



# Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
JULIANE KOKOTT  
esitatud 8. septembril 2022<sup>1</sup>

**Kohtuasi C-378/21**

**P GmbH**  
**Menetlusosaline:**  
**Finanzamt Österreich**

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Eksimus õige maksumäära valikul –  
Käibemaksu korrigeerimine – Juba väljastatud arvete tegelikkuses korrigeerimise võimatus –  
Arvete korrigeerimise vajaduse puudumine, kui teenuse saajad ei ole maksukohustuslased –  
Maksutulu saamata jäämise ohu puudumine – Alusetu rikastumise väide

## I. Sissejuhatus

1. Käibemaksuõigus on maksukohustuslaste jaoks, kes peavad seda maksu oma klientidelt koguma tegelikult vaid riigi jaoks, riskantne õigusvaldkond. Kui maksukohustuslane võtab ekslikult aluseks liiga madala maksumäära, peab ta ikkagi maksma riigile õige (suurema) käibemaksusumma. See kehtib ka juhul, kui ta ei saa suuremat maksusummat õiguslikel ja/või faktilistel põhjustel oma klientidelt tagantjärele sisse nõuda.
2. Käesolevas eelotsusemenetluses peab Euroopa Kohus käsitlema vastupidist olukorda, kus maksukohustuslane on terve aasta ekslikult aluseks võtnud liiga suure maksumäära, selle arvetele märkinud ja asjaomase käibemaksusumma riigile ära maksnud. Kas riik võib enam makstud käibemaksu endale jätta või peab ta selle tagastama maksukohustuslasele? Sisuliselt ei tulnud sellises suuruses maksu ju tasuda. Teiselt poolt esitati arved, millel näidati ära liiga suur käibemaksusumma, mis võiks ajendada kliente arvama liiga suures ulatuses maha sisendkäibemaksu. Kas kõnealuseid arveid tuleb seetõttu varem korrigeerida? Kas see on nii ka juhul, kui teenuseid osutati üksnes lõpptarbijatele, kellel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus puudub, mistõttu ei saaks nad sisendkäibemaksu nagunii maha arvata?
3. Arvestades tarbimismaksu olemust, peaks klient tema poolt enam makstud käibemaksu teenuse osutajalt tegelikult tagasi saama. Kui see ei ole õiguslikult võimalik (nt kui hind oli kokku lepitud fikseeritud hinnana) või on faktiliselt välistatud (nt kuna kliendid ei ole nimeliselt teada), tekib küsimus, kes tohib maksu õige määra valikul tehtud vea tagajärjel lõpuks „rikastuda“: kas riik või vea teinud maksukohustuslane?

<sup>1</sup> Algkeel: saksa.

## II. Õiguslik raamistik

### A. Liidu õigus

4. Liidu õigusraamistiku moodustab direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).<sup>2</sup>

5. Käibemaksudirektiivi artikkel 73, mis puudutab maksustatavat väärtust, on sõnastatud järgmiselt:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 78 määrab kindlaks, mis tuleb arvata maksustatava väärtuse hulka ja mis tuleb maksustatava väärtuse hulgast välja arvata:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks; [...]“.

7. Käibemaksudirektiivi artikkel 193 määrab kindlaks, kes on kohustatud maksu tasuma:

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

8. Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a, mis puudutab sisendkäibemaksu mahaarvamise ulatust, on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane; [...]“.

9. Käibemaksudirektiivi artikkel 203 sätestab käibemaksu tasumise kohustuse käibemaksuga arve väljastamise korral:

„Käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.“

<sup>2</sup> Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), vaidlusalusel aastal (2019) kehtinud redaktsioonis; viimati muudetud nõukogu 20. detsembri 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/2057 (ELT 2018, L 329, lk 3).

10. Käibemaksudirektiivi artikli 220 lõige 1 sätestab arve väljastamise kohustuse:

„Iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, kauba soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt järgmistel juhtudel:

1) kaubatarned või teenused teisele maksukohustuslasele või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslasele; [...]“.

### **B. Austria õigus**

11. Austria 1994. aasta käibemaksuseaduse (Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze; Umsatzsteuergesetz 1994; edaspidi „UStG“) § 11 lõike 1 punkt 1 sätestab arve väljastamise kohustuse:

„Kui ettevõtja teeb tehinguid § 1 lõike 1 punkti 1 tähenduses, on tal õigus väljastada arveid. Kui ta tarnib kaupa või osutab teenust teisele ettevõtjale selle majandustegevuse tarvis või juriidilisele isikule, kes ei ole ettevõtja, on ta kohustatud väljastama arve. Kui ettevõtja teeb maksustatava tarne või osutab maksustatava teenuse seoses kinnisasjaga isikule, kes ei ole ettevõtja, on ta kohustatud väljastama arve. Ettevõtja peab täitma arve väljastamise kohustuse kuue kuu jooksul pärast tehingu tegemist.“

12. UStG § 11 lõige 12, mis puudutab tasuda tulevat käibemaksu juhul, kui maks on ära näidatud selleks õigust omamata, on sõnastatud järgmiselt:

„Kui ettevõtja on tarne või muu soorituse eest esitatud arvele märkinud maksusumma, mida ta käesoleva föderaalseaduse kohaselt käibelt tasuma ei pea, siis peab ta arve alusel selle summa tasuma, kui ta seda tarne või muu soorituse saajale väljastatud arvel vastavalt ei korrigeeri. Korrigeerimise korral kohaldatakse § 16 lõiget 1 analoogia alusel.“

13. Föderaalseaduse liidu, liidumaade ja kohalike omavalitsuste maksuhaldurite hallatavaid makse käsitlevate üldsätete ja korra kohta (Austria maksukorralduse seadus) (Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben; Bundesabgabenordnung; edaspidi „BAO“) § 239a sätestab:

„Kui maksu, mille peab maksukorralduse seaduse eesmärgi kohaselt majanduslikult kandma muu isik kui maksukohustuslane, on majanduslikult kandnud muu isik kui maksukohustuslane, jääb ära

1. krediit maksukontol,
2. krediidi tagasimakse, ümberkandmine või tasaarveldamine ja
3. kasutamine tasumisele kuuluva maksu tasumiseks,

kui see tooks kaasa maksukohustuslase alusetu rikastumise.“

### III. Asjaolud ja eelotsusemenetlus

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse esitanud pool (edaspidi „P GmbH“) on Austria õiguse alusel asutatud piiratud vastutusega ühing (osaühing).

15. Nimetatud osaühing käitab siseruumis asuvat mänguväljakut. Vaidlusalusel 2019. aastal maksustas P GmbH oma teenuste tasu (mänguväljaku piletid) hariliku 20% käibemaksumääraga. Tegelikult oli P GmbH teenustele 2019. aastal kohaldatav vähendatud 13% maksumäär (üks vaidlusalusel aastal Austrias vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 98 lõikele 1 kohaldatavatest vähendatud maksumääradest).

16. P GmbH väljastas klientidele tasu maksmisel kassakviitungid, mis on väikesesummalised arved UStG 1994 § 11 lõike 6 tähenduses (lihtsustatud arved vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 238 koostoimes artikliga 226b). Vaidlusalusel 2019. aastal väljastas P GmbH ühtekokku 22 557 arvet. P GmbH kliendid olid 2019. aastal eranditult lõpptarbijad, kellel puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

17. P GmbH korrigeeris 2019. aasta käibedeklaratsiooni, et enam makstud käibemaksu maksuhaldurilt tagasi saada või tulevaste perioodide kohustuste katteks jätta.

18. Maksuhaldur ei nõustunud korrigeerimisega kahel põhjusel: (1) Kui P GmbH arveid ei korrigeeri, siis on ta arvete alusel kohustatud tasuma suurema käibemaksusumma. (2) Käibemaksukoormust ei kannaks mitte P GmbH, vaid tema kliendid. Järelikult tähendaks käibemaksu korrigeerimine P GmbH jaoks rikastumist.

19. Viidatud otsuse peale esitas P GmbH kaebuse. Kaebust menetlev Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria) peatas menetluse ja esitas ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel peab käibemaksu maksuma arve väljastaja, kui – nagu käesolevas kohtuasjas – ei esine maksutulu saamata jäämise ohtu, kuna teenuse saajad on lõpptarbijad, kellel puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus?
2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav ja seega peab käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel maksuma käibemaksu arve väljastaja:
  - a. Kas teenuse saajatele väljastatud arved võib jätta korrigeerimata, kui ühest küljest on välistatud maksutulu saamata jäämine ja teisest küljest on arvete korrigeerimine tegelikkuses võimatu?
  - b. Kas käibemaksu korrigeerimist takistab tõsiasi, et lõpptarbijad maksid käibemaksu tasu maksmise raames, mistõttu viiks käibemaksu korrigeerimine maksukohustuslase alusetu rikastumiseni?“

20. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Austria Vabariik ja Euroopa Komisjon. Euroopa Kohus loobus kohtuistung korraldamisest kodukorra artikli 76 lõike 2 alusel.

## IV. Õiguslik hinnang

### A. Eelotsuse küsimused ja menetluse käik

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub mõlema eelotsuse küsimusega tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 203. Viidatud artikkel näeb ette, et käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.

22. Eelotsuse küsimustest ja kirjeldatud asjaoludest nähtuvalt on käesoleval juhul välistatud, et P GmbH klientidel on õigus sisendkäibemaksu maha arvata, kuna kõik nad olid lõpptarbijad (see tähendab, et nad ei ole maksukohustuslased). Olukorras, kus tasu eest kasutatakse siseruumides asuvat mänguväljakut, on ka raske ette kujutada, et mõni maksukohustuslane oleks kasutanud P GmbH müüdud sissepääsupiletit oma maksustatavate tehingute tarbeks (vt käibemaksudirektiivi artikkel 168).

23. P GmbH esitas vaidlusalusel aastal siiski 22 557 arvet tõenäoliselt 22 557 mänguväljakut kasutanud isikule. Nende hulgas võis olla mõni maksukohustuslane, kes kasutas arvet – õigusega või alusetult – selleks, et arvele märgitud käibemaks sisendkäibemaksuna maha arvata. Isegi kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu eelotsuse küsimustega on selline olukord välistatud, on see tegelikuses olulisem olukord.

24. Seepärast antakse käibemaksudirektiivi artiklile 203 esmalt tõlgendus eeldusel, et 22 557 arvega, millele oli märgitud liiga suur käibemaksusumma, ei kaasne maksutulu saamata jäämise ohtu (selle kohta jaotis B). Seejärel lähtutakse sellest, et teatavat maksutulu saamata jäämise ohtu ei saa siiski välistada (selle kohta jaotis C). Sellele järgneb küsimus käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimise kohta, kusjuures käsitleda tuleb ka 22 557 arve korrigeerimise vajadust (selle kohta jaotis D). Viimaks uuritakse, kas olukorras, kus kliendid tasusid hinna täies ulatuses, saab tugineda väitele, et P GmbH on alusetult rikastunud (selle kohta jaotis E).

### B. Käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel käibemaksu tasumise kohustus, kui maksutulu saamata jäämise ohtu ei esine

#### 1. Arvel vääralt ära näidatud käibemaks

25. Käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt tasub käibemaksu iga isik, kes näitab arvel ära käibemaksu. Ent maksukohustuslane, kelle kaubarne või teenuste osutamine on maksustatavad, peab käibemaksu tasuma juba käibemaksudirektiivi artikli 193 alusel. Kuna vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 220 lõike 1 punktile 1 on maksukohustuslane kohustatud väljastama arve vähemasti teistele maksukohustuslastele, tooks see ühe ja sama tehingu puhul kaasa teise maksukohustuse. Seega tuleb käibemaksudirektiivi artiklit 203 tõlgendada kitsendavalt.

26. Vastasel korral peaks maksustatava kaubarne või teenuse eest korrektselt arve esitanud maksukohustuslane tasuma käibemaksu kaks korda: ühel korral käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel ja teisel korral käibemaksudirektiivi artikli 193 alusel. See ei saanud olla direktiiviandja soov. Iseseisva mõtte omandab käibemaksudirektiivi artikkel 203 vaid siis, kui see näeb ette direktiivi artiklist 193 kaugemale mineva maksukohustuse. Kuna direktiivi artikli 203 eesmärk on

ära hoida maksutulude saamata jäämise oht<sup>3</sup> (selle kohta täpsemalt punkt 30 jj), ei saa see hõlmata „harilikku olukorda“, kus maksukohustuslane koostab korrektse arve. Järelikult hõlmab käibemaksudirektiivi artikkel 203 „vaid“ alusetult arvele märgitud käibemaksu, see tähendab käibemaksu, mida seaduse alusel tasuda ei tule, kuid mis on arvel ikkagi ära näidatud.

27. Käesoleval juhul märgiti arvetele liiga suur käibemaksusumma (lähtudes vähendatud maksumäära asemel harilikust maksumäärast). Sellest tulenev vahe on märgitud arvele alusetult, nimelt liigselt. Kõnealuse vahe peaks arve väljastaja tasuma käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel juhul, kui täidetud on muud tingimused. Ülejäänud summa tuleb tasuda juba käibemaksudirektiivi artikli 193 alusel ja selle üle vaidlust ei ole.

## 2. Arve mõiste käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses

28. Eelotsusetaotluse järgi on väljastatud kassakviitungid nn väikesesummalised arved, mis võivad vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 238 koostoimes artikliga 226b sisaldada vähem andmeid. Tasuda tulev käibemaksusumma peab aga olema ära näidatud ka nendel arvetel.

29. Kõnealune arve on XI jaotise 3. peatüki 3.–6. jao kohaselt väljastatud arve, mis annab vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 178 punktile a õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks artikli 168 punkti a alusel. Kas P GmbH oli üldse kohustatud koostama lõpptarbijatele asjaomaseid arveid – käibemaksudirektiivi artikli 220 lõike 1 punkt 1 räägib selle vastu –, on erinevalt komisjoni seisukohast ebaoluline. Käibemaksudirektiivi artikkel 203 lähtub vaid arve olemasolust ja hõlmab oma sõnastuse kohaselt ka nn väikesesummalisi arveid.

30. See, et käibemaksudirektiivi artikli 203 kohane maksu tasumise kohustus puudutab ka väikesesummalistel arvetel alusetult (liiga suures summas) ära näidatud käibemaksu, on kooskõlas ka Euroopa Kohtu senise praktikaga käibemaksudirektiivi artikli 203 eesmärgi kohta. Viidatud kohtupraktika kohaselt on käibemaksudirektiivi artikli 203 eesmärk hoida ära maksutulu saamata jäämise oht, mis võib tuleneda sellest, et arve saaja arvab arvele tuginedes alusetult maha sisendkäibemaksu.<sup>4</sup>

31. Mahaarvamisõigus on piiratud maksudega, mis tekivad käibemaksuga maksustatava tehingu alusel.<sup>5</sup> Sellegipoolest ei ole maksutulu saamata jäämise oht kõrvaldatud, kui alusetult märgitud käibemaksuga arve saaja võib seda arvet kasutada käibemaksudirektiivi artikliga 168 ette nähtud mahaarvamisõiguse teostamiseks.<sup>6</sup> Nimelt ei ole välistatud, et maksuhaldur ei saa õigel ajal tuvastada, et vormiliselt olemasoleva mahaarvamisõiguse kasutamist takistavad materiaalõiguslikud kaalutlused.

32. Alusetult ära näidatud käibemaksu korral taotleb käibemaksudirektiivi artikkel 203 seega paralleelsust arve *saaja* mahaarvamisõiguse ja arve *väljastaja* maksukohustuse vahel, nagu see üldjuhul esineb kauba tarnija või teenuse osutaja ja kauba või teenuse saaja puhul ka korrektse

<sup>3</sup> Nii sõnaselgelt nt 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 27) ja 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 32).

<sup>4</sup> Nii sõnaselgelt 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 27); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 32); 11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 24); 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 32); 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punktid 35 ja 36) ning 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 28 jj).

<sup>5</sup> 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 13).

<sup>6</sup> Nii sõnaselgelt 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 28 jj) ning seal viidatud 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 57).

arve korral.<sup>7</sup> Käibemaksudirektiivi artikli 203 sõnastuse kohaselt ei pea arve saaja olema mahaarvamisõigust tegelikult kasutanud. Piisab mahaarvamisõiguse kasutamise ohu esinemisest. Nagu õigusega rõhutab ka Austria, on järelikult mõtte ja eesmärgi poolest hõlmatud kõik arved, mis võivad ajendada arve saajat arvama maha sisendkäibemaksu. Nagu eespool (punkt 28 jj) märgitud, käib see ka väikesesummaliste arvete kohta.

### 3. *Maksutulu saamata jäämise ohu esinemise vajadus*

33. Lõppkokkuvõttes tuleb märkida, et arve väljastaja vastutab süüst olenemata (st abstraktselt) riski eest, et arve saaja võib (ebaõigele) arvele tuginedes arvata alusetult maha sisendkäibemaksu. Tegemist on arve väljastaja abstraktse riskivastutusega. See on kohaldatav ka juhul, kui õige maksumäära valikul on eksitud ja vähendatud maksumäära asemel on kohaldatud harilikku maksumäära, nagu seda on tehtud käesolevas asjas. Eelduseks on aga sisendkäibemaksu alusetu (liiga suures summas) mahaarvamise ohu olemasolu, nagu komisjon õigesti rõhutab.

34. Seepärast on küsitav, kas käibemaksudirektiivi artikkel 203 on käesolevas asjas kohaldatav. Käibemaksudirektiivi artikli 168 kohaselt saab sisendkäibemaksu (muude tingimuste täidetuse korral) maha arvata vaid maksukohustuslane. Lõpptarbijal puudub *per se* mahaarvamisõigus.

35. (Abstraktne) oht, et mahaarvamisõigust kasutab alusetult mittemaksukohustuslane, läheneb seevastu nullile, kui jätta arvestamata asutamisel oleva ettevõtja juhtum. Sellise ettevõtja kasutatud mahaarvamisõigust uurib maksuhaldur maksustatavate tehingute puudumise tõttu aga nagunii lähemalt. Küllap ka seetõttu lähtub eelotsusetaotluse esitanud kohus sellest, et sellises olukorras nagu käesolev *ei saa* esineda maksutulu saamata jäämise ohtu.

36. Kui käibemaksudirektiivi artikkel 203 kujutab endast ohu koosseisutunnust, kuid selline oht on *per se* välistatud, kuna teenuse saajad ja arve adressaadid ei ole maksukohustuslased, vaid lõpptarbijad, siis ei saa käibemaksudirektiivi artiklit 203 kohaldada.

### 4. *Vahejärelalus*

37. Seega saab esimesele küsimusele vastata järgmiselt: kui teenuste saajad on lõpptarbijad, kellel mahaarvamisõigus puudub, siis ei pea arve väljastaja käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel käibemaksu tasuma.

### ***C. Käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel käibemaksu tasumise kohustus, kui maksutulu saamata jäämise oht ei ole välistatud***

38. Eelkõige Austria vaidleb vastu eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt olukorrale antud hinnangule, mille kohaselt puudub maksutulu saamata jäämise oht. Isegi kui näib loogiline, et siseruumides asuva mänguväljaku kasutajad on vaid lõpptarbijad ja mitte maksukohustuslased, ei saa sellegipoolest algusest peale välistada, et 22 557 sissepääsupileti (või arve) saajate hulgas oli siiski üks või mitu maksukohustuslast.

<sup>7</sup> Vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 31 jj).

39. Kõne alla tuleb näiteks olukord, kus siseruumides asuvat mänguväljakut külastab isa oma pojaga. Kui isa on maksukohustuslane (nt füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev fotograaf), siis esineb vähemasti abstraktne oht, et ta võtab kõnealust arvet – õigustatult (ta müüb seal tehtud fotosid) või alusetult (tegemist on isiklikuks kasutamiseks tehtud fotodega) – arvesse käibedeklaratsiooni koostamisel ja arvab sisendkäibemaksu maha liiga suures ulatuses. Sellisel juhul oleks käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaldatav. Lõpuks peab aga eelotsusetaotluse esitanud kohus hindama, kas ja millises ulatuses on teenuse osutaja maksukohustuse ning teenuse saaja mahaarvamisoiguse paralleelsus abstraktselt ohustatud.

40. Isegi kui teatavat abstraktset ohtu ei saa kõikidel juhtudel välistada, siis ei tähenda see, et käibemaksudirektiivi artikli 203 kohane maksukohustus hõlmaks 22 557 arvet kogumina. Selline „nakatumispõhimõte“ – kuna ei saa välistada, et asjaomase arve on saanud mõni maksukohustuslane, kuuluvad kõik arved direktiivi artikli 203 kohaldamisalasse – on käibemaksuõigusele võõras ja seda ei põhjenda täpsemalt ka Austria.

41. Direktiivi artikli 203 kohane maksukohustus puudutab üksikuid vigaseid arveid. Maksumenetlust reguleerivate õigusnormidega lubatud hindamise kaudu tuleb vajaduse korral kindlaks teha abstraktselt „ohtlike arvete“ arv ja piirata direktiivi artikli 203 kohane maksukohustus nende arvete. See on kooskõlas ka neutraalsuse põhimõttega, mis näeb ette, et maksukohustuslane kui riigi maksukoguja on käibemaksu koormast täielikult vabastatud.<sup>8</sup>

42. Maksustatava teenuse (siseruumides asuva mänguväljaku sissepääsupilet) laadi tõttu, mida vaid erandjuhul kasutab mõni maksukohustuslane, võib käesoleval juhul eeldada, et ohu tekkimise võimalus on väga väike.

43. Seega võib esimesele küsimusele antavat vastust täiendada järgmiselt: kui arve saajate hulgas on ka maksukohustulasi, tuleb käibemaks käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel siiski tasuda. Abstraktset ohtu tekitavate arvete arv tuleb vajaduse korral kindlaks teha hindamise teel.

#### ***D. Maksumäära valikul tehtud eksimus ja arvete korrigeerimise kohustus***

44. Kui kohaldatakse käibemaksudirektiivi artiklit 203, tekib küsimus kõnealuste arvete korrigeerimise võimaluse kohta, et vähendada (arvele märgitud) ülemäärast maksukohustust materiaalsoiguse alusel tasumisele kuuluva maksuga (maksustatava käibe põhjal) vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 193. Küsimus tekiks samamoodi, kui erinevalt minu ettepanekust laiendaks Euroopa Kohus käibemaksudirektiivi artikli 203 kohase maksukohustuse ka mittemaksukohustuslastest lõpptarbijatele esitatud arvetele.

<sup>8</sup> Vt selle kohta 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).



## 1. Korrigeerimise võimalust käsitlev Euroopa Kohtu praktika

45. Sellega seoses on Euroopa Kohus juba märkinud, et käibemaksudirektiivis ei ole ühtegi sätet, mis puudutaks arve väljastaja poolt alusetult arvele märgitud käibemaksu korrigeerimist.<sup>9</sup> Seni, kuni liidu seadusandja ei ole seda lünka täitnud, peavad järelikult liikmesriigid sellele lahenduse leidma.<sup>10</sup> Selleks lahenduseks on Euroopa Kohus välja töötanud kaks lähenemisviisi, mida liikmesriigid peavad arvesse võtma.

46. Ühelt poolt peavad liikmesriigid käibemaksu neutraalsuse tagamiseks oma riigi õiguskorras ette nägema võimaluse korrigeerida *igat* arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma *heausksust*.<sup>11</sup>

47. Euroopa Kohtu hinnangul ei ole seetõttu kohaldatav näiteks riigisisene õigusnorm, mis välistab käibemaksu korrigeerimise pärast maksukontrolli alustamist.<sup>12</sup> Sama kehtib ka juhul, kui arve heauskse väljastaja tasutava käibemaksu korrigeerimise tingimuseks seatakse arvete korrigeerimine, mis tegelikult ei ole võimalik, sest arvete adressaadid ei ole nimeliselt teada. Selline tingimus oleks ebaproportsionaalne.<sup>13</sup>

48. Teiselt poolt nõuab käibemaksu neutraalsuse põhimõte, et juhul kui arve väljastaja on õigel ajal ja täielikult kõrvaldanud maksutulu saamata jäämise ohu, peab arvele alusetult märgitud käibemaksu saama korrigeerida, *ilma* et liikmesriigid võiksid seada parandamise tingimuseks arve väljastaja heausksust.<sup>14</sup> Selline parandamine ei tohi lisaks sõltuda maksuhalduri kaalutusõigusest.<sup>15</sup>

### a) Tasuda tuleva käibemaksu korrigeerimine arve heauskse väljastaja puhul

49. Viidatud kohtupraktikast nähtub, et hoolimata teatavast maksutulu saamata jäämise ohust võib oma heausksust tõendanud maksukohustuslane arvele alusetult märgitud käibemaksu (see tähendab käibemaksu, mida ta peab tasuma käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel) korrigeerida.<sup>16</sup>

<sup>9</sup> Nii sõnaselgelt 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 30); 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 38) ning 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 48).

<sup>10</sup> 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 35); 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Karageorgou jt (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 49); 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 49) ning 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

<sup>11</sup> 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 31); 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 27); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33); 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 33); 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 36) ja 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

<sup>12</sup> 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 33).

<sup>13</sup> Seoses tingimusega, mille täitmine on muutunud võimatuks, vt 11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 34).

<sup>14</sup> 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 28); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33); 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 37); 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 37); 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Karageorgou jt (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 50) ning 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 58).

<sup>15</sup> 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 38) ning 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 68).

<sup>16</sup> 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 36) ja 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18).

50. Viidatud kohtupraktika<sup>17</sup> võtab arvesse asjaolu, et kaubatarnet tegeval või teenust osutaval ettevõtjal (kes väljastab ka arve või peab selle osaliselt väljastama; vt käibemaksudirektiivi artikkel 220) on vaid riigi maksukoguja ülesanne<sup>18</sup>. Komisjon nimetab teda oma dokumendis koguni „maksuhalduri käepikenduseks“. Kui ta täidab seda ülesannet heauskselt, peab võimalike vigade tagajärgede eest vastutama riik, kes kaasas ta maksukogujana.

51. Eelotsusetaotluse põhjal ei ole selge, miks võttis P GmbH aluseks vale maksumäära. Sellega seoses peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima, kas käesoleval juhul saab rääkida arve heausksest väljastajast kõnealuses tähenduses. Seejuures tuleb siiski arvesse võtta, et mõnikord sõltub õige maksumäär keerulistest õiguslikest piiratlusküsimustest, mistõttu võivad selle kindlaksmääramisel tekkida kahtlused. Sellistel juhtudel on õigusliku eksimuse oht suur. Mida keerukam on käibemaksudirektiiv või seda üle võttev riigisisene seadus, seda suurem on asjaomane risk maksukohustuslase jaoks.

52. Seega, kui vale maksumäära kohaldati üksnes vale õigusliku hindamise (õiguslik eksimus) tulemusel, tuleb minu hinnangul lähtuda arve heausksest väljastajast. Näitena võib nimetada olukorda, kus õige maksumäär on vaieldav ja maksukohustuslane otsustas – nagu hiljem selgub – vale seisukoha kasuks. Olukord võib olla teistsugune, kui maksukohustuslane ei mõelnud üldse, millist maksumäära kohaldada, või kui oli selge, milline maksumäär on kohaldatav. Selline õiguslik eksimus ei ole arusaadav ega vabandatav, mistõttu ei räägiks ma sellisel juhul arve heausksest väljastajast viidatud tähenduses. Seega on otsustav, kas maksukohustuslasele kui riigi maksukogujale saab vigase arve väljastamist ette heita.

53. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus tuvastab, et ekslikult harilikku maksumäära aluseks võttes tegutses P GmbH heauskselt viidatud tähenduses, siis ei ole oluline, kas maksutulu saamata jäämise oht on kõrvaldatud. Kuna maksutulu saamata jäämise oht tuleneb üksnes vigaste arvete olemasolust, ei ole arvete korrigeerimine tasuda tuleva käibemaksu korrigeerimiseks siis ka vajalik.

#### *b) Käibemaksu korrigeerimine sõltumata arve väljastaja heausksusest*

54. Küsimus, mis puudutab arvete korrigeerimist maksutulu saamata jäämise ohu kõrvaldamiseks, tekib aga siis, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus jõuab järeldusele, et maksukohustuslane ei ole arve väljastamisel tegutsenud heauskselt. Sellisel juhul saab käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel tasuda tulevat käibemaksu korrigeerida vaid juhul, kui maksutulu saamata jäämise oht on õigel ajal ja täielikult kõrvaldatud.

<sup>17</sup> Lähtepunktiks oli 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18). Sellest ajast alates korratakse seda tekstilõiku pidevalt, ilma et kordagi oleks tegelikult selgitatud, miks ja millistel tingimustel saab selles kontekstis rääkida heausksest maksukohustuslasest; vt nt 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 31 jj); 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 27); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33); 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 33) ja 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stedeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 36).

<sup>18</sup> 11. novembri 2021. aasta kohtuotsus ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, punkt 31); 15. oktoobri 2020. aasta kohtuotsus E. (käibemaks – maksustatava väärtuse vähendamine) (C-335/19, EU:C:2020:829, punkt 31); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punkt 22); 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23); 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).

55. Euroopa Kohus märgib siiski ka seda, et meetmed, mida liikmesriigid võivad võtta maksu täpseks kogumiseks ja pettuse vältimiseks, ei või minna kaugemale sellest, mis on vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks. Seega ei tohi nende meetmete kasutamine seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõte.<sup>19</sup> See kehtib iseäranis abstraktse ohukoosseisu suhtes (selle kohta juba eespool punkt 30 jj).

56. Niisiis, kui käibemaksu tagastamine – mõeldud on käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel tasuda tuleva käibemaksu vähendamist – osutub maksu tagastamise tingimusi arvestades võimatuks või ülemäära keeruliseks, võivad nimetatud põhimõtted nõuda, et liikmesriigid näeksid ette meetmed ja menetluskorra, mis on vajalikud, et maksukohustuslane saaks tagasi nõuda ekslikult arvele märgitud maksu.<sup>20</sup>

57. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul käesoleval juhul maksutulu saamata jäämise ohtu siiski ei esine. Sellisel juhul ei ole ka arvete korrigeerimine vajalik.

## *2. Korrigeerimise tegeliku võimatuse käsitlemine*

58. Kui teatav oht siiski esineb (selle kohta vt eespool punkt 38 jj), mida peab uurima ja vajaduse korral hindamise teel kindlaks määrama eelotsusetaotluse esitanud kohus, on selleks, et kõrvaldada vigaste arvete olemasolust tulenev maksutulu saamata jäämise oht, põhimõtteliselt vajalik korrigeerimine.

59. Seejuures tõstatab eelotsusetaotluse esitanud kohus küsimuse, kas seda põhimõtet tuleb järgida, kui asjaomaste arvete korrigeerimine ei ole tegelikult võimalik, kuna arve adressaadid ei ole nimeliselt teada. Arve väljastajalt võimatu nõudmine võiks tähendada ebaoproportsionaalse nõude esitamist. Teiselt poolt tekitab just arve väljastaja – nagu rõhutab Austria – oma tegevusega maksutulu saamata jäämise ohu.

60. Minu hinnangul sõltub lahendus nendel juhtudel – maksutulu saamata jäämise ohu jätkuv esinemine ja vigaste arvete korrigeerimise tegelik võimatus – samuti eksimuse käsitlesest. See on kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, mis kaitseb heauskselt tegutsevat arve väljastajat (selle kohta eespool punkt 52 jj), samal ajal kui arve väljastaja, kes ei tegutse heauskselt, peab maksutulu saamata jäämise ohu kõrvaldama. Kui seda saab teha vaid arve korrigeerimise kaudu, siis vastutab korrigeerimise võimatuse eest arve väljastaja.

61. Kuna maksutulu saamata jäämise oht tuleneb vigaste arvete olemasolust, tuleb need põhimõtteliselt korrigeerida. Kui see ei õnnestu, ei saa ka käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel tasuda tulevat käibemaksu vähendada. Erinevalt komisjoni seisukohast on seejuures ebaoluline, kas arve väljastamise kohustus oli üldse olemas, sest tegemist on vigase arve tagajärjel (vt eespool punkt 25 jj) tekkinud käibemaksukohustuse kõrvaldamisega.

<sup>19</sup> 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 39); vt samamoodi 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 59 ning seal viidatud kohtupraktika).

<sup>20</sup> 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 40); vt selle kohta samamoodi 15. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punkt 41).

### 3. Vahejärelalus

62. Liidu õigus, iseäranis proportsionaalsuse ja neutraalse käibemaksu põhimõtted, nõuavad tasuda tuleva käibemaksu korrigeerimise võimalust, mis on käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel kujundatud abstraktse riskivastutusena. Kui arve väljastaja on tegutsenud heauskselt, näiteks teinud vaid õigusliku vea, siis kehtib kohustus lubada korrigeerimist olenemata sellest, kas sellega tekitatud maksutulu saamata jäämise oht on kõrvaldatud. Kui arve väljastaja ei ole tegutsenud heauskselt, tuleb maksutulu saamata jäämise oht kõrvaldada. Selleks tuleb põhimõtteliselt korrigeerida arvet. Kui arve väljastaja ei saa seda teha, jääb kõnealune võimatusega seotud risk tema kanda. Sellisel juhul tuleb käibemaks tasuda käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel.

#### E. Alusetu rikastumise väide

63. Teise küsimuse alaküsimusega b soovib elotsusetootluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel tasuda tuleva käibemaksu korrigeerimist takistab tõsiasi, et lõpptarbijad maksid liiga suure käibemaksusumma hinna raames, mistõttu oleks lõppkokkuvõttes rikastunud ainult teenust osutav maksukohustuslane (käesoleval juhul P GmbH).

64. Liidu õigus ei takista riigisisel õiguskorral (nagu käesolevas asjas BAO § 239a) keelduda alusetult sisse nõutud maksu tagastamisest, kui tagastamine peaks subjektidele kaasa tooma alusetu rikastumise.<sup>21</sup> Küll „tuleb alusetu rikastumise keelu põhimõtet siiski rakendada võrdse kohtlemise põhimõtet järgides“.<sup>22</sup>

65. Nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, ei ole aga rikastumisega tegemist juba siis, kui liidu õigusega vastuolus olev maks on hinna kaudu üle kantud lõpptarbijale. Nimelt võib maksukohustuslane isegi siis, kui kogu maks sisaldub hinnas, saada kahju müügi mahu vähenemise tõttu.<sup>23</sup>

66. Käesoleval juhul oleks ettevõtjaga P GmbH konkureeriv ettevõtja, kes oleks nõudnud sama hinda, pidanud tasuma käibemaksu vaid 13/113 hinnast ja mitte 20/120 hinnast. Sama hinna juures oleks maksumääravalikult tehtud eksimuse tõttu P GmbH kasumimarginaal väiksem kui võrreldaval konkurendil. Sama kasumimarginaali juures oleks P GmbH oma eksimuse tõttu seevastu pidanud nõudma kõrgemat hinda, mis omakorda oleks tähendanud konkurentsi seisukohast ebasoodsamasse olukorda sattumist. Käesoleval juhul räägib see P GmbH alusetu rikastumise vastu.

67. Nagu Euroopa Kohus on lisaks märkinud, eeldab liikmesriigi tulemuslik alusetu rikastumise väide, et majanduslik koorem, mille tekitas maksukohustuslasele alusetult sisse nõutud maks, on *täielikult neutraliseeritud*.<sup>24</sup>

<sup>21</sup> 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 48); 10. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 41); 21. septembri 2000. aasta kohtuotsus Michailidis (C-441/98 ja C-442/98, EU:C:2000:479, punkt 31) ning 24. märtsi 1988. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia (104/86, EU:C:1988:171, punkt 6).

<sup>22</sup> 10. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 41).

<sup>23</sup> 6. septembri 2011. aasta kohtuotsus Lady & Kid jt (C-398/09, EU:C:2011:540, punkt 21); 10. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211, punktid 42 ja 56) ning 14. jaanuari 1997. aasta kohtuotsus Comateb jt (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punkt 29 jj).

<sup>24</sup> 16. mai 2013. aasta kohtuotsus Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó Kft. (C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 28). See on mõeldav näiteks siis, kui liikmesriik on andnud ekslikult liiga kõrge hinnaga seoses veel ka subsidiumi. Sellise olukorra ei ole aga tegemist käesolevas asjas.

68. Euroopa Kohus leiab, et seda, kas ning millises ulatuses on maksukohustuslane ühenduse õigusega vastuolus oleva maksutagastuse tõttu alusetult rikastunud, saab tuvastada üksnes pärast majandusanalüüsi, mis võtab arvesse kõiki olulisi asjaolusid.<sup>25</sup> Seejuures on alusetu rikastumise tõendamise kohustus liikmesriigil.<sup>26</sup> Kaudsete maksude puhul (sama kehtib käesolevas asjas kaudselt sisse nõutud käibemaksu suhtes) ei saa eeldada, et toimunud on lõpptarbijale ülekandmine.<sup>27</sup>

69. Sellise analüüsi läbiviimine on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne.<sup>28</sup> Euroopa Kohus võib aga anda tarvilikke juhiseid, mis võivad olla asjakohased, et ulatuslikult arvesse võtta kõiki asjaolusid.

70. Esiteks tuleb arvesse võtta asjaolu, et sellises olukorras nagu käesolev, kus tegelikku käibemaksukoormust kandvad lõpptarbijad ei ole teada, „rikastub“ ekslikult liiga suures summas kogutud käibemaksu tulemusel riik või teenust osutav ettevõtja. Ilmselt seepärast leiab komisjon, et maksuhaldur ei või põhimõtteliselt tugineda P GmbH alusetule rikastumisele. Austria maksuseaduse kohaselt on riigil õigus nõuda P GmbH osutatud teenustelt käibemaksu vaid väiksemas summas (st 13/113 hinnast). Seda ületav summa toob materiaaloiguslikult kaasa riigi „alusetu rikastumise“. Seevastu maksukohustuslasel oli tsiviilõigusest tulenev õigus saada lõpptarbijatega kokku lepitud hind täissummas.

71. Teiseks on lõpptarbijatele osutatavate teenuste puhul üldjuhul ebaoluline, kuidas moodustub lõpphind, kuna lõpptarbijad ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Eksimus hinna kalkuleerimise aluste valikul ei puuduta erinevalt komisjoni väitest põhimõtteliselt tsiviilõigusest tulenevat õigust lõpptarbijatega kokku lepitud hinnale, kui käibemaksu konkreetne suurus ei ole muutunud lepingu eriomaseks aluseks.

72. Seda järeldust kinnitavad käibemaksudirektiivi artikkel 73 ja sellele artiklile järgnevad artiklid. Selle kohaselt on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille teenuse osutaja saab teenuse saajalt. Selleks on kokkulepitud hind. Käibemaksudirektiivi artikli 78 punkti a kohaselt ei kuulu käibemaks ise maksustatava väärtuse hulka. Vastavalt käibemaksudirektiivi kontseptsioonile sisaldab kokkulepitud hind seega seadusjärgselt alati õiges suuruses käibemaksu. Seda kinnitas Euroopa Kohus hiljuti isegi käibemaksupettusega seoses.<sup>29</sup>

73. Kui aga õige käibemaksusumma – olenemata sellest, kas see on arvele õigesti märgitud – jääb alati lõpptarbija kanda (käibemaksudirektiivi artikkel 73 ja artikli 78 punkt a), siis ei saa rääkida sellest, et lõpptarbija käibemaksukoormus on olnud liiga suur ja seetõttu on P GmbH alusetult

<sup>25</sup> 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 49); 10. aprilli 2008. aasta kohtuotsus *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 43) ning 2. oktoobri 2003. aasta kohtuotsus *Weber's Wine World jt* (C-147/01, EU:C:2003:53, punkt 100).

<sup>26</sup> Nii tuleb ilmselt mõista ka märkusi 24. märtsi 1988. aasta kohtuotsuses komisjon *vs.* Itaalia (104/86, EU:C:1988:171, punkt 11). Samasse suunda viitab 6. septembri 2011. aasta kohtuotsus *Lady & Kid jt* (C-398/09, EU:C:2011:540, punkt 20), mis seoses selle maksu tagastamata jätmisega, mida ei tulnud tasuda, räägib kitsalt tõlgendatavast erandist. Vt ka 21. septembri 2000. aasta kohtuotsus *Michailidis* (C-441/98 ja C-442/98, EU:C:2000:479, punkt 33).

<sup>27</sup> Nii sõnaselgelt 14. jaanuari 1997. aasta kohtuotsus *Comateb jt* (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punkti 25 lõpp).

<sup>28</sup> 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 50); 10. aprilli 2008. aasta kohtuotsus *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 44); 21. septembri 2000. aasta kohtuotsus *Michailidis* (C-441/98 ja C-442/98, EU:C:2000:479, punkt 32) ning 14. jaanuari 1997. aasta kohtuotsus *Comateb jt* (C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, punktid 23 ja 25).

<sup>29</sup> 1. juuli 2021. aasta kohtuotsus *Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia* (C-521/19, EU:C:2021:527, punkt 34). Maksuhalduri käsitusel lisada käibemaks kui teatavat liiki karistus kokkulepitud (maksuvabale) hinnale Euroopa Kohus õigustatult ei nõustunud.

rikastunud, kui riik maksab tagasi käibemaksu, mida seadusjärgselt tasuda ei tulnud. Lõpptarbija on käibemaksu õiges suuruses juba tasunud (vt käibemaksudirektiivi artiklid 73 ja 78), käibemaks oli üksnes kalkuleeritud vales summas ja arvel ära näidatud vales summas.

74. Sellega seoses on Euroopa Kohus juba tuvastanud, et nõutaval tervikhindamisel võib olla määrav see, kas poolte vahel sõlmitud lepingud näevad teenuse eest makstava tasuna ette fikseeritud tasu või tasu põhimäära, millele on olenevalt asjaoludest lisatud tasuda tulev maks. Esimesel juhul, see tähendab fikseeritud hinna kokkuleppimise korral, ei pruugi olla tegemist teenuse osutaja alusetu rikastumisega.<sup>30</sup> Mina lähaksin veel kaugemale ja välistaksin olukorras, kus lõpptarbijaga on kokku lepitud fikseeritud hind ja käibemaks on jäetud tema kanda, teenust osutava maksukohustuslase alusetu rikastumise. Viimane peab leppima kas väiksema kasumimarginaaliga või konkurentidega võrreldes väiksema konkurentsivõimega.

75. Seega ei takista asjaolu, et lõpptarbija maksid lõpphinna, mis oli kalkuleeritud valesti (kuna selles oli käibemaksu osa liiga suur ja kasumimarginaal liiga väike), käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel tasuda tuleva käibemaksu korrigeerimist. Maksukohustuslase alusetut rikastumist ei nähtu sellest vähemasti juhul, kui kokku oli lepitud fikseeritud hind. Teisiti võib asi olla siis, kui kokku oli lepitud hind, millele lisandub seadusjärgselt tasuda tulev käibemaks. Sellise olukorra võib aga käesoleval juhul välistada.

## V. Ettepanek

76. Eeltoodule tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus, Austria) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kui teenuste saajad on lõpptarbija, kellel puudub mahaarvamisõigus, siis ei pea arve väljastaja käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel käibemaksu tasuma. Kui arve saajate hulgas on ka maksukohustuslasi, tuleb käibemaks käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel siiski tasuda. Selliste arvete arv tuleb vajaduse korral kindlaks teha hindamise teel.
2. Proportsionaalsuse ja neutraalse käibemaksu põhimõtte nõuavad tasuda tuleva käibemaksu korrigeerimise võimalust, mis on käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel kujundatud abstraktse riskivastutusena. Kui arve väljastaja on tegutsenud heauskselt, siis kehtib kohustus lubada korrigeerimist olenemata sellest, kas sellega tekitatud maksutulu saamata jäämise oht on kõrvaldatud. Tegutsemine on heauskne, kui maksukohustuslane on teinud õigusliku vea, mida ei saa talle ette heita. Seevastu kui arve väljastaja ei ole tegutsenud heauskselt, on maksutulu saamata jäämise oht kõrvaldamine kohustuslik tingimus. Selleks tuleb põhimõtteliselt korrigeerida arvet. Kui arve väljastaja ei saa seda teha, jääb kõnealune võimatusega seotud risk tema kanda. Sellisel juhul tuleb käibemaks käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel tasuda.
3. Asjaolu, et lõpptarbija maksid hinna, mis oli kalkuleeritud valesti (kuna selles oli käibemaksu osa liiga suur ja kasumimarginaal liiga väike), ei takista käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel tasuda tuleva käibemaksu korrigeerimist. Maksukohustuslase alusetut rikastumist ei nähtu sellest vähemasti juhul, kui kokku oli lepitud fikseeritud hind.

<sup>30</sup> Samamoodi juba 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus *Stadeco* (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 50).