ei saa sõltuda üksnes sellest kvalifikatsioonist, mille esimene tarnija annab esimesele tarnele vaid info põhjal, mille talle andis ekslikult vahendaja.

37 Seda järeldust ei mõjuta ka asjaolu, et nagu põhikohtuasjas, et esimest tarnijat ei olnud teavitatud sellest, et vahendaja on kauba enne igasugust ühendusesisest vedu edasi müünud lõppsoetajale ja et vahendaja esitas esimesele tarnijale käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille oli väljastanud ühendusesisese veo lõppsihtkoha liikmesriik.

38 Eeltoodud kaalutlustele tuginedes tuleb esimesele küsimusele vastata, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas tuleb käibemaksudirektiivi artikli 32 esimest lõiku tõlgendada nii, et seda kohaldatakse teisele sama kauba kahest järjestikusest tarnest, mis kokku moodustavad vaid ühe ühendusesisese veo.

Teine küsimus

39 Oma teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas juhul, kui ühe ühendusesisese veo moodustavast kahest järjestikusest tarnest koosneva ahela teine tarne on ühendusesisene tarne, tuleb õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet tõlgendada nii, et lõppsoetaja, kes on ebaõigesti kasutanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, võib siiski sisendkäibemaksuna maha arvata käibemaksu, mille ta maksis arvete alusel, mille esitas talle vahendaja, kes pidas enda tarnet ekslikult „sisetarneks“.

40 Väärib märkimist, et ühendusesisesed kaubatarned on käibemaksust vabastatud käibemaksudirektiivi artikli 138 lõikes 1 toodud tingimustel (vt selle kohta 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Siinkohal tuleb ka rõhutada, et käibemaksudirektiivi artiklis 167 ja sellele järgnevatel artiklites ette nähtud mahaarvamise õigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või üldjuhul piirata. Mahaarvamissüsteemi eesmärk on ettevõtja täielikult vabastada kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast (vt selle kohta 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Ühine käibemaksusüsteem tagab seega kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata tegevuse eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et tegevus ise on käibemaksuga maksustatav (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

43 Käibemaksu mahaarvamise õiguse teostamine piirdub nimelt üksnes tasumisele kuuluvate maksudega ega laiene alusetult tasutud käibemaksule (vt analoogia alusel 14. juuni 2017. aasta kohtuotsus, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punktid 35 ja 36). Eeltoodust nähtub, et mahaarvamise õigust ei saa teostada käibemaksu suhtes, mida tuleb tasuda üksnes seetõttu, et see on märgitud arvele (vt selle kohta 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus, Genius, C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 19, ja 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus, Karageorgou jt, C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 51).

44 Seega juhul, kui ühe ühendusesisese veo moodustavast kahest järjestikusest tarnest koosneva ahela teine tarne on ühendusesisene tarne, ei saa lõppsoetaja käibemaksust, mida ta peab tasuma, maha arvata käibemaksu, mis on alusetult makstud kauba eest, mis talle tarniti ühendusesisese maksuvaba tarne raames, üksnes tarnija esitatud eksliku arve alusel.

45 Eelotsusetaotlusest nähtub siiski, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib ka kindlaks teha, kas käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks võib selline ettevõtja nagu Kreuzmayr õiguspärase ootuse kaitse põhimõttest tulenevalt siiski tugineda ainult teabele, mis on tema tarnija esitatud arvel ja mille kohaselt on tegemist sisetarnega.

46 Selle kohta tuleb rõhutada, et õigus tugineda õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele on igaühel, kellele haldusasutus on talle konkreetseid kinnitusi andes tekitanud põhjendatud ootusi (9. juuli 2015. aasta kohtuotsus, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 44 ja seal viidatud kohtupraktika).

47 Eeltoodust nähtub, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei saa ettevõtja tugineda õiguspärase ootuse kaitse põhimõttele enda tarnija suhtes, et kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamine õigust.

48 Ettevõtja, kes on sellises olukorras nagu Kreuzmayr põhikohtuasjas, võib aga nõuda eksliku arve väljastanud ettevõtjalt alusetult tasutud maksu tagastamist riigisisese õiguse kohaselt (vt selle kohta 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika).

49 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et juhul kui ühe ühendusesisese veo moodustavast kahest järjestikusest tarnest koosneva ahela teine tarne on ühendusesisene tarne, tuleb õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet tõlgendada nii, et lõppsoetaja, kes on ebaõigesti kasutanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, ei või sisendkäibemaksuna

maha arvata käibemaksu, mille ta maksis tarnijale üksnes vahendaja poolt esitatud arvete alusel, kes eksis enda tarne kvalifitseerimisel.

Kolmas küsimus

50 Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma kolmanda küsimusega teada, kas sellistele tehingutele nagu põhikohtuasjas antud kvalifikatsiooni võib tagasiulatuvalt muuta, kui esimesele tarnijale saavad teatavaks vedu ja teist tarne puudutavad faktilised asjaolud.

51 Arvestades esimesele küsimuse antud vastust, ei ole kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

1. **Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas tuleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 32 esimest lõiku tõlgendada nii, et seda kohaldatakse teisele sama kauba kahest järjestikusest tarnest, mis kokku moodustavad vaid ühe ühendusesisese veo.**

2. **Kui ühe ühendusesisese veo moodustavast kahest järjestikusest tarnest koosneva ahela teine tarne on ühendusesisene tarne, tuleb õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet tõlgendada nii, et lõppsoetaja, kes on ebaõigesti kasutanud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, ei või sisendkäibemaksuna maha arvata käibemaksu, mille ta maksis tarnijale üksnes vahendaja poolt esitatud arvete alusel, kes eksis enda tarne kvalifitseerimisel.**

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.