

Downloaded via the EU tax law app / web

Esialgne tõlge

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

NILS WAHL

esitatud 30. jaanuaril 2018(1)

Liidetud kohtuasjad C-660/16 ja C-661/16

Finanzamt Dachau

versus

Achim Kollroß (C-660/16)

ja

Finanzamt Göppingen

versus

Erich Wirtl (C-661/16)

(eelotsusetaotlused, mille on esitanud Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus))

Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 65 – Ettemaks – Mahaarvamine – Ebakindlus maksustatava teokoosseisu osas – Artiklid 184–186 – Mahaarvamiste korrigeerimine – Alusetult makstud käibemaksu tagastamine – Riigisisised menetlused

1. Benjamin Franklini kuulus tsitaat tema 1789. aasta kirjast Jean-Baptiste Leroy'le kõlab: „siin maailmas ei ole midagi kindlat peale surma ja maksude“.

2. Käesolevates kohtuasjas palub eelotsusetaotluse esitanud kohus – täpsemalt kaks Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) eri koda –Euroopa Kohtul selgitada sisuliselt, millistel asjaoludel tuleks tulevikus toimuvat kaubatarnet või teenuste osutamist pidada direktiivis 2006/112/EÜ(2)sätestatud käibemaksu (edaspidi „käibemaks“) reguleerivate eeskirjade kohaselt piisavalt *kindlaks*, et oleks lubatav kauba või teenuse saaja poolt ettemaksega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamine, isegi kui tarnet lõpuks ei toimu tarnija poolt toime pandud pettuse tõttu. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub Euroopa Kohtul samuti selgitada sellega seotud õiguslikke tagajärgi, mis puudutavad mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimist ning maksuhalduri poolt maksu tagastamist.

I. Õigusraamistik

A. Liidu õigus

3. Käibemaksudirektiivi artiklis 63 on sätestatud, et „maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest“.

4. Käibemaksudirektiivi artiklis 65 on sätestatud, et kui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.

5. Käibemaksudirektiivi artiklis 167 on sätestatud, et mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

6. Käibemaksudirektiivi artiklis 184 on sätestatud, et „[e]sialgset mahaarvamist korrigeeritakse, kui see oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud“.

7. Käibemaksudirektiivi artiklis 185 on sätestatud:

„(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.“

8. Käibemaksudirektiivi artiklis 186 on ette nähtud, et liikmesriigid kehtestavad artiklite 184 ja 185 kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad.

B. Liikmesriigi õigus

9. Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz; edaspidi „UStG“) §-s 15 on sätestatud:

„(1) Ettevõtjal on õigus sisendkäibemaksuna maha arvata:

1. käibemaks, mis tuleb seaduse kohaselt tasuda teise ettevõtja poolt talle tarnitud kaubalt või muudelt teenuselt. Mahaarvamisõiguse 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;

[...]“

10. UStG § 13 lõike 1 punkti 1 alapunkti a kohaselt tuleb käibemaks kaubatarnetelt ja muudelt teenustelt tasuda „maksu arvutamisel kokkulepitud tasude alusel (§ 16 lõike 1 esimene lause) selle maksustamisperioodi lõppedes, mil kaup tarniti või teenus osutati. See kehtib ka kauba osalise tarnimise või teenuse osalise osutamise suhtes. [...] Kui tasu või osa tasust saadakse kätte enne tarne täielikku või osalist tegemist või teenuse täielikku või osalist osutamist, tekib maksu tasumise kohustus selle maksustamisperioodi lõppedes, mil tasu või osa tasust kätte saadi“.

11. UStG §-s 17 on sätestatud:

„(1) Kui § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud maksustatava tehingu maksustatav väärtus on muutunud, peab ettevõtja, kes kõnealuse tehingu tegi, sellelt tasuda tulevat maksusummat 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 kaubatarnet või teenuse osutamist ei ole toimunud;

[...]“

II. Faktilised asjaolud, menetlused ja eelotsuse küsimused

A. Kohtuasi C-660/16

12. Achim Kollroß tellis 10. aprillil 2010 ettevõtjalt G elektri ja soojuste koostootmisjaama. See ettevõtja kinnitas tellimuse 12. aprillil 2010 ja esitas kauba kohta ettemaksearve summas 30 000 eurot, millele lisandus eraldi ära näidatud käibemaks summas 5700 eurot. A. Kollroß tegi nõutava ettemakse G-le 19. aprillil 2010. Tarne tähtaega ei olnud siis veel kindlaks määratud.

13. Koostootmisjaama tarnet ei toimunud. G suhtes algatati maksejõuetusseaduse (Insolvenzordnung) alusel maksejõuetusmenetlus, mis vara puudumise tõttu rauges. G nimel tegutsenud isikutele mõisteti äri- ja grupiviisilise pettuse 88 episoodi ja koostootmisjaamade ostjaid kahjustava ettekavatsetud pankroti tekitamise eest kriminaalkaristus, kuid neid ei karistatud maksudest kõrvalehoidmise eest.

14. A. Kollroß nõudis 2010. aasta eest sisendkäibemaksu mahaarvamist seoses G-le tehtud ettemaksega. Dachau maksuamet (Finanzamt Dachau, Saksamaa) määras aga oma maksuteates käibemaksuks null eurot. A. Kollroß esitas maksuotsuse peale vaide, mis jäeti rahuldamata.

15. Seejärel vaidlustas A. Kollroß selle maksuteate Finanzgerichtis (maksukohus). See kaebus rahuldati. Finanzgericht asus esiteks seisukohale, et A. Kollroßil oli õigus UStG § 15 lõike 1 punkti 1 kolmanda lause alusel ettemaksega seotud sisendkäibemaks maha arvata. Teiseks ta leidis, et A. Kollroßil ei ole kohustust korrigeerida mahaarvamist vastavalt UStG § 17 lõike 1 teisele lausele

ja lõike 2 punktile 2.

16. Dachau maksuamet esitas selle kohtuotsuse peale kaebuse Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus). Kuna nimetatud kohtul oli kahtlusi selle üle, kuidas oleks ELi õigust õige tõlgendada, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas nõuded, mis esitatakse kaubatarne kindlale toimumisele, mis on ettemaksega seotud sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimus Euroopa Kohtu kohtuotsuse Firin [edaspidi „kohtuotsus Firin“] tähenduses, tuleb kindlaks määrata puhtobjektiivselt või ettemakse teinud isiku seisukohast, võttes aluseks talle objektiivselt teadaolevad asjaolud?

2. Kas arvestades seda, et vastavalt [käibemaksudirektiivi] 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 tasuta tuleva käibemaksu kui ka mahaarvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise tingimuseks ettemakse tagastamist?

3. Kas ettemakse teinud isiku 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?“

B. Kohtuasi C-661/16

17. Erich Wirtl tellis 3. augustil 2010 ettevõtjalt G elektri ja soojuste koostootmisjaama hinnaga 30 000 eurot, millele lisandus käibemaks summas 5700 eurot. Jaam pidi tarnitama 14 nädala jooksul makse laekumisest. E. Wirtl maksis ostuhinna ette.

18. Koostootmisjaama tarnet ei toimunud. G suhtes algatati maksejõuetusseaduse (Insolvenzordnung) alusel maksejõuetusmenetlus, mis vara puudumise tõttu rauges. G nimel tegutsenud isikutele mõisteti äri- ja grupiviisilise pettuse 88 episoodi ja koostootmisjaamade ostjaid kahjustava ettekavatsetud pankroti tekitamise eest kriminaalkaristus, kuid neid ei karistatud maksudest kõrvalehoidumise eest.

19. E. Wirtl taotles 2010. aasta eest sisendkäibemaksu mahaarvamist seoses G-le tehtud ettemaksega. Göppingeni maksuamet (Finanzamt Göppingen, Saksamaa) otsustas mahaarvamist mitte lubada. E. Wirtl esitas maksuotsuse peale vaide, mis jäeti rahuldamata.

20. Seejärel vaidlustas E. Wirtl selle otsuse Finanzgerichtis (maksukohus). See kaebus rahuldati. Finanzgericht asus esiteks seisukohale, et E. Wirtlil oli õigus UStG § 15 lõike 1 punkti 1 kolmanda lause alusel ettemaksega seotud sisendkäibemaks maha arvata. Teiseks ta leidis, et E. Wirtlil ei ole kohustust korrigeerida mahaarvamist vastavalt UStG § 17 lõike 1 teisele lausele ja lõike 2 punktile 2.

21. Göppingeni maksuamet esitas selle kohtuotsuse peale kaebuse Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus). Kuna nimetatud kohtul oli kahtlusi selle üle, kuidas oleks ELi õigust õige tõlgendada, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas vastavalt Euroopa Kohtu otsusele [kohtuotsus Firin, punkt 39] 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 isiku seisukohast, võttes aluseks talle objektiivselt teadaolevad asjaolud?

2. Kas eespool viidatud kohtuotsust [Firin, punkt 58] tuleb tõlgendada nii, et selleks, et korrigeerida sisendkäibemaksu mahaarvamist, mille on kaubatarne puudutava ettemaksearvega seoses teinud ettemakse tasunud isik, ei ole liidu õiguse kohaselt nõutav tasutud ettemakse tagastamine, kui asjaomast kaubatarne lõpuks ei tehta?

3. Kui eespool esitatud küsimusele tuleb vastata jaatavalt: kas käibemaksudirektiivi 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?“

C. Menetlus Euroopa Kohtus

22. Euroopa Kohtu presidendi 19. jaanuari 2017. aasta otsusega liideti kohtuasjad C-660/16 ja C-661/16 kirjaliku menetluse ja kohtuotsuse tegemise huvides.

23. Kirjalikud seisukohad on esitanud A. Kollroß, Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon.

III. Analüüs

A. Kohtuasjades C-660/16 ja C-661/16 esitatud esimene küsimus

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma mõlema kohtuasja esimese küsimusega sisuliselt Euroopa Kohtult seda, kuidas määrata käibemaksudirektiivi artikli 65 kohaldamiseks kindlaks, kas kaubatarne, mille eest oli tehtud ettemakse, toimumine ei ole tarnija pettuse korral kindel. Eeskätt soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas juhul, kui kaupu lõpuks ei tarnita tarnija pettuse tõttu, on maksukohustuslasel õigus maha arvata makstud käibemaksu summa.

25. Enne neist küsimustest tulenevate konkreetsete teemade käsitlemist näib mulle kasulik tuletada meelde kohaldatavad võtmesätted, nagu Euroopa Kohus on neid järjekindlalt tõlgendanud.

26. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on mahaarvamissüsteemi eesmärk vabastada ettevõtja täielikult kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühise käibemaksusüsteemi aluseks olev neutraalse maksustamise põhimõte kindlustab kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad.(3)

27. Käibemaksudirektiivi artiklis 167 on sätestatud, et mahaarvamisoigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Üldreegel on, et käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest (käibemaksudirektiivi artikkel 63). Ent kui tehakse ettemaks, siis näeb selle direktiivi artikkel 65 ette, et käibemaks muutub sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.

28. Euroopa Kohus on järjepidevalt leidnud, et kui enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks (ja järelikult ühtlasi ka mahaarvatavaks) enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist, tingimusel et kõik maksustatava summaga ehk tulevase tarne või teenusega seotud tegurid on juba teada.(4) Euroopa Kohus on samuti otsustanud, et käibemaksudirektiivi artikkel 65 ei saa olla kohaldatav, kui ilmneb, et maksustatava teokoosseisu tekkimine ei ole ettemakse tegemise ajal kindel.(5)
29. Sellega seoses tekib käesolevas menetluses kaks eraldiseisvat, ent seotud küsimust. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esiteks, kuidas seda ebakindlust tuleks hinnata, ning teiseks, kas sellega seoses omab mingitki tähtsust, et ostetud kaupade tarne tähtpäev ei olnud kaubasaaja ja tarnija vahel kindlaks määratud.
30. Seoses eelmises punktis nimetatud esimese küsimusega märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et sellistes olukordades nagu põhikohtuasjas oleks võimalik seda ebakindlust hinnata kaubasaajal või tarnijal oleva teabe alusel. Ehk teisisõnu pärib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas tarnija tahet panna toime pettus, millest kaubasaaja ei olnud teadlik, tuleks pidada asjakohaseks maksustatava teokoosseisu toimumise kindluse (või pigem ebakindluse) kindlaksmääramisel.
31. Minu arvates ei peaks tarnija pettuse kavatsus omama mingit mõju kaubasaaja õigusele ettemaksena tasutud käibemaksu maha arvata, *välja arvatud juhul*, kui ta oli või oleks pidanud olema teadlik pettuse kavatsusest.
32. See järeldus näib tulenevat Euroopa Kohtu praktikast ning eeskätt kohtuotsustest Bonik(6) ja FIRIN.(7) Neis kohtuasjades rõhutas Euroopa Kohus, et õigussubjektid ei saa pettuse või kuritarvituse eesmärgil tugineda liidu õigusnormidele ning et pettuste, maksustamise vältimise ja võimalike kuritarvituste vastu võitlemine on eesmärk, mida käibemaksudirektiiviga kinnitatakse ja edendatakse. Järelikult on Euroopa Kohus leidnud, et liikmesriigi ametiasutusel tuleks mahaarvamisoõiguse kasutamine keelata, kui objektiivseid asjaolusid arvestades on tuvastatud, et seda õigust kasutatakse pettuse või kuritarvituse eesmärgil.(8) Sellise juhtumiga on tegemist siis, kui maksupettuse paneb toime maksukohustuslane ise.(9) Seevastu ei ole käibemaksudirektiivi sätetega kooskõlas, kui mahaarvamisoõigust 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.(10)
33. Kui neid põhimõtteid käesolevas asjas kohaldada, siis ei või liikmesriigi ametiasutus keelduda kaubasaajate nõutavast mahaarvamistest ainuüksi selle tõttu, et tarnijal ei olnud kunagi kavaski kaubasaajate ostetud kaupu tarnida. Asutus võib keelduda mahaarvamistest ainult siis, kui ta tuvastab õiguslikult piisavalt kindlalt, et kaubasaajad teadsid või oleksid pidanud teadma, et tarnijal ei olnud algusest peale kavatsust nendevahelist lepingut täita.(11)
34. Kui nii tarnija kui ka kaubasaaja on (või peaksid olema) teadlikud, et tarnet ei tehta, nagu oli olukord kohtuasjas FIRIN(12), siis võib tekkida küsimus, kas tegelik tarneleping oli üldse sõlmitud, vähemalt käibemaksuõiguse tähenduses. Üldisemalt öeldes ei ole käibemaksudirektiivi artikkel 65 kohaldatav, kui ettemakse tegemisel esineb konkreetseid kahtlusi, et maksustatav sooritus asjade tavapärase käigu juures ka tehakse.(13)
35. Aga kui kaubasaaja ei olnud teadlik ega võinud olla teadlik tarnija petturlikest või kuritahtlikest kavatsustest – ning veelgi enam juhul, kui tarnija on nagu käesolevas asjas nõuetekohaselt tasunud riigile käibemaksu –, siis puudub objektiivne põhjus mitte lubada tal kasutada oma esialgset õigust käibemaks maha arvata. Sellest keeldumine läheks esiteks

kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa õiguste tagamiseks,(14) ning teiseks paneks ostjatele ülemäärase koorma. Tavapärasest äritegevuses ei ole ebatavaline, et tarnija nõuab oma klientidelt ettemakset enne kaupade või teenuste tarnimist. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuasjas C-660/16 esitatud eelotsusetaotluses märgib, oleks ebamõistlik panna kaubasaajale kõik riskid, mis on seotud ostetud kaupade ja teenuste võimaliku mittetarnimise või mitteosutamisega, kuna isegi kohase hoolduse korral ei oleks kaubasaajal tõenäoliselt võimalik teada tarnija kuritahtlikke kavatsusi.

36. Järgmisena on oluline kindlaks määrata, kas asjaolu, et tarnelepingus puudub ostetud kaupade tarne tähtpäev, tähendab, et kogu tulevast maksustatavat teokoosseisu puudutav teave ei ole teada ja järelikult ei peaks mahaarvamist lubama.

37. Sellega seoses olen seisukohal, et pelk asjaolu, et tarne tähtpäev puudub, ei tähenda veel ebakindlust maksustatava teokoosseisu realiseerumise suhtes. Jällegi ei ole ärisuhetes harv olukord, kus pooled lepivad kokku kaubatarne või teenuste osutamises, ilma et oleks võimalik paika panna täpset tarne tähtpäeva. Niikaua kui ostjal ei ole ühtegi konkreetset põhjust kahtlustada tarnija võimet ja tahet oma kohustusi täita, ei ole ühtegi põhjust pidada ettemakse tegemise ajal tarnet ebakindlaks.

38. On muidugi ilmne, nagu käesoleva ettepaneku sissejuhatuses märkisin, et kõik tulevikus juhtuv on teataval määral ebakindel. Ent seda loogikat ei saa kohaldada käesolevas kontekstis, sest see muudaks käibemaksudirektiivi artikli 65 tähendusetuks. Samuti ei suuda ma näha, miks pelk konkreetse kuupäeva mainimine lepingus muudaks tulevase tarne kindlamaks (ja vastupidisel juhul ebakindlamaks).

39. Kohtuotsuses BUPA Hospitals leidis Euroopa Kohus, et käibemaksudirektiivi artikkel 65 ei olnud kohaldatav olukorras, kus pooltel oli õigus igal ajal ühepoolset lepingust taganeda ning ettemakseid tehti kaubatarne eest, mille sisu ja maht tuli alles kindlaks määrata.(15) Ent sellist olukorda tuleb eristada käesoleva põhikohtuasja faktilistest asjaoludest: kohtuasjas BUPA Hospitals oli ettemakse tegemise ajal ebaselge, kas asjaomane tehing üldse viiakse ellu. Seevastu käesolevas asjas oli vähemalt kaubasaaja perspektiivist kindlaks määramata ainult tarne aeg.

40. Eeltoodust lähtudes tuleks kohtuasjades C-660/16 ja C-661/16 vastata esimesele küsimusele, et käibemaksudirektiivi artiklit 65 tuleks tõlgendada nii, et maksukohustuslasel, kes on teinud ettemakse selliste kaupade või teenuste eest, mida lõpuks ei tarnitudki, ei või keelata käibemaksu mahaarvamist, kui ta ei olnud ega võinudki olla teadlik tarnija kavatsusest lepingut mitte täita. Pelk asjaolu, et tarne tähtpäeva ei olnud lepingus märgitud, ei muuda selle lepingu täitmist ebakindlaks käibemaksudirektiivi artikli 65 kohaldamisel.

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

41. Oma teises küsimuses kohtuasjas C-660/16 ning teises ja kolmandas küsimuses kohtuasjas C-661/16 küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt seda, kas sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on käibemaksudirektiivi artiklitega 184–186 vastuolus liikmesriigi normid, mis nõuavad mahaarvamiste korrigeerimist, ent näevad sellise korrigeerimise tingimusena ette tasutud ettemakse tagastamise.

42. Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiiviga kehtestatud mahaarvamise süsteemi mõte on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluvast või tasutud käibemaksust. Ühise käibemaksusüsteemi eesmärk on tagada neutraalne maksustamine igasuguse majandustegevuse osas, olenemata selle eesmärgist ja tulemustest, tingimusel et tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud.(16)
43. Sellest tuleneb, et sisendkäibemaksu mahaarvamise määrav kriteerium on see, kuidas kaupa ja teenuseid kasutatakse või kavatakse kasutada. See kasutamine määrab kindlaks esialgse mahaarvamise ulatuse, millele käibemaksukohustuslasel on õigus ning võimalike korrigeerimiste ulatuse, mis peavad toimuma käibemaksudirektiivi artiklites 185–187 sätestatud tingimustel.(17)
44. Neis reeglites ette nähtud korrigeerimine on nimetatud õigusaktiga kehtestatud käibemaksu mahaarvamise süsteemi lahutamatu osa. Nende reeglite eesmärk on suurendada mahaarvamiste täpsust, et tagada käibemaksustamise neutraalsus. Nimetatud reeglitega on käibemaksudirektiivi eesmärk ka tiheda ja otsese sideme loomine sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse ning maksustatavate tehingutega seotud asjaomaste kaupade ja teenuste kasutamise vahel.(18)
45. Selle ajahetke suhtes, mil tekib kohustus korrigeerida sisendkäibemaksu mahaarvamist, on direktiivi artikli 185 lõige 1 kehtestanud põhimõtte, mille kohaselt mahaarvamist korrigeeritakse eelkõige siis, kui pärast käibedeklaratsiooni tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid.(19)
46. Seega tuleb selles kontekstis kõigepealt käsitleda küsimust, kas sellised asjaolud nagu põhikohtuasjas kuuluvad põhimõtteliselt käibemaksudirektiivi artikli 185 reguleerimisalasse. Minu arvates on see nii.
47. Kohtuotsuses PIGI otsustas Euroopa Kohus, et maksukohustuslane, kes on langenud varguse ohvriks, peab käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 1 kohaselt varastatud kaupadega seoses maha arvatud sisendkäibemaksu põhimõtteliselt korrigeerima. Ent Euroopa Kohus märkis, et erandina direktiivi artikli 185 lõikes 1 väljendatud põhimõttest näeb selle artikli lõige 2 esimene lõik ette, et korrigeerimist ei tehta muu hulgas „nõuetekohaselt tõendatud varguse“ korral, ning et selle sätte teise lõigu kohaselt on selle erandi kasutamine valikuline. Sellest tulenevalt otsustas Euroopa Kohus, et liikmesriikidel on sisendkäibemaksu mahaarvamise korrigeerimiste sätestamine põhjendatud kõikidel juhtudel, mil varastatud on käibemaksu mahaarvamise õigust andev kaup.(20)
48. Samamoodi otsustas Euroopa Kohus kohtuotsuses FIRIN, et olukorras, kus on ilmne, et kaubatarnet, mille eest maksukohustuslane on teinud ettemakse, lõpuks ei tehta, võib maksuhaldur nõuda maksukohustuslase poolt maha arvatud käibemaksu korrigeerimist. See on nii vaatamata sellele, kas tarnija poolt tasumisele kuuluvat käibemaksu on korrigeeritud või mitte.(21)
49. Samu põhimõtteid tuleks seega kohaldada ka käesolevas menetluses. Asjaolu, et ettemaksega ostetuid kaupu lõpuks ei tarnitudki, kujutab endast käibemaksudirektiivi artiklite 184–186 tähenduses mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurite muutust, mis leidis aset pärast käibedeklaratsiooni tegemist. Maksukohustuslane ei saa ostetud kaupu maksustatavate tehingutega seoses kunagi kasutada.(22) Järelikult on põhimõtteliselt nõutav mahaarvamise korrigeerimine vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 1 sätestatud reeglile.
50. Seejärel tuleb järgmisena kindlaks määrata, kas selle põhimõtte erand käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 2 on kohaldatav sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas. Olen sellega seoses seisukohal, et kui ostetud kaupu ei tarnita tarnija poolt kaubasaaja suhtes toime pandud *pettuse*

tõttu, siis on see erand kohaldatav.

51. Minu meelest tuleks sellist pettust pidada „varguseks“, st olukorraks, mille puhul korrigeerimine on kõnealuse sätte kohaselt valikuline. Täpsemalt öeldes ei ole korrigeerimine nõutav, kui liikmesriik ei otsusta teisiti. Ma näen sellel kahte peamist põhjust. Esiteks näib seda seisukohta toetavat käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 loogika ning teiseks on Euroopa Kohus kohtuotsuses PIGI juba tagasi lükanud mõiste „vargus“ formaalse tõlgenduse.

52. Esiteks käsitleb käibemaksudirektiivi artikli 185 lõige 2 olukordi, mille puhul liidu seadusandja on leidnud, et vaatamata asjaolule, et põhimõtteliselt tuleks nende puhul rakendada mahaarvamiste korrigeerimist, ei peaks sellist korrigeerimist nõudma või võib mitte nõuda. Eeskätt näib „hävimise, kaotuse või varguse“ suhtes kehtestatud erand hõlmavat olukordi, kus maksukohustuslane on tasunud sisendkäibemaksu sellistelt ostetud kaupadelt, mida ta kavatseb kasutada väljundkäibemaksuga maksustatavates tehingutes, kuid mida ta tema tahtest sõltumata ei saa lõpuks sellel eesmärgil kasutada.

53. Sellistes olukordades on maksukohustuslase kulutused hävinud, kaotatud või varastatud kaupadele üldjoontes seotud tema majandustegevusega. Asjaolu, et neid kaupu lõpuks maksustavateks tehinguteks ei kasutatud, on pelgalt juhuslik. Seega on õiglane, et neilt kaupadelt sisendkäibemaksu tasunud maksukohustuslane võib endiselt kasutada mahaarvamist. Kui maksukohustuslane oleks kohustatud mahaarvamisest loobuma, kannaks ta täiendavat kahju. Eesmärki kaitsta maksukohustuslast ebaõiglase kahju eest tuleks võrrelda käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 1 toodud näidetega olukordadest, kus korrigeerimine *tuleb* läbi viia, nimelt „ostude tühistamise või hinnaalanduste saamise korral“. Need on olukorrad, mille korrigeerimata jätmise korral saaks maksukohustuslane ebaõiglase eelise.

54. Teiseks tegi Euroopa Kohus kohtuotsuses PIGI selgeks, et mõistet „vargus“ käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikes 2 tuleks tõlgendada mittetehniliselt ning see peaks hõlmama kriminaalseid tegevusi, mis põhjustavad puudujäägi kaupade osas, mida ei saa kasutada maksustatavateks tehinguteks.(23)

55. Ehkki mõistete „vargus“ ja „pettus“ piirid võivad eri liikmesriikides varieeruda, jagavad need kaks mõistet minu meelest mitmeid olulisi omadusi: mõlemad on varavastased kuriteod, mis toovad kaasa ebaseadusliku eelise nende toimepanijale ning ebaõiglase kahju nende ohvrile. Peamine erinevus näib seonduvat viisiga, kuidas ohvri vara ebaseaduslikult anastatakse: varguse puhul ilma omaniku tahteta ning pettuse puhul teadliku eksimusse viimisega. Sellegipoolest ei suuda ma näha, miks selline erinevus kurjategija käitumises peaks olema oluline seoses käibemaksudirektiivi artiklitega 184–186.

56. Lisaks näib mulle, et vähemalt praktilisest ja majanduslikust vaatenurgast ei ole teatavat liiki vargustel ja pettustel olulist vahet: näiteks kui võrrelda ostetud kaupu, mille eest on makstud, ent mis ei jõua kohale, kuna need varastatakse vedamise ajal, ning samasuguseid kaupu, mis ei jõua kohale tarnija pettuse tõttu. Mõlemas olukorras eksisteerivad minu meelest õigluse ja neutraalsusega seotud põhjused, mis räägivad selle kasuks, et lubada maksukohustuslasel endiselt sisendkäibemaks maha arvata.

57. Seetõttu tuleks sellised tarnijate poolt nende klientide suhtes toime pandud pettused, nagu on arutuse all põhikohtuasjas, minu arvates lugeda „varguseks“ käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 tähenduses. Seejuures on see erand muidugi kõnealuse sätte teise lõigu kohaselt valikuline: ehkki kohustuslikku korrigeerimist ei nõuta, võivad liikmesriigid ikkagi otsustada teisiti ja nõuda varguse puhul korrigeerimist.

58. Minu arusaamise järgi on asjakohaste Saksamaa eeskirjade kohaselt, nagu riigisisised

kohtud on neid tõlgendanud, korrigeerimine pettuse korral nõutav ainult siis, kui ohvrist maksukohustuslane on saanud tarnijalt tagasimakse.

59. Kui see on nii, siis on taolised liikmesriigi eeskirjad minu meelest kooskõlas käibemaksudirektiivi artiklitega 184–186: Saksamaa ametivõimud on otsustanud kasutada käibemaksudirektiivi artikli 185 lõike 2 teises lõigus antud võimalust nõuda varguse korral mahaarvamiste korrigeerimist.

60. Asjaolu, et nad on otsustanud kasutada seda võimalust piiratud kujul –määrates, et korrigeerimise tingimuseks on tarnija poolt varem makstud summade tagasi maksmine kaubasaajale –, näib mahtuvat käibemaksudirektiivi artikli 185 lõikega 2 ja artikliga 186 liikmesriikidele antud kaalutusõiguse piiresse. Lisaks on see tingimus minu arvetes ratsionaalne. Sellega välditakse maksukohustuslaste alusetut rikastumist, mis leiaks aset, kui lubatakse mahaarvamine kehtima jätta, kui samas saadakse varem makstud summad tagasi. Kui aga tagasimaket ei tehta, siis tagab see kord, et ettemaksega nõustunud maksukohustuslane ei peaks kandma ülemääraseid riske olukorras, kus ta ei ole ega saagi olla teadlik oma tarnija petlikest kavatsustest.(24)

61. Eeltoodust lähtudes teen ettepaneku vastata teisele küsimusele kohtuasjas C?660/16 ning teisele ja kolmandale küsimusele kohtuasjas C?661/16, et käibemaksudirektiivi artiklitega 184–186 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis nõuavad sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas mahaarvamiste korrigeerimist ning näevad selle tingimusena ette ettemakse tagastamise.

C. Kolmas küsimus kohtuasjas C?660/16

62. Oma kolmandas küsimuses kohtuasjas C?660/16 küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt kõigepealt seda, kas käibemaksudirektiivi sätted ning tõhususe põhimõte nõuavad, et liikmesriigid lubaksid maksukohustuslasel esitada maksuhaldurile nõude ettemaksearve alusel alusetult makstud sellise käibemaksu tagastamiseks, mille tarnija on tasunud riigikassasse, kui tarnijalt ei ole võimalik ettemakset tagasi saada? Kui vastus on jaatav, siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus järgmisena teada, kas maksukohustuslane võib esitada oma nõuded maksusumma kindlaksmääramise menetluses või võib temalt nõuda, et ta teeks seda eraldiseisvas õigluse huvides toimivas menetluses.

63. Kui Euroopa Kohus nõustub minu pakutud vastustega eelotsusetaotluse esitanud kohtu teistele küsimustele, siis puudub minu arvates käesolevas menetluses vajadus vastata sellele küsimusele. Kui maksukohustuslased ei saa oma tarnijatelt ettemakset tagasi (koos vastava käibemaksuga), siis ei pea nad mahaarvamisi korrigeerima ning võivad tarnijatele makstud käibemaksu jätkuvalt maha arvata.

64. Esitan siiski juhuks, kui Euroopa Kohus ei nõustu minu pakutud vastustega teistele eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustele, mõned mõtted käesoleva küsimusega tõstatatud teemal.

65. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused lähtuvad Euroopa Kohtu otsusest Reemtsma Cigarettenfabriken.(25)

66. Selles kohtuasjas oli eelotsusetaotluse esitanud kohus esitanud Euroopa Kohtule rea küsimusi kaheksanda direktiivi(26) sätete tõlgendamise kohta seoses neutraalsuse, tõhususe ja diskrimineerimiskeelu põhimõtetega. Euroopa Kohus märkis oma otsuses muu hulgas, et nende sätete ja põhimõtetega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt ainult tarnija võib nõuda maksuhaldurilt alusetult tasutud käibemaksu summade tagastamist ja teenuste saaja võib esitada tarnija vastu tsiviilhagi alusetult makstud summade tagasisaamiseks.

67. Samas lisas Euroopa Kohus ka seda, et kui käibemaksu tagastamine osutub võimatuks või ülemäära keeruliseks, tuleb liikmesriikidel tõhususe põhimõtte järgimiseks näha ette vajalikud meetmed, võimaldamaks teenuse saajal vahetult maksuhaldurilt tagasi saada alusetult arvele märgitud maksu.(27)

68. Käesolevas menetluses tekib seega küsimus, kas Euroopa Kohtu poolt kohtuotsuses ReemtsmaCigarettenfabrikenväljendatud põhimõtteid tuleks kohaldada ka olukordades, mis sarnanevad käesoleva asja põhikohtuasjas käsitletavatele, mida pigem reguleerib käibemaksudirektiiv, mitte kaheksas direktiiv.

69. Mul on kahtlusi, kas neid põhimõtteid on võimalik käesolevas asjas vahetult ja hõlpsasti üle võtta.

70. Kõigepealt tuleks välja tuua, et käibemaksudirektiivis ei ole sõnaselgelt ette nähtud mehhanismi, mille alusel maksuhaldur tagastaks tarnija maksejõuetuse korral käibemaksu vahetult kaubasaajale. Kaubasaaja poolt tehtavas ettemakses sisalduva käibemaksu maksmine tarnijale ning selle käibemaksu tasumine tarnija poolt maksuhaldurile on põhimõtteliselt eraldiseisvad toimingud. Nii peaks kaubasaaja tavaolukorras taotlema tagastamist tarnijalt, kes omakorda võib taotleda tagastamist maksuhaldurilt. Käibemaksudirektiiv ei nõua seega ei sõnaselgelt ega kaudselt, et liikmesriigid näeksid ette kaubasaaja vahetu nõude maksuhalduri vastu.

71. Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et liidu õigusnormide puudumisel maksude tagastamise taotluste valdkonnas on iga liikmesriigi õiguskorra ülesanne ette näha tingimused, mille kohaselt võib neid taotlusi esitada, kusjuures need tingimused peavad järgima võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtteid, see tähendab need ei tohi olla ebasoodsamad siseriikliku õiguse sätetel põhinevaid sarnaseid kaebusi käsitlevate tingimustega võrreldes ega olla seatud viisil, mis muudaks praktiliselt võimatuks ühenduse õiguskorraga antud õiguste kasutamise.(28)

72. See tähendab, et siseriiklikes reeglites ei ole vaja ette näha üldist nõuet, mille kaubasaajad, kes satuvad sellisesse olukorda nagu põhikohtuasjas, saaksid vahetult esitada maksuhalduri vastu.

73. Seda arvestades tõlgendaksin kohtuotsust ReemtsmaCigarettenfabrikensellisel, et Euroopa Kohus pidas selles käsitletud menetlust – mis oli väga erandlik – vajalikuks ainult selle asja väga spetsiifilises olukorras: tegemist oli maksukohustuslasega, kes oli ekslikult maksnud käibemaksu (st maksnud käibemaksu maksuvabalt tehingult) ning kelle asukoht oli teises liikmesriigis, mitte selles, kus ta oli maksnud kõnealuse käibemaksu. Kohtuotsuse Reemtsma Cigarettenfabriken eesmärk oli ilmselt vältida riigikassa alusetut rikastumist olukorras, kus oli eksliku arve alusel tasutud käibemaksu ning kus asjaomase tehingu piiriülese laadi tõttu oleks tavaline maksutagastuse menetlus olnud kohmakas ja ebatõhus.

74. Ma ei ole veendunud, et käesoleva menetluse põhikohtuasjas arutatav olukord nõuaks sellist *extrema ratio* lahendust. Siiski peab eelotsusetaotluse esitanud kohus hindama, kas liikmesriigi õiguses ei ole maksukohustuslastele taolises spetsiifilises olukorras, milles on maksukohustuslane põhikohtuasjas, ette nähtud adekvaatseid vahendeid saada tagasi tarnija poolt alusetult makstud käibemaks, ning kui see on nii, siis kas tõhususe põhimõtte järgimiseks on

nõutav selline mehhanism, nagu nähti ette kohtuotsuses Reemtsma Cigarettenfabriken.

75. Kohtuasjas C-660/16 esitatud kolmanda küsimuse järgmine aspekt on see: kas eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks asuma seisukohale, et kui tõhususe põhimõtte järgimiseks on vaja vahetut kaubasaaja nõudeõigust maksuhalduri vastu, siis kas selline menetlus nagu õigluse huvides toimuv menetlus Saksa õiguses on piisav tagamaks selle põhimõtte järgimise?

76. Ehk teisisõnu küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas siseriiklikus õiguses tuleks lubada sellistel maksukohustuslastel nagu A. Kollroß ja E. Wirtl esitada oma nõudeid tavalise maksusumma kindlaksmääramise menetluse raames.

77. Nagu mul oli võimalus rõhutada oma ettepanekus kohtuasjas Geissel ja Butin,(29) on see küsimus, mille peab samuti lahendama eelotsusetaotluse esitanud kohus. Euroopa Kohtul ei ole piisavalt üksikasjalikku teavet kõne all oleva ebaõigluse vältimise erimenetluse kohta (ega selle erinevuse kohta võrreldes tavalise maksusumma kindlaksmääramise menetlusega), et järeldada, kas põhikohtuasjas vaidluse all olevad siseriiklikud õigusnormid on tõhususe põhimõttega kooskõlas.

78. Sellega seoses tuleb meele pidada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb küsimust, kas siseriiklik menetlusnorm muudab üksikisiku jaoks liidu õigusest tulenevate õiguste teostamise praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks, analüüsida, võttes arvesse selle normi kohta menetluses tervikuna, menetluse kulgu ja eripära erinevates liikmesriigi ametiasutustes. Seda silmas pidades tuleb arvesse võtta siseriikliku õigussüsteemi aluseks olevaid põhimõtteid, nagu kaitseõigluse tagamine, õiguskindluse põhimõte ja menetluse nõuetekohane läbiviimine.(30) Põhimõtteliselt on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne otsustada, kas kõnealused liikmesriigi meetmed on kooskõlas nende põhimõtetega, võttes arvesse kõiki kohtuasja faktilisi asjaolusid.

79. Kui liikmesriigi õiguses on ette nähtud eri- või eraldiseisev menetlus (milline on minu arusaamise kohaselt õigluse huvides toimuv menetlus Saksa õiguses), siis peaksid eelotsuseid esitavad kohtud minu meelest kaaluma kas selle erimenetluse pikkus, keerukus ja kulukus tekitavad maksukohustuslasele ebaproportsionaalseid raskusi.(31) Ent käesolevas asjas tuleks samuti meele pidada kaebaja nõuete erandlikku laadi. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks asuma seisukohale, et vaja oleks sellist menetlust, mida Euroopa Kohus kaalus kohtuotsuses Reemtsma Cigarettenfabriken, siis ei näi õigluse huvides toimuva menetluse kasutamine mulle ebamõistlik.

IV. Ettepanek

80. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi (Saksamaa kõrgeim maksukohus) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

– nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklit 65 tuleks tõlgendada selliselt, et maksukohustuslasel, kes on teinud ettemakse selliste kaupade või teenuste eest, mida lõpuks ei tarnitudki, ei või keelata käibemaksu mahaarvamist, kui ta ei olnud ega võinudki olla teadlik tarnija kavatsusest lepingut mitte täita. Pelk asjaolu, et tarne tähtpäeva ei olnud lepingus märgitud, ei muuda selle lepingu täitmist ebakindlaks selle sätte tähenduses;

– direktiivi 2006/112 artiklitega 184–186 ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis nõuavad sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas mahaarvamiste korrigeerimist ning näevad sellise korrigeerimise tingimuseks ette ettemakse tagastamise.

1 Algkeel: inglise.

2 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

3 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 19.

4 Vt muu hulgas 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, C?419/02, EU:C:2006:122, punkt 48; 16. detsembri 2010. aasta kohtuotsus, Macdonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780, punkt 31, ning 3. mai 2012. aasta kohtuotsus, Lebara, C?520/10, EU:C:2012:264, punkt 26.

5 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punkt 39.

6 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774.

7 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151.

8 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punktid 35?37, ning 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punkt 40.

9 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 38, ning 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punkt 41.

10 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus, Bonik, C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 41, ning 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punkt 42.

11 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punkt 44.

12 Vt 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, eeskätt punkt 22 jj: ning kohtujurist Kokott'i ettepanek samas kohtuasjas, EU:C:2013:872, punkt 28.

13 Kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas FIRIN, C?107/13, EU:C:2013:872, punkt 26.

14 Vt 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika.

15 21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus, BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, C?419/02, EU:C:2006:122.

16 Vt 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika.

17 Vt selle kohta 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punkt 29, ning 4. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, punkt 23.

- 18 Vt selle kohta 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punktid 30 ja 31, ning 4. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, punktid 24 ja 25.
- 19 Vt selle kohta 18. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, punkt 32, ning 4. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, punkt 26.
- 20 4. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, punktid 27–29.
- 21 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, punktid 52 ja 53. Sellega seoses on võib olla kasulik märkida, et ma ei nõustu kohtuotsuse FIRIN kitsa tõlgendusega, mille pakkus välja komisjon ning mille kohaselt Euroopa Kohus nõudis mahaarvamiste korrigeerimist ainult seetõttu, et see kohtuasi käsitles pettust, milles osalesid nii tarnija kui ka kaubasaaja. Selline kohtuotsuse FIRIN tõlgendus on ilmselt paikapidamatu. Nii selle kohtuotsuse punktist 47 (kui kohtujuristi ettepaneku punktist 30) nähtub selgelt, et Euroopa Kohus tõlgendas eelotsusetaotluse esitanud kohtu taotlusel käibemaksudirektiivi artiklit 185, ilma et ta oleks viidanud põhikohtuasja faktilistele asjaoludele. Kuna juba pettus ise ei võimaldanud kaubasaajal sisendkäibemaksu maha arvata, siis oleks olnud tarbetu kaaluda mahaarvamiste korrigeerimise vajalikkust. Sellist kohtuotsuse FIRIN tõlgendust toetab ka 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus, Evita-K, C?78/12, EU:C:2013:486, punktid 59 ja 60.
- 22 Vt analoogia alusel 4. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, punkt 27.
- 23 4. oktoobri 2012. aasta kohtuotsus, PIGI, C?550/11, EU:C:2012:614, punktid 29–37.
- 24 Vt käesoleva ettepaneku punkt 35.
- 25 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, EU:C:2007:167.
- 26 Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksas direktiiv 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79).
- 27 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus, Reemtsma Cigarettenfabriken, C?35/05, EU:C:2007:167, punktid 34–41.
- 28 Vt nt 26. aprilli 2017. aasta kohtuotsus, Farkas, C?564/15, EU:C:2017:302, punkt 50.
- 29 Vt minu ettepanek liidetud kohtuasjades Geissel ja Butin, C?374/16 ja C?375/16, EU:C:2017:515, punkt 67 jj.
- 30 12. veebruari 2015. aasta kohtuotsus, Surgicare, C?662/13, EU:C:2015:89, punkt 28.
- 31 Vt minu ettepanek liidetud kohtuasjades Geissel ja Butin, C?374/16 ja C?375/16, EU:C:2017:515, punkt 73.