



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

8. detsember 2022*

Eelotsusetaotlus – Maksualaste õigusaktide ühtlustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 203 – Käibedeklaratsiooni korrigeerimine – Teenuse saajad, kes ei saa mahaarvamisõigust kasutada – Maksutulude saamata jäämise ohu puudumine

Kohtuasjas C-378/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus, Austria) 21. juuni 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. juunil 2021, menetluses

P GmbH

versus

Finanzamt Österreich,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: kohtunik F. Biltgen (ettekandja) koja presidendi ülesannetes, kohtunikud N. Wahl ja J. Passer,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Austria valitsus, esindaja: A. Posch,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja R. Pethke,

olles 8. septembri 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 27. juuni 2016. aasta direktiiviga (EL) 2016/1065 (ELT 2016, L 177, lk 9) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 203 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud P GmbH ja Finanzamt Österreichi (Austria maksuamet) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses seoses viimase keeldumisega rahuldada P GmbH taotlus käibedeklaratsiooni korrigeerimiseks põhjusel, et ta oli oma arvetele märkinud vale maksumäära alusel arvutatud käibemaksusumma.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikkel 193 on sõnastatud järgmiselt:
„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.“
- 4 Direktiivi artiklis 203 on sätestatud:
„Käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu.“
- 5 Direktiivi artikli 220 lõikes 1 on ette nähtud:
„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;
[...].“

Austria õigus

- 6 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1994, *BGBI.* 663/1994) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „UStG 1994“) § 11 lõike 1 punktis 1 on ette nähtud:
„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.“

7 UStG 1994 § 11 lõikes 6 on sätestatud:

„Arvete puhul, mille kogusumma ei ületa 400 eurot, piisab, kui lisaks väljastamise kuupäevale märgitakse järgmised andmed:

1. kaupa tarninud või teenuseid osutanud ettevõtja nimi ja aadress;
2. tarnitud kauba kogus ja kaubanduslik nimetus või muu soorituse laad ja ulatus;
3. tarne või muu soorituse tegemise kuupäev või ajavahemik, mille jooksul sooritusi tehakse;
4. tarnete või muude soorituste eest makstav tasu ja maksu suurus ühe summana ja
5. maksumäär.“

8 UStG 1994 § 11 lõikes 12 on sätestatud:

„Kui ettevõtja on tarne või muu soorituse eest esitatud arvele eraldi märkinud maksusumma, mida ta käesoleva föderaalseaduse kohaselt käibelt tasuma ei pea, 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.“

9 UStG 1994 § 16 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui § 1 lõike 1 punktides 1 ja 2 nimetatud maksustatava tehingu maksustatav väärtus on muutunud, peab

1. ettevõtja, kes selle tehingu tegi, korrigeerima tasumisele kuuluvat maksusummat ja
2. ettevõtja, kes on tehingu adressaat, korrigeerima vastavalt sisendkäibemaksu mahaarvamist. Korrigeeritakse selle maksustamisperioodi suhtes, mille jooksul tasu muudeti.“

10 Föderaalne maksukorralduse seaduse (Bundesabgabenordnung) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni §-s 239a on ette nähtud:

„Kui maksu, mille peab maksukorralduse seaduse eesmärgi kohaselt majanduslikult maksma muu isik kui maksukohustuslane, on majanduslikult maksnud 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.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 11 Põhikohtuasja kaebaja, kes käitab siseruumis asuvat mänguväljakut, kohaldas maksustamisaastal 2019 oma teenustele 20% käibemaksumäära. Ta väljastas oma klientidele selle maksumääraga kokku 22 557 kassakviitungit, mis on UStG 1994 § 11 lõike 6 tähenduses väikese summaga arved.
- 12 Eelotsusetaotlusest nähtub, et kõik põhikohtuasja kaebaja kliendid olid lõpptarbivad, kellel ei olnud õigust sisendkäibemaksu maha arvata.
- 13 Olles tuvastanud, et tema teenuste suhtes kohaldatav seadusjärgne käibemaksumäär ei olnud 20%, vaid 13%, korrigeeris põhikohtuasja kaebaja oma käibedeklaratsiooni, et saada enam makstud käibemaksusumma eest maksuhaldurilt krediiti.
- 14 Viimane keeldus korrigeerimisest põhjusega, et esiteks on põhikohtuasja kaebaja riigisisese õiguse järgi kohustatud maksma suuremat käibemaksu, sest arveid ei ole parandatud, ja teiseks tooks taotletud korrigeerimine kaasa kaebaja alusetu rikastumise, sest suurema käibemaksu tasusid tema kliendid.
- 15 Põhikohtuasja kaebaja esitas maksuhalduri otsuse peale kaebuse ja asja arutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria), kes Euroopa Kohtu praktikat arvestades kahtleb, kas käibemaksudirektiivi artiklit 203 saab tema menetluses olevas kohtuasjas kohaldada, kui puudub maksutulude saamata jäämise oht. Jaatava vastuse korral soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas võttes arvesse seda, et põhikohtuasja kaebajal ei ole tegelikult võimalik lõpptarbijale väljastatud arveid sisuliselt parandada, mistõttu ei teki maksutulude saamata jäämise ohtu, saaks võimaldada kaebajal parandada käibemaksudeklaratsiooni tema soovitud viisil. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb veel selles, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et korrigeerimist takistab asjaolu, et lõpptarbivad on käibemaksu täielikult tasunud, mistõttu tähendaks selle maksu korrigeerimine põhikohtuasja kaebaja rikastumist.
- 16 Nendel asjaoludel otsustas Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
 - „1. Kas käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel peab käibemaksu maksma arve väljastaja, kui – nagu käesolevas kohtuasjas – ei esine maksutulu saamata jäämise ohtu, kuna teenuse saajad on lõpptarbivad, kellel puudub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus?
 2. Juhul kui vastus esimesele küsimusele on jaatav ja seega peab käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel maksma 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 lõpptarbivad maksid käibemaksu tasu maksmise raames, mistõttu viiks käibemaksu korrigeerimine maksukohustuslase alusetu rikastumiseni?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

- 17 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes on osutanud teenuse ja märkinud arvele vale maksumäära alusel arvatud käibemaksusumma, peab seda käibemaksu tasuma ka siis, kui puudub maksutulude saamata jäämise oht, kuna kõik teenuse saajad on lõpptarbija, kellele ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata.
- 18 Kõigepealt tuleb märkida, et nagu nähtub eelotsusetaotlusest, põhinevad eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused eeldusel, et käesoleval juhul puudub maksutulude saamata jäämise oht, kuna asjaomasel maksustamisaastal olid kõik põhikohtuasja kaebaja kliendid lõpptarbija, kellele ei olnud õigust maha arvata käibemaksu, mille põhikohtuasja kaebaja neile esitatud arvetele märkis. Esimest küsimust analüüsib Euroopa Kohus üksnes sellest eeldusest lähtudes.
- 19 Sellele küsimusele vastamiseks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt tasub käibemaksu iga isik, kes märgib arvele käibemaksu, ja et Euroopa Kohtu praktika kohaselt peab arvel märgitud käibemaksu tasuma arve väljastaja sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus (8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 26).
- 20 Euroopa Kohtu praktikast nähtub veel, et käibemaksudirektiivi artikli 203 eesmärk on ära hoida maksutulude saamata jäämise ohtu, mis võiks kaasnedas selles direktiivis ette nähtud mahaarvamisoigusega (8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 32, ja 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid), C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 27).
- 21 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 26, kohaldatakse käibemaksudirektiivi artiklit 203 seega juhul, kui käibemaks on arvele valesti märgitud ja kui esineb maksutulude saamata jäämise oht, sest kõnealuse arve saaja võib tugineda õigusele käibemaksu maha arvata.
- 22 Käibemaksudirektiivi artikkel 203 erineb seega selle direktiivi artiklist 193, kuna viimasena nimetatud artikkel koostoimes sama direktiivi artikli 220 lõikega 1 puudutab olukorda, kus maksukohustuslane on väljastanud arve, millele on märgitud õige käibemaksusumma viimasena nimetatud sätte tähenduses, mille kohaselt peab maksukohustuslane, kes teeb teisele maksukohustuslasele maksustatavaid kaubatarneid või osutab talle maksustatavaid teenuseid, talle väljastama arve. Sellisel juhul tasub käibemaksu artikli 193 kohaselt maksukohustuslane, kes teeb maksustatavaid kaubatarneid või osutab maksustatavaid teenuseid teisele maksukohustuslasele.
- 23 Sellest järeldub, nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 26, et käibemaksudirektiivi artikkel 203 on kohaldatav üksnes maksukohustuse suhtes, mis ületab maksukohustust olukordades, kus kohaldatakse selle direktiivi artiklit 193, ega hõlma seega olukordi, kus arvele märgitud käibemaks on õige. Kui osa arvele märgitud käibemaksust ei ole õige, kohaldatakse direktiivi artiklit 203 ainult selle käibemaksusumma suhtes, mis ületab õigesti arvele märgitud summat. Nimelt on viimasel juhul olemas maksutulude saamata jäämise oht, kuna maksukohustuslane, kellele arve on väljastatud, võib kasutada õigust sisendkäibemaksu maha arvata, ilma et pädeval maksuhalduril oleks võimalik kindlaks teha, kas selle õiguse kasutamise tingimused on täidetud.

- 24 Käesoleval juhul, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 18, välistas eelotsusetaotluse esitanud kohus maksutulude saamata jäämise ohu põhjusel, et asjaomasel maksustamisaastal olid kõik põhikohtuasja kaebaja kliendid lõpptarbijad, kellel ei olnud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Seega tuleb tõdeda, et käibemaksudirektiivi artikkel 203 ei ole sellises olukorras kohaldatav.
- 25 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes on osutanud teenuse ja märkinud arvele vale maksumäära alusel arvutatud käibemaksusumma, ei pea nimetatud sätte järgi tasuma seda osa käibemaksust, mis on arvele märgitud valesti, kui puudub maksutulude saamata jäämise oht, kuna kõik teenuse saajad on lõpptarbijad, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

Teine küsimus

- 26 Võttes arvesse esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 27. juuni 2016. aasta direktiiviga (EL) 2016/1065), artiklit 203

tuleb tõlgendada nii, et

maksukohustuslane, kes on osutanud teenuse ja märkinud arvele vale maksumäära alusel arvutatud käibemaksusumma, ei pea nimetatud sätte järgi tasuma seda osa käibemaksust, mis on arvele märgitud valesti, kui puudub maksutulude saamata jäämise oht, kuna kõik teenuse saajad on lõpptarbijad, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

Allkirjad