



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 14. juulil 2022¹

Kohtuasi C-247/21

**Luxury Trust Automobil GmbH,
menetlusosaline:
Finanzamt Österreich**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Ühendusesisene kolmnurktingimus – Erikord – Erikorra eesmärk ja õiguslikud tagajärjed – Arvel sisalduv viide maksukohustuse üleminekule kui tingimus – Puuduliku arve korrigeerimine – Korrigeerimise tagasiulatav jõud – Korrigeerimine, ilma et arvet kätte saadaks

I. Sissejuhatus

1. Käesolev kohtuasi annab Euroopa Kohtule taas võimaluse täpsustada ja selgitada oma *substance-over-form*-kohtupraktikat. Võimalik, et seejuures tuleb senisest suuremal määral arvesse võtta, milline on asjaomaste kordade *telos*. Käesolevas asjas on tegemist ühendusesisese aheltingimuse erivormiga, niinimetatud ühendusesisese kolmnurktingimusega. Seda on Euroopa Kohus oma lahendites seni väga vähe käsitletud.²

2. Kui A (NL) müüb kauba B-le (AUT) ja B müüb kauba edasi C-le (CZ), kuid seejärel tarnib A kauba otse C-le ja tarne A-lt B-le on (Madalmaades) maksuvaba ühendusesisene tarne, siis näeb harilik kord ette järgmist: B peab ennast Tšehhi Vabariigis (st sihtriigis) käibemaksukohustuslasena registreerima, et ühendusesiseselt soetatud kaup seal käibemaksuga maksustada ja käibemaks kauba müügil C-le seal tasuda. Kuni ajani, mil kauba soetamiselt käibemaksu tasumine sihtriigis on tõendatud, peab B lisaks maksma kauba ühendusesiseselt soetamiselt käibemaksu Austrias. Viimati nimetatut on käesoleva asja ese.

3. Keerukuse vähendamiseks nägi seadusandja selliseks olukorraks (kolmest liikmesriigist pärinevat kolm ettevõtjat, kellel on kolm nendes liikmesriikides väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, müüvad ühte ja sama kaupa, mida esimene ettevõtja toimetab vahetult viimati nimetatud ettevõtjale) käibemaksudirektiivi³ artikliga 141 koostoimes artikliga 42 ja artikliga 197 ette erikorra (niinimetatud ühendusesisene kolmnurktingimus).

¹ Algkeel: saksa.

² Minu teada vaid ühel korral: 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261).

³ Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1) vaidlusalusel aastal (2014) kehtinud redaktsioon.

4. Kõnealune kord annab keskmisele ettevõtjale (B) võimaluse vältida sihtriigis (CZ) käibemaksudokumentatsioonil registreerimist ja sellest tulenevalt ühendusesisest soetamist riigis (AUT), kes on väljastanud kasutatud käibemaksudokumentatsioonil registreerimise numbri, kui ja kuna maksukohustus tema tarne eest läheb üle viimasele ettevõtjale tarneahelas (seega ka sihtriigile). Selleks et see ettevõtja (C) seda ka teaks ja sihtriigis kauba soetamiselt asjaomase käibemaksu tasuks, näeb kord muu hulgas ette maksukohustuse üleminekule viitava arve väljastamise.

5. Kuidas aga toimida, kui kõnealune viide arvel puudub? Euroopa Kohus on mõnes otsuses asunud seisukohale, et pelgalt vormiviga ei saa käibemaksu mahaarvamist kahtluse alla seada.⁴ Kas see kehtib ka erikorra kasutamise puhul? Või on arvel sisalduv viide maksukohustuse üleminekule käesoleval juhul sisuline nõue?

6. Euroopa Kohtu poolt seni veel selgitamata õigusküsimuse eriomane, ka praktiline tähtsus väljendub muu hulgas selles, et ainuüksi Saksamaal on selle kohta tehtud kolm lahknavat maksukohtu otsust⁵. Kummalisel kombel tuginevad kõik kolm otsust ühte viisi Euroopa Kohtu praktikale. Selle tulemusel on algatatud kaks kassatsioonimenetlust Bundesfinanzhofis (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus), kes ootab nüüd käesolevas asjas tehtavat Euroopa Kohtu otsust.⁶

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

7. Liidu õigusliku raamistiku määrab direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

8. Käibemaksudirektiivi artikkel 40 sätestab:

„Kaupade ühendusesisese soetamise koht on koht, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus.“

9. Käibemaksudirektiivi artikkel 41 näeb ette:

„Ilma et see piiraks artikli 40 kohaldamist, loetakse artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktis i nimetatud kaupade ühendusesisese soetamise kohaks selle liikmesriigi territoorium, kes väljastas käibemaksudokumentatsioonil registreerimise numbri, mille alusel soetaja kaubad soetas, kui soetaja ei tõenda, et soetamine on käibemaksuga maksustatud artikli 40 kohaselt.“

Kui soetamine maksustatakse artikli 40 kohaselt käibemaksuga kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis ning kaupu on eelnevalt maksustatud esimese lõigu kohaselt, siis vähendatakse

⁴ Nii näiteks 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 43); teiste allikate kohta vt 9. ja 10. joonealune märkus.

⁵ Finanzgericht Kölni (Kölni maksukohus) 26. mai 2020. aasta otsus 8 K 250/17, EFG 2020, 1716; Finanzgericht Münsteri (Münsteri maksukohus) 22. aprilli 2020. aasta otsus 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; Finanzgericht Rheinland-Pfalzi (Rheinland-Pfalzi maksukohus) 28. novembri 2019. aasta otsus 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

⁶ Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 20. oktoobri 2021. aasta otsus XI R 38/19 ja 19. oktoobri 2021. aasta otsus XI R 14/20.

vastavalt maksustatavat väärtust selles liikmesriigis, kus väljastati käibemaksudokumentatsioonina registreerimise number, mille alusel soetaja need kaubad soetas.“

10. Käibemaksudirektiivi artikkel 42 on sõnastatud järgmiselt:

„Artikli 41 esimest lõiku ei kohaldata ja kaupade ühendusesisene soetamine loetakse artikli 40 kohaselt käibemaksuga maksustatuks, kui on täidetud järgmised tingimused:

- a) kaupade soetaja tõendab, et ta on kaubad ühendusesiseselt soetanud järgneva tarne jaoks, mis toimus artikli 40 kohaselt kindlaksmääratud liikmesriigi territooriumil ning mille puhul vastavalt artiklile 197 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määratud isik, kellele kaubad tarniti;
- b) kaupade soetaja on täitnud artiklis 265 sätestatud koondaruande esitamisega seotud kohustused.“

11. Käibemaksudirektiivi artikkel 141 on sõnastatud järgmiselt:

„Liikmesriigid võtavad konkreetseid meetmeid tagamaks, et käibemaksu ei võeta kaupade ühendusesiseselt soetamiselt, mis on toimunud nende territooriumil kooskõlas artikliga 40 ja mille puhul on täidetud järgmised tingimused:

[...]

- e) punktis d nimetatud tarne saaja on vastavalt artiklile 197 määratud isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma tarnete osas, mida teeb maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus maks tasumisele kuulub.“

12. Käibemaksudirektiivi artikli 197 lõige 1 näeb ette:

„Käibemaksu tasub kaubatarne saaja, kui on täidetud järgmised tingimused:

- a) maksustatav tehing on artiklis 141 sätestatud tingimustel tehtud kaubarne;

[...]

- c) sellise maksukohustuslase väljastatud arve, kelle asukoht ei ole sihtliikmesriigis, on koostatud 3. peatüki 3.–5. jao kohaselt.“

13. Käibemaksudirektiivi 3. peatüki 3.–5. jagu hõlmavad artikleid 219a–237. Direktiivi artikkel 219a sätestab:

„Ilma et see piiraks artiklite 244–248 kohaldamist, kohaldatakse järgmist:

1. Arve väljastamise suhtes kohaldatakse V jaotise sätete kohaselt selle liikmesriigi eeskirju, kus on kaubarne tegemise või teenuste osutamise koht.

2. Erandina punktist 1 kohaldatakse arvete väljastamise suhtes selle liikmesriigi eeskirju, kus on kauba tarnija või teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht, kust kaubad tarnitakse või teenused osutatakse või kus kõnealuse asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on kauba tarnija või teenuse osutaja alaline või peamine elukoht, kui

a) kaubatarne teostaja või teenuste osutaja asukoht ei ole selles liikmesriigis, kus V jaotise sätete kohaselt on kaubatarne tegemise või teenuste osutamise koht, või kui tema tegevuskoht kõnealuse liikmesriigi territooriumil ei osale kaubatarnes ega teenuseosutamises artikli 192a tähenduses, ning kui isik, kes on kohustatud tasuma käibemaksu, on isik, kellele kaup tarnitakse või teenuseid osutatakse.

[...]“.

14. Käibemaksudirektiivi artikli 226 punktid 11 ja 11a on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed:

11) maksuvabastuse korral viide käesoleva direktiivi asjakohastele sätetele, vastavatele siseriiklikele sätetele või mis tahes muu märge, et kaupade tarnimine või teenuste osutamine on maksuvaba;

11a) märge „pöördmaksustamine“, kui kaupade soetaja või teenuse saaja on kohustatud käibemaksu tasuma.“

B. Austria õigus

15. 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1994, edaspidi „UStG“) 2014. aastal kohaldatava redaktsiooni (BGBl. I, nr 112/2012) artikli 25 lõiked 1–5 on sõnastatud järgmiselt:

„(1) Kolmnurktinguga on tegemist siis, kui kolme eri liikmesriigi kolm ettevõtjat teevad sama kaupa puudutavad tehingud, kõnealune kaup toimetatakse esimeselt tarnijalt otse viimasele soetajale ja lõikes 3 nimetatud tingimused on täidetud. See kehtib ka juhul, kui viimane soetaja on juriidiline isik, kes ei ole ettevõtja või kes ei soeta kaupa oma majandustegevuseks.

(2) Kauba ühendusesisese soetamise puhul artikli 3 lõike 8 teise lause tähenduses lähtutakse sellest, et see on käibemaksuga maksustatud, kui ettevõtja (soetaja) tõendab, et tegemist on kolmnurktinguga ja ta on täitnud oma deklareerimiskohustuse vastavalt lõikele 6. Kui ettevõtja jätab oma deklareerimiskohustuse täitmata, keeldutakse tagantjärele maksuvabastuse andmisest.

(3) Kauba ühendusesisene soetamine on käibemaksu tasumisest vabastatud järgmistel tingimustel:

[...]

e) käibemaksu tasumise eest vastutab vastavalt lõikele 5 kauba saaja.

(4) Arve väljastatakse vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele, kus soetaja teostab oma majandustegevust. Kui tarne tehakse soetaja püsiva tegevuskoha kaudu, kohaldatakse selle liikmesriigi õigusnorme, kus asub see püsiv tegevuskoht. Kui teenuse saaja, kellele läheb üle

maksu tasumise kohustus, koostab kreditarve, väljastatakse arve vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele, kus tarne tehakse.

Kui arve väljastamisel kohaldatakse käesoleva föderaalseaduse sätteid, peab arvel olema esitatud järgmine lisateave:

- selge viide sellele, et tegemist on ühendusesisese kolmnurktinguga ja et maksu tasumise eest vastutab viimane ostja,
- käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel ettevõtja (soetaja) kauba ühendusesiseselt soetas ja sellele järgneva tarne tegi, ning
- tarne saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

(5) Kolmnurktingu puhul vastutab maksu tasumise eest käibemaksuga maksustatava tarne saaja, kui kauba soetaja väljastatud arve on kooskõlas lõikega 4.“

16. UStG artikli 3 lõige 8 on sõnastatud järgmiselt:

„Kauba ühendusesisene soetamine toimub selle liikmesriigi territooriumil, kus kaup asub selle veo või lähetamise lõpus. Kui soetaja teeb tarnijaga tehinguid sellise käibemaksukohustuslasena registreerimise numbril alusel, mille on talle väljastanud muu liikmesriik, siis loetakse, et kauba ühendusesisene soetamine toimus selle liikmesriigi territooriumil, kuni soetaja tõendab, et soetamine on käibemaksuga maksustatud esimeses lauses nimetatud liikmesriigis. [...]“

III. Asjaolud ja eelotsusemenetlus

17. Luxury Trust Automobil GmbH on piiratud vastutusega Austria äriühing (osaühing) (edaspidi „kassatsioonkaebuse esitaja“), mille asukoht on Austria. Äriühingu tegevus hõlmab luksussõidukite piiriülest vahendamist ja piiriülest müüki.

18. Kassatsioonkaebuse esitaja ostis 2014. aastal Ühendkuningriigis asuvalt tarnijalt korduvalt sõidukeid ja võõrandas need seejärel Tšehhi Vabariigis asuvalle ettevõtjale (äriühing M s.r.o.). Kolm osalevat ettevõtjat tegid tehingud oma asukohariigi väljastatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbril (edaspidi „KMKR“) alusel. Sõidukid toimetati Ühendkuningriigis asuvalt tarnijalt otse Tšehhi Vabariigis asuvalle saajale; kauba veo korraldas kassatsioonkaebuse esitaja.

19. Kassatsioonkaebuse esitaja kolmele arvele (kõik väljastatud 2014. aasta märtsis) oli märgitud kauba saaja Tšehhi KMKR, kassatsioonkaebuse esitaja Austria KMKR ja kauba tarnija Ühendkuningriigi KMKR. Kõikidel arvetel oli märges „maksuvaba ühendusesisene kolmnurkting“. Käibemaksu ei olnud arvetel ära näidatud (esitatud oli vaid „arve netosumma“).

20. 2014. aasta märtsi kohta esitatud koondaruandes näitas kassatsioonkaebuse esitaja kõnealuste kaubatarnete puhul ära kauba saaja Tšehhi KMKRi ja teatas, et tegemist on kolmnurktingutega.

21. Tšehhi maksuhaldur liigitas Tšehhi ettevõtja M s.r.o. varifirmaks (*missing trader*). Ettevõtja jäi Tšehhi maksuhaldurile kättesaamatuks ja ta ei deklareerinud ega tasunud Tšehhi Vabariigis kolmnurktingutelt käibemaksu. Vaidlusaluste tarnete tegemise ajal oli M s.r.o. Tšehhi Vabariigis siiski käibemaksukohustuslasena registreeritud.

22. Maksuamet tegi 25. aprillil 2016 otsuse, millega määras kassatsioonkaebuse esitajale 2014. aasta eest käibemaksu. Käibemaksu määramist põhjendas maksuamet sellega, et kolmel arvel, mille kassatsioonkaebuse esitaja oli väljastanud Tšehhi äriühingule M s.r.o., puudus märges käibemaksu tasumise kohustuse ülemineku kohta (UStG artikli 25 lõige 4). Kuna kasutatud on Austria KMKRi, siis tuleb UStG artikli 3 lõike 8 alusel lähtuda sellest, et kauba ühendusesisene soetamine on toimunud Austrias.

23. Bundesfinanzgericht (Austria föderaalne maksukohus) jättis maksuotsuse peale esitatud kaebuse rahuldamata. Otsuse põhjenduses märkis Bundesfinanzgericht (Austria föderaalne maksukohus) lisaks, et kassatsioonkaebuse esitaja korrigeeris kolme arvet 23. mai 2016. aasta korrigeerimistestatiga, milles sisaldus märges, et käibemaksu tasumise kohustus on läinud üle tarne saajale. Tõend selle kohta, et Tšehhi ettevõtja on korrigeeritud arved tegelikult kätte saanud, siiski puudub. Kuna puudulikke arveid seega korrigeeritud ei ole, siis ei vaja küsimus, kas arve tagantjärele korrigeerimisega on võimalik kasutada kolmnurktingute suhtes kehtivat lihtsustatud korda, põhjalikumalt käsitlemist. Käesoleval juhul ei ole käibemaksu sihtliikmesriigis tasutud.

24. Kolmnurktingut reguleerivad sätted ei ole UStG artikli 25 lõike 1 kohastel asjaoludel kohaldatavad imperatiivselt. Soetajal (kolmnurktingus keskmine ettevõtja) on pigem õigus valida, kas konkreetse tarne puhul kohaldatakse või ei kohaldata kolmnurktingut reguleerivat korda. Kui soetaja soovib, et tempoolne ühendusesisene soetamine oleks sihtliikmesriigis maksuvaba ja tehtud tarnelt oleks kohustatud käibemaksu tasuma kauba saaja, peab ta märkima arvele UStG artikli 25 lõikes 4 loetletud andmed. Käesoleval juhul need andmed puuduvad. Järelikult ei ole UStG artiklis 25 sätestatud kord kohaldatav.

25. Kassatsioonkaebuse esitaja vaidlustas otsuse Verwaltungsgerichtshofis (Austria kõrgeim halduskohus). Kohus peatas menetluse ja esitas ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 42 punkti a koosmõjus sama direktiivi artikli 197 lõike 1 punktiga c tuleb tõlgendada nii, et tarne saaja on määratud käibemaksu tasuma kohustatud isikuks ka juhul, kui arvel, millel käibemaksusummat ära näidatud ei ole, on märges „maksuvaba ühendusesisene kolmnurkting“?
2. Juhul kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt:
 - a) Kas arvel esitatud märke tagantjärele korrigeerimine (märkega „ühendusesisene kolmnurkting vastavalt UStG artiklile 25; käibemaksu tasumise kohustus läheb üle tarne saajale“) võib olla kehtiv?
 - b) Kas selleks, et korrigeerimine oleks kehtiv, peab arve saaja korrigeeritud arve kätte saama?
 - c) Kas korrigeerimine hakkab tagasiulatuvalt kehtima arve algse väljastamise kuupäevast?
3. Kas käibemaksudirektiivi artiklit 219a tuleb tõlgendada nii, et arve väljastamise suhtes on kohaldatavad selle liikmesriigi õigusnormid, kelle õigusnorme tuleks kohaldada juhul, kui arvel ei ole isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, (veel) määratud isikut, kellele kaup tarniti; või on kohaldatavad selle liikmesriigi õigusnormid, kelle õigusnorme tuleks kohaldada juhul, kui eeldada, et isiku, kellele kaup tarniti, määramine isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, on kehtiv?“

26. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad kassatsioonkaebuse esitaja, Austria ja Euroopa Komisjon. Kohtuistungil korraldamisest Euroopa Kohus vastavalt kodukorra artikli 76 lõikele 2 loobus.

IV. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimused

27. Eelotsuse küsimused puudutavad sisuliselt seda, kuidas käsitada eriomast piiriülest aheltehingut kolme isiku vahel, mis võib arvel sisalduva „vormivea“ tõttu keskmisele ettevõtjale (kassatsioonkaebuse esitaja) väga kalliks maksma minna. Kui kassatsioonkaebuse esitaja oleks lisanud arvele näiteks märke „Ühendusesisene kolmnurk tehing vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 42 koostoimes artikliga 141. Juhime tähelepanu sellele, et käibemaksu tasumise kohustus läheb kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 197 lõikega 1 üle Teile kui kauba saajale“, siis ei peaks ta Austrias käibemaksu tasuma.

28. Kahjuks – kassatsioonkaebuse esitaja vaatenurgast – märkis ta arvele vaid „maksuvaba ühendusesisene kolmnurk tehing“, mistõttu maksustab Austria maksuhaldur ühendusesisese soetamise Austrias käibemaksuga. Selle aluseks on eeldus, et kassatsioonkaebuse esitajale tehtud tarne on maksuvaba ühendusesisene tarne.

29. Sellisel juhul tuleb soetamine vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 41 esimesele lõigule maksustada käibemaksuga lisaks liikmesriigis, kes on väljastanud kasutatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numברי. Sama artikli teise lõigu kohaselt langeks see ära vaid juhul, kui kassatsioonkaebuse esitaja on maksnud ühendusesiselt soetamiselt käibemaksu Tšehhi Vabariigis. Seda ei ole veel tehtud. Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei saa kassatsioonkaebuse esitaja käibemaksu käibemaksudirektiivi artikli 41 esimese lõigu kohaselt sisendkäibemaksu mahaarvamise tasandada.⁷ Seetõttu muutub käibemaks maksukohustuslase jaoks kuluteguriks, olgugi et Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, et maksukohustuslane peab olema kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast täielikult vabastatud.⁸

30. Ka sellel põhjusel on Euroopa Kohus arvel sisalduvate puudulike või ebaõigete andmete suhtes üsna leebe. Kõnealune nn *substance-over-form*-kohtupraktika on seni hõlmanud sisendkäibemaksu mahaarvamist⁹ ja ühendusesiseste tarnete maksuvabastust¹⁰. On tõsi, et probleemid, mis tekkisid liikmesriikidel seoses viidatud kohtupraktikaga just piiriüleste tehingute

⁷ 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, punkt 45).

⁸ 28. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus X-Beteiligungsgesellschaft (käibemaks – järjestikused maksed) (C-324/20, EU:C:2021:880, punkt 52); 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 31); 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25) ja 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

⁹ 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 47); 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved) (C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 80); 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 41); 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42); 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 58); 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 39); 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42) ja 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrader (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 63).

¹⁰ Vt nt 9. veebruari 2017. aasta kohtuotsus Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punkt 36); 20. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punkt 39 jj); 27. septembri 2012. aasta kohtuotsus VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punktid 45 ja 46) ning 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punkt 29).

üle järelevalve teostamisel, viisid käibemaksudirektiivi muutmiseni,¹¹ mis sõnaselgelt rõhutab, kui suurt tähtsust omab seni pelgalt vorminõudeks peetud käibemaksukohustuslasena registreerimise number sellises massmenetluses nagu käibemaksuõigus. Viidatud muudatus ei ole aga käesolevas asjas ajaliselt kohaldatav ja käesolevas asjas käibemaksukohustuslase registreerimise number puudu ei ole.

31. Käesolevas asjas puudub üksnes viide, et maksukohustus läheb üle ühendusesisese kolmnurktinguna tehtud ahelteingu viimasele ettevõtjale. Lisandub see, et ettevõtja, kes on saanud arve, millel ei ole käibemaksu eraldi ära näidatud ja millel on märges, et tegemist on „maksuvaba ühendusesisese kolmnurktinguga“, võiks ise järeldada, et käibemaksu on kohustatud tasuma tema kui kauba saaja.

32. Just sellel põhjusel esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus küsimuse, kas hoolimata „vormiliselt“ ebaõigest arvest on (sisuliselt) ikkagi tegemist ühendusesisese kolmnurktinguga, millest tulenevalt loetakse kassatsioonkaebuse esitaja ühendusesisene soetamine Austrias käibemaksuga maksustatuks (selle kohta jaotis B). Kui vastus sellele küsimusele on eitav, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas lubatav on vähemasti puuduliku arve tagasiulatuv korrigeerimine ja kas kauba saaja peab korrigeeritud arve kätte saama (selle kohta jaotis C). Peale selle küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kuidas tuleb korrigeeritud arve sõnastada ja/või millise liikmesriigi (sihtriigi või kauba müüja kasutatud käibemaksukohustuslase registreerimise numbril väljastanud riigi) milliste nõuete kohaselt seda teha tuleb (selle kohta jaotis D).

B. Maksukohustuse üleminekule sõnaselgelt viitava arve vajalikkus

1. Euroopa Kohtu substance-over-form-kohtupraktika

33. Kahtlused selles, kas asjaomane arve on erikorra kasutamiseks tegelikult vajalik, tulenevad Euroopa Kohtu praktikast. Vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 178 peab maksukohustuslasel sisendkäibemaksu mahaarvamiseks olema „XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt koostatud arve“. Euroopa Kohtu praktika kohaselt nõuab aga käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõtte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõne vorminõude täitmata.¹² Direktiivi 2006/112 artiklis 226 ette nähtud andmeid sisaldav arve kujutab endast üksnes käibemaksu mahaarvamise õiguse vormilist, mitte sisulist tingimust.¹³

34. Seoses ühendusesisese kolmnurktinguga näeb käibemaksudirektiivi artikli 141 punkt e koostoimes artikli 197 lõike 1 punktiga c ette, et väljastatud arve on koostatud „3. peatüki 3.–5. jao kohaselt“. Kui Euroopa Kohus järgiks oma praktikat järjekindlalt, tähendaks see, et ka

¹¹ Teisiti ei saa nõukogu 4. detsembri 2018. aasta direktiivi (EL) 2018/1910, millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ seoses käibemaksusüsteemi teatavate normide ühtlustamise ja lihtsustamisega liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamisel (ELT 2018, L 311, lk 3), põhjendustes 3 ja 7 sisalduvaid märkusi ilmselt tõlgendada.

¹² 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 47); 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved) (C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 80); 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 41); 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42); 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 58); 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 39); 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42) ning 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 63).

¹³ 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punktid 29 ja 38); vt selle kohta 1. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 41 jj).

see koosseisutunnus on oma olemuselt vaid vormiline. Sellisel juhul võiks – nõustudes kassatsioonkaebuse esitaja ja kahe nimetatud Saksa maksukohtuga¹⁴ – täiesti väita, et vorminõuete rikkumine ei saa kaasa tuua neutraalsuse põhimõttega vastuolus olevat tulemust. Austria maksuhalduri nõue, et arvel peab olema sõnaselge viide maksukohustuse üleminekule, on seega ebaproportsionaalne.

35. Nagu aga viimasel ajal juba mitmes ettepanekus märkinud olen,¹⁵ on vorminõuetel sellistes massmenetlustes nagu käesolev menetlus käibemaksuõiguses siiski oma õigustus. Nõue järgida teatud vorminõudeid, mis on algusest peale teada, ei ole eelkõige *per se* ebaproportsionaalne.¹⁶

36. Otsustav küsimus ei ole minu hinnangul see, kas tegemist on vormiliste või sisuliste nõuetega, vaid pigem see, millist eesmärki seadusandja – käesoleval juhul direktiivi andja – kõnealuste vorminõuete ettenägemisega järgib. Vaid siis, kui see eesmärk on välja selgitatud, saab otsustada, kas vorminõude rikkumine võtab võimaluse kasutada teatud õigusi. Käibemaksudirektiivi nõude liigitamine „pelgalt“ vormiliseks või sisuliseks nõudeks on seejuures teisejärguline.

37. See, et vahetusse läinud numbrid arve numbri märkimisel (vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 226 punktile 2 ikkagi vajalikud andmed) ei too kaasa võimalust jätta maksukohustuslane käibemaksu mahaarvamise õigusest ilma, ei tulene kõnealuste andmete vormilisest olemusest, vaid sellest, et selline arve suudab kõnealusest veast hoolimata oma eesmärki – tehingute üle järelevalve teostamine ja kauba saaja ning maksuhalduri teavitamine tehingu sisust – piisavalt täita. Kui maksuhaldur tuvastab maksukontrolli tulemusel, et kõnealust arvet on konkreetse tehingu kohta koostatud ainult ühel korral, siis on käibemaksu mahaarvamise õigusest ilmajätmine vahetusse läinud numbrite tõttu ebaproportsionaalne.¹⁷ Sellisel juhul ei pea sellist arvet isegi mitte korrigeerima ja/või selline korrigeerimine on ilma pikemata võimalik tagasiulatuvalt.

38. See, kas maksukohustuse üleminekut käsitleva märke puudumine ühendusesisese kolmnurktehingu puhul on samuti ebaoluline, sõltub seega sellest, milline on arvel seadusega ette nähtud andmete eesmärk. Järelikult tuleb esmalt välja selgitada ühendusesisest kolmnurktehingut reguleeriva korra eesmärk (selle kohta jaotis 2). Seejärel tuleb uurida, milline tähendus on seejuures nõutaval märkel maksukohustuse ülemineku kohta kauba saajale (selle kohta jaotis 3). Sellest nähtub, kas see märged on ühendusesisese kolmnurktehingu kohustuslik tingimus (selle kohta jaotis 4).

¹⁴ Finanzgericht Münsteri (Münsteri maksukohus) 22. aprilli 2020. aasta otsus 15 K 1219/17 U, EFG 2020, 1097; Finanzgericht Rheinland-Pfalzi (Rheinland-Pfalzi maksukohus) 28. novembri 2019. aasta otsus 6 K 1767/17, EFG 2020, 319.

¹⁵ Vt minu ettepanek kohtuasjas „ARVI“ ir ko (C-56/21, EU:C:2022:223, punkt 57 jj), kohtuasjas Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punkt 77 jj), kohtuasjas Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 79 jj) ning kohtuasjas Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 60 jj).

¹⁶ Vormi võib pidada ka „omavoli verivaenlaseks, vabaduse kaksikõeks“ – vt von Jhering, Rudolf, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 2. osa, 2. köide, Leipzig, 1858, Haften an der Aeußerlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, lk 497 (32) – 1. trükk.

¹⁷ Samamoodi 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 45), samamoodi ka 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punktid 53 ja 57).

2. Ühendusesisest kolmnurktehingut reguleeriva korra eesmärk

39. Nagu Euroopa Kohus märkis juba esimeses käibemaksudirektiivi artiklit 141 puudutavas kohtuotsuses, on ühendusesisest kolmnurktehingut reguleeriva erikorra eesmärk lihtsustada toimimist kaasatud poolte jaoks.¹⁸ Lihtsustamine puudutab kahte punkti.

40. Ühelt poolt annab käibemaksudirektiivi artikkel 141 tarneahelas keskmisele ettevõtjale (käesolevas asjas kassatsioonkaebuse esitaja) võimaluse jätta ennast sihtriigis (käesolevas asjas Tšehhi Vabariik) käibemaksukohustuslasena registreerimata.¹⁹ Kõnealune võimalus tuleneb sellest, et viidatud ettevõtja ei pea seal ühendusesiseselt soetamiselt (artikli 141 esimene lause) ega oma tarnelt käibemaksu tasuma, kuna artikkel 197 näeb ette, et pöördmaksustamise raames läheb maksu tasumise kohustus üle kõnealuse (teise) tarne saajale (käesolevas asjas M s.r.o.) (maksukohustuse üleminek kauba saajale). Selleks peab M s.r.o. direktiivi artikli 141 punkti e kohaselt olema „vastavalt artiklile 197 määratud isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma“.

41. Teiselt poolt loetakse vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 42 kauba ühendusesisene soetamine (st soetamine Tšehhi Vabariigis) artikli 40 kohaselt käibemaksuga maksustatuks. Direktiivi artikli 41 kohaselt jääb ära ka ühendusesisese soetamise (käesoleval juhul soetamine Austrias) (sellest tingitud) edasine maksustamine. Vastavalt direktiivi artiklile 42 on selleks aga nõutav, et soetaja (käesolevas asjas kassatsioonkaebuse esitaja) esitab teatud tõendid (punkt a) ja koondaruande (punkt b). Eelkõige peab kassatsioonkaebuse esitaja tõendama, et „vastavalt artiklile 197 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma“, määratud kauba saaja (käesolevas asjas M s.r.o.).

42. Mõlemad lihtsustamisaspektid lähtuvad sellest, et kassatsioonkaebuse esitaja vahendatud kauba saaja on vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 197 määratud isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma. Viidatud sätte lõike 1 kohaselt on selleks muu hulgas nõutav 3. peatüki 3.–5. jao kohaselt koostatud arve olemasolu (punkt c), mis tähendab, et arve, mille koostas kassatsioonkaebuse esitaja tarne eest äriühingule M s.r.o., peab vastavalt direktiivi artikli 226 punktile 11a – mis asub 3. peatüki 4. jaos – sisaldama märget maksukohustuse ülemineku kohta äriühingule M s.r.o.

43. See näitab selgelt, et kõnealuse lihtsustamise meetme kasutamine on tarneahelas keskmise ettevõtja (käesolevas asjas kassatsioonkaebuse esitaja) otsustada. Kõnealune ettevõtja võib lihtsustamist kasutada, kuid ei pea seda tegema. Ostjale väljastatava arve kujundamise kaudu võib ta valida, kas lihtsustamise meetet kasutada. Seega antakse tarneahelas keskmisele ettevõtjale valikuõigus.

3. Maksukohustuse ülemineku kohta tehtud märke tähtsus ühendusesisese kolmnurktehingu raames

44. Tarneahelas keskmisele ettevõtjale antud asjaomane valikuõigus mõjutab aga ka tarne saajat. Nüüd saab tarne saajast isik, kes on kohustatud tasuma käibemaksu talle saadetud kaubalt, ning ta ei pea käibemaksu tasuma mitte oma lepingupartnerile, vaid sihtriigis maksuametile.

¹⁸ Nii 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punktid 32 ja 40) ning kohtujurist Boti ettepanek kohtuasjas Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, punkt 33).

¹⁹ Nii tabavalt 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punkt 41) ja kohtujurist Boti ettepanek kohtuasjas Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2017:930, punkt 57).

45. Selles mõttes on arusaadav või isegi vältimatu, et artikli 226 punkt 11a nõuab sellisel arvel märget „pöördmaksustamine“. Kõnealune mäрге peab tagama, et kauba saaja saab oma maksukohustusest teada ja tasub tarnelt sihtriigis müüja asemel nõuetekohaselt käibemaksu. Arvelt, millel ei ole käibemaksu eraldi ära näidatud, nähtub seevastu vaid see, et kauba müüja lähtub sellest, et ta ei pea käibemaksu koguma. Seda, miks ta sellest lähtub, arve ei selgita. See võiks tuleneda näiteks tõsiasjast, et tehing on maksuvaba või et seda ei maksustata. Maksukohustuse üleminek kauba saajale ei ole käibemaksu eraldi ära näitamata jätmisega tingimata seotud.

46. Nagu olen märkinud juba mujal,²⁰ seisneb arve – ja sellega ka kõikide arvel käibemaksudirektiivi artikli 226 kohaselt nõutavate andmete – mõte ja eesmärk ka selles, et teha arve adressaadile teatavaks kauba müüja/arve väljastaja tehingule antud õiguslik hinnang (eelkõige tasumisele kuuluva käibemaksu summa, mille tasumise kohustus on üle läinud arve adressaadile). Kõnealune eesmärk on oluline eelkõige siis, kui kauba müüja leiab, et erandina ei ole käibemaksu tasumise kohustus mitte temal, vaid kauba saajal, mistõttu on hind ära näidatud ilma käibemaksuta. Sellise teavitamise tegemata jätmise korral oleks oht, et käibemaks jääb täielikult tasumata, suurem.

47. Käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 11a nimetatud andmed on seega vajalikud, et saaks rääkida sellest, et „vastavalt artiklile 197 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma“, määratud kauba saaja (vt sama direktiivi artikli 42 punkt a ja samamoodi artikli 141 punkt e). Selle eesmärk on teavitada kauba saajat (arve adressaati) ja tagada, et arve saaja tasub sihtriigis käibemaksu.

48. Seepärast võib käesolevas asjas kassatsioonkaebuse esitaja kasutatud sõnastusest „maksuvaba ühendusesisene aheltehing“²¹ küll piisata käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 11 nõuete täitmiseks, kuid artikli 226 punkti 11a nõuete täitmiseks ei ole see piisav. Kui seadusandja teeb artikli 226 punktides 11 ja 11a sõnaselgelt vahet viitel maksuvabastusele ja viitel pöördmaksustamisele, siis tuleb seadusandja tahet ka arvestada.

49. Lai tõlgendus, mille kohaselt on sõnastus „maksuvaba ühendusesisene kolmnurktehing“ käibemaksudirektiivi artikli 197 nõuete täitmiseks piisav, kuna ühendusesisene kolmnurktehing lõppude lõpuks eeldab, et maksukohustus läheb üle ahela lõpus olevale kauba saajale, ei tule seetõttu kõne alla. Käibemaksudirektiivi artikli 197 sõnastus koostoimes artikli 226 punktiga 11a nõuab sõnaselget märget pöördmaksustamise kohta, mis käesoleval juhul puudub. Seadusandja kõnealune otsustus on ühevõrra siduv nii maksuhaldurile kui ka kohtutele.

50. Samuti ei ole eaproporsionaalne nõuda selliselt maksukohustuslaselt nagu kassatsioonkaebuse esitaja, et ta koostaks kõnealuste andmetega arve, kui ta soovib enda kasuks kasutada oma valikuõigust ja sellega seotud lihtsustamist. Käibemaksudirektiivi artiklis 197 koostoimes artikli 226 punktiga 11a sisalduv sõnaselge arve koostamise nõue järgib õiguspäraselt eesmärki (kauba saaja ja maksuhalduri teavitamine lihtsustamiskorra kasutamise eesmärgi saavutamiseks sobiv. Sama sobiv vahend kõnealuse eesmärgi saavutamiseks teadaolevalt puudub. Arvestades kassatsioonkaebuse esitajalt nõutavat vähest jõupingutust, on selline vorminõue ka mõistlik.

²⁰ Vt minu ettepanek kohtuasjas Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558, punktid 61 ja 63) ning kohtuasjas Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 62).

²¹ Sõnastus on selles mõttes ebatäpne, et vaid tarneahela esimene tarne on käibemaksust vabastatud. Teine tarne on sihtriigis käibemaksuga maksustatav. Ühendusesiseselt soetamiselt ei pea käibemaksu maksma üksnes keskmine ettevõtja, kuna ja kuivõrd seal vastutab käibemaksu tasumise eest kauba saaja.

4. Maksukohustuse ülemineku viidet sisaldav arve kui valikuõiguse kasutamise tingimus

51. Sellise arve puudumise korral tuleb järelikult lähtuda sellest, et tarneahelas keskmine ettevõtja (käesolevas asjas kassatsioonkaebuse esitaja) ei ole oma valikuõigust kasutanud ja kauba saajat (käesolevas asjas M s.r.o.) ei ole vastavalt artiklile 197 määratud isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma. Järelikult ei loeta ühendusesisest soetamist käibemaksuga maksustatuks ja artikkel 41 on jätkuvalt kohaldatav. Seepärast peab kassatsioonkaebuse esitaja maksma ühendusesiseselt soetamiselt käibemaksu Austrias seni, kuni ta ei tõenda, et soetamiselt on käibemaks tasutud Tšehhi Vabariigis. Kui käibemaksudirektiivi artikli 42 punktis a nimetatud koosseisutingimused ühendusesisese soetamise „hariliku“ maksustamise äralangemiseks ei ole täidetud, ei saa lihtsustamiskorda kasutada.

52. Euroopa Kohtu senisest praktikast ei tulene vastupidist. Euroopa Kohus on käibemaksudirektiivi artiklit 42 käsitlevas otsuses teinud sõnaselgelt vahet punkti a ja punkti b tingimuste vahel.²² Punktis b sisaldub viide asjaomasele maksuõiguslikule deklaratsioonile (koondaruanne). Euroopa Kohus on seda nimetanud tingimuseks, mida tuleb „käsitada vormilisena“.²³ Käesolevas asjas oluline tingimus, et arve peab sisaldama viidet maksukohustuse üleminekule („mille puhul vastavalt artiklile 197 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määratud isik, kellele kaubad tarniti“), on aga sätestatud punktis a ja seda on Euroopa Kohus pidanud „sisuliseks tingimuseks“.²⁴

53. Seega tuleb esimesele küsimusele vastata nii, et kauba saaja määramine vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 197 isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, on kehtiv ainult juhul, kui asjaomasel arvel on märges maksukohustuse ülemineku kohta kauba saajale. Pelgalt märges „maksuvaba ühendusesisene kolmnurk tehing“ ei ole selleks piisav.

C. Arve tagasiulatav koostamine ühendusesisese kolmnurk tehingu puhul (või valikuõiguse kasutamise)

54. Kui arve, millel on märges maksukohustuse ülemineku kohta kauba saajale, puudub, on tehing järelikult käsitatav hariliku aheltehinguna. Seega peab kassatsioonkaebuse esitaja tasuma ühendusesiseselt soetamiselt käibemaksu Tšehhi Vabariigis (käibemaksudirektiivi artikkel 40) ja seni, kuni ta ei ole tõendanud, et ta on seda teinud, tasuma ühendusesiseselt soetamiselt käibemaksu ka Austrias (käibemaksudirektiivi artikkel 41). Samuti tuleb Tšehhi Vabariigis tasuda käibemaksu tarnelt äriühingule M s.r.o.

55. Kassatsioonkaebuse esitaja aga ei nõudnud käibemaksu sisse oma lepingupartnerilt (M s.r.o.), kuna ta lähtus „maksuvabast ühendusesisest kolmnurk tehingust“. Tagantjärele käibemaksu ilmselt sisse nõuda ei saa, kuna kauba saaja, kes jättis käibemaksu (nii talle tehtud tarnetelt kui ka tema tehtud tarnetelt) tasumata, ei ole kättesaadav.

56. Tõenäoliselt sellel põhjusel püüdis kassatsioonkaebuse esitaja koostada korrigeeritud arvet. Korrigeeritud arve täpne sisu eelotsusetaotlusest küll ei nähtu, kuid eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma teise küsimusega sisuliselt teada, kas arve tagantjärele korrigeerimine on (tagasiulatuvalt) üldse võimalik.

²² 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punkt 45 jj).

²³ 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punkti 49 lõpp).

²⁴ 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261, punkti 49 algus).

57. Kahtlen siiski, kas käesoleva juhtumi kontekstis tuleks üldse rääkida arve korrigeerimisest. Nagu eespool märgitud, ei ole koosseisutingimus selleks, et lähtuda saaks ühendusesisesest kolmnurktingust ja maksukohustuse üleminekust kauba saajale, täidetud (st puudub asjaomane arve). Nõutava koosseisutingimuse tagantjärele täitmine ei ole aga korrigeerimine, vaid nõuetekohase arve esmakordne koostamine.

58. Seega ei ole tegelik küsimus mitte see, kas arvet on võimalik tagantjärele korrigeerida, vaid see, millised on arve tagantjärele korrigeerimise – juhul kui see on siiski võimalik – õiguslikud tagajärjed. Ühendusesisesest kolmnurktingingu olemasolu ei sõltu käesoleval juhul sellest, kas kassatsioonkaebuse esitaja on arve mingil kujul juba väljastanud või ei ole arvet üldse väljastanud.

59. Kuna käibemaksudirektiiv ei näe ette lihtsustamiskorra kasutamise tähtaega, on seda võimalik teha tagantjärele. Seega saab asjaomast arvet koostada ka hiljem. Võimalikud ajalised piirid tulenevad äärmisel juhul riigisisest menetlusõigusest, mitte aga käibemaksudirektiivist.

60. Arve eespool kirjeldatud mõttest ja eesmärgist tuleneb aga ka see, et kauba saaja peab arve – juhul kui see toob kauba saaja jaoks kaasa õiguslikud tagajärjed nagu käesoleval juhul – kätte saama. Kuidas peab kauba saaja teadma, et kauba müüja kasutab oma valikuõiguse alusel lihtsustamiskorda ja määrab ta vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 197 isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, kui talle sellest üldse teada ei anta?

61. Samal põhjusel saab tagasiulatava jõu küsimusele vastata üsna ühemõtteliselt. Arve sellisel (esmakordsel) koostamisel ei ole tagasiulatavat jõudu. Alles asjaomase arvega, mille kauba saaja kätte saab, tekivad *ex nunc* lihtsustamiskorra õiguslikud tagajärjed.

62. See on kooskõlas käibemaksuõiguse üldpõhimõttega, mille kohaselt on maksustamise seisukohast määravad muudatused õiguslikult olulised alles siis, kui need tehakse.

63. Seda näitlikustab näiteks käibemaksudirektiivi artikli 187 lõike 2 teine lause, mis puudutab muudatust kauba kasutamises. Muudatust ei tehta tagasiulatavalt tookordse mahaarvamise kohandamise kaudu, vaid alles siis, kui kaupa kasutatakse teisiti kui käibemaksu mahaarvamise ajal. Isegi hilisemad muudatused ostuhinnas – vt käibemaksudirektiivi artikkel 90 – ei mõjuta müügilepingu sõlmimist (st algul tasuda tulnud käibemaksu), vaid neid tuleb arvesse võtta alles muudatuste saabumise ajal.²⁵ Sama kehtib vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 185 liigselt tehtud mahaarvamise kohta, kui ostuhind hiljem väheneb.²⁶

64. Seda käsitust – põhimõtteliselt tagasiulatava jõu puudumine üldise ja kaudse tarbimismaksu raames – kinnitab Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb sisendkäibemaksu mahaarvamist vastavalt kasutusega seotud kavatsusele²⁷. Isegi kui maksustatavaid tehinguid hiljem üldse ei tehta, ei korrigeerita mahaarvamist tagasiulatavalt, vaid see jääb kehtima. Seda näitab selgelt ka Euroopa Kohtu vahepeal edasi arendatud praktika, mis käsitleb vajadust omada sisendkäibemaksu mahaarvamiseks arvet. Nii ei saa (esmakordse) arve tagasiulatuv väljastamine kaasa tuua sisendkäibemaksu tagasiulatuvat tagasimaksmist.²⁸

²⁵ Nii juba 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 27).

²⁶ Vt 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus *E.* (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 42).

²⁷ 12. novembri 2020. aasta kohtuotsus *Sonaecom* (C-42/19, EU:C:2020:913, punkt 40); 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 25); 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus *Inzo* (C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 20) ja kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas *Sonaecom* (C-42/19, EU:C:2020:378, punkt 33).

²⁸ Nii sõnaselgelt 21. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:870, punkt 89); samamoodi ka juba 13. jaanuari 2022. aasta kohtuotsus *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2022:2, punkt 38); vt ka 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, punktid 49 ja 50).

65. Lisandub see, et kauba saaja maksukohustust ei saa kauba müüja ühepoolset ja tagasiulatuvat muuta. Eeldusel, et kassatsioonkaebuse esitaja oleks teadlikult lähtunud „harilikust“ aheltehingust, oleks ta väljastanud äriühingule M s.r.o. Tšehhi käibemaksuga arve, käibemaksu kätte saanud ja selle Tšehhi Vabariigis ära maksnud. Kas sellisel juhul peaks kassatsioonkaebuse esitaja uue arve abil ikkagi saama tagasiulatuvalt kasutada ka lihtsustamiskorda? Tagajärjeks oleks see, et äriühing M s.r.o. muutuks vastu oma tahtmist (arvet kätte saamata ja koguni enda teadmata) tagasiulatuvalt käibemaksu tasuma kohustatud isikuks ja peaks käibemaksu veel kord (ühe korra oli ta selle juuba kassatsioonkaebuse esitajale maksnud) maksuametile tasuma. Kui üldse, siis oleks see võimalik üksnes *ex nunc* ja pärast käibemaksuga hinna tasumist üksnes kauba saaja nõusolekul.

66. Seega on järeldus selline, et koosseisutingimusi (käesolevas asjas lihtsustamiskorra kasutamiseks) ei saa täita tagasiulatuvalt. Enne asjaomase arve olemasolu ei ole lihtsustamiskorra kasutamise tingimused ühendusesisese kolmnurktingingu puhul täidetud. Sellisest tehingust saab rääkida alles asjaomase arve väljastamise korral. Seega on korrigeerimine võimalik ainult *ex nunc* ja mitte *ex tunc* (tagasiulatuvalt).

67. Viide Euroopa Kohtu praktikale, mis käsitleb arve tagasiulatuvat korrigeerimist²⁹, ei ole aga asjakohane. Ühelt poolt puudutas viidatud kohtupraktika sisendkäibemaksu mahaarvamist ja mitte teatava arvega seotud valikuõiguse kasutamist.

68. Teiselt poolt otsustas Euroopa Kohus nendel juhtudel „ainult“ seda, et maksuhaldur ei tohi käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keelduda üksnes põhjendusel, et arve ei vasta käibemaksudirektiivi artikli 226 punktides 6 ja 7 kehtestatud tingimustele (tarnitud kaupade koguse ja laadi täpne kirjeldus ning tarne kuupäeva esitamine), kui tal on olemas kõik vajalikud andmed, et kontrollida, kas seda õigust puudutavad sisulised tingimused on täidetud.³⁰ Sama kehtib artikli 226 punktis 3 (kauba tarnija käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri märkimine)³¹ või artikli 226 punktis 2 (arve numbri märkimine)³² nimetatud andmete suhtes. Ainult nendel juhtudel on Euroopa Kohus omistanud juba teenuse saaja valduses oleva (vormiliselt ebakorrektselt) arve korrigeerimisele tagasiulatuvat jõu.³³

69. See peab paika käibemaksu mahaarvamise puhul. Dokument, mis esitatakse tarnitud kauba või osutatud teenuse eest, on arve käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a tähenduses juba siis, kui see võimaldab nii teenuse saajal kui ka maksuhalduril selle põhjal järeldada, milline teenuse osutaja esitas millisele teenuse saajale millise tehingu eest ja millises summas käibemaksu tasumise nõude. Seetõttu on vaja andmeid teenuse osutaja, teenuse saaja, teenuse eseme, hinna ja

²⁹ Sinna kuuluvad nt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 43); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 44) ning 8. mai 2013. aasta kohtuotsus Petroma Transports jt (C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 34).

³⁰ 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 43).

³¹ 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 40 jj).

³² 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 45); samamoodi ka 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punktid 53 ja 57).

³³ Vt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 43); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 44) ning 8. mai 2013. aasta kohtuotsus Petroma Transports jt (C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 34).

eraldi ära näidatud käibemaksu kohta.³⁴ Kui need viis peamist näitajat on olemas, siis vastab see – nagu olen märkinud juba mujal³⁵ – arve mõttele ja eesmärgile ning käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine on lõpule jõudnud³⁶.

70. Nagu eespool märgitud, on mäрге pöördmaksustamise kohta aga ühendusesisese kolmnurktingingu nõutav tingimus (vt eespool punkt 44 jj). Vaid nii teab kauba saaja, et ta on kohustatud tasuma käibemaksu. Vaid nii saab maksuhaldur kontrollida lihtsustamiskorra tingimuste täidetust ja kauba müüjal on võimalik puhta südametunnistusega loobuda sihtriigis käibemaksukohustuslasena registreerimisest. Nimetatud vajalike andmete olemasolu ja nende toimet ei saa tekitada tagantjärele.

71. Seetõttu tuleb teisele küsimusele vastata nii, et arvet, mis sisaldab märget „pöördmaksustamine“, saab küll väljastada tagantjärele, kuid vaid *ex nunc*, kusjuures kauba saaja peab arve kätte saama.

D. Korrigeerimise ja arve kohta käivate määravate riigisiseste nõuete sisu

72. Kolmanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 219a. Viidatud artikkel määrab kindlaks, millise liikmesriigi milliste õigusnormide järgi tuleb arve koostada. Kuna on selge, et arve on sedavõrd puudulik, et ühendusesisese kolmnurktinginguga tegemist ei ole, saab see küsimus käesolevas põhikohtuasjas menetletavas õigusvaidluses tekkida vaid juhul, kui arvet on veel võimalik tagasiulatuvalt koostada. Vastavalt eespool märgitule ei ole see võimalik, mistõttu ei ole sellele küsimusele vaja vastata.

73. Sama kehtib teise küsimuse alaküsimuse a kohta. Sellega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas mäрге „ühendusesisene kolmnurktinging vastavalt UStG artiklile 25; käibemaksu tasumise kohustus läheb üle tarne saajale“ on piisav. Ka see eeldab ühelt poolt arve tagasiulatuva korrigeerimise võimalust. Teiselt poolt tuleneb arve konkreetne sisu riigisisestest õigusest (vt käibemaksudirektiivi artikkel 219a). Riigisisest õigust ei saa Euroopa Kohus aga hinnata. Seda, kas kassatsioonkaebuse esitaja peab arvel tegelikult osundama UStG artiklit 25, ei saa Euroopa Kohus otsustada.

74. Pealegi tulenevad andmed, mille olemasolu arvel saavad liikmesriigid põhimõtteliselt nõuda, käibemaksudirektiivi artiklist 226. Käibemaksudirektiivi artikli 226 punktist 11 nähtub, et kui kaupade tarnimine või teenuse osutamine on maksuvaba, siis tuleb viidata maksuvabastusele. Ühendusesisest soetamist käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 11 erinevalt artikli 2 lõikest 1, mis teeb vahet kauba tarnimisel (punkt a), teenuse osutamisel (punkt c) ja kauba ühendusesisesel soetamisel (punkt b), ei mainita. Vastavalt direktiivi artiklile 42 ei ole ühendusesisene soetamine ka maksuvaba, vaid loetakse maksustatavaks, ilma et kohaldatav oleks direktiivi artikkel 41.

³⁴ Samamoodi ka Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) praktika. Vt 12. märtsi 2020. aasta otsus V R 48/17, *BStBl.* II 2020, 604, punkt 23; 22. jaanuari 2020. aasta otsus XI R 10/17, *BStBl.* II 2020, 601, punkt 17; 20. oktoobri 2016. aasta otsus V R 26/15, *BStBl.* 2020, 593, punkt 19.

³⁵ Vt minu ettepanek kohtuasjas *Wilo Salmson France* (C-80/20, EU:C:2021:326, punktid 93 ja 94) ning minu ettepanek kohtuasjas *Zipvit* (C-156/20, EU:C:2021:558, punkt 81).

³⁶ Seoses kriteeriumiga „eraldi ära näidatud käibemaks“ tuleneb see juba Euroopa Kohtu otsustest *Volkswagen* ja *Biosafe*, milles oli tegemist arvetega, millel ei olnud käibemaksu sisendkäibemaksu mahaarvamiseks asjaomases summas ära näidatud. Vt 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *Biosafe – Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249, punktid 42 ja 43) ning 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus *Volkswagen* (C-533/16, EU:C:2018:204, punktid 49 ja 50).

75. Käibemaksudirektiivi artikli 226 punktist 11a nähtub, et kauba saaja maksukohustuse puhul on nõutav märge „pöördmaksustamine“. Sõnastusega „käibemaksu tasumise kohustus läheb üle kauba saajale“ väljendatakse sedasama. Viide sellele, millisel alusel – riigisisel õigusel või liidu õigusel – käibemaksu tasumise kohustuse üleminek põhineb, on abiks (vt käibemaksudirektiivi artikli 226 punkt 11), kuid ei ole kohustuslik. Käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 11 ja punkti 11a võrdlusest tuleneb, et käibemaksu tasumise kohustuse ülemineku aluse kohta ei ole vaja andmeid esitada. Otsustav on vaid see, et kauba saaja teab, et kauba müüja lähtub sellest, et käibemaksu on kohustatud tasuma kauba saaja ja et see tuleb tasuda sihtriigis.

V. Ettepanek

76. Eeltoodule tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Verwaltungsgerichtshofi (Austria kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kauba saaja määramine vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 197 isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, on kehtiv ainult juhul, kui asjaomasel arvel on märge maksukohustuse ülemineku kohta kauba saajale. Pelgalt märge „maksuvaba ühendusesisene kolmnurktehing“ ei ole selleks piisav.
2. Arvet, mis sisaldab nõutavat märget „pöördmaksustamine“, saab küll väljastada tagantjärele, kuid vaid *ex nunc*. Lisaks peab kauba saaja arve kätte saama.