



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (seitsmes koda)

21. märts 2024*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Vaba aja veetmise ja füüsilise vormi parandamisega seotud teenuste osutamine – Teenustele juurdepääsu võimaldavate piletite müük, mida tõendavad kassaaparaat ja kassatšekid – Maksustatav väärtus – Eksimus õige maksumäära valikul – Neutraalse maksustamise põhimõte – Maksuvõla korrigeerimine maksustatava väärtuse muutumise tõttu – Liikmesriigi praktika, mis ei võimalda arve puudumisel korrigeerida käibemaksusummat ega tagastada enamakstud käibemaksu – Maksutulude saamata jäämise ohu puudumine – Alusetu rikastumise väide

Kohtuasjas C-606/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Naczelný Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus) 23. juuni 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. septembril 2022, menetluses

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

versus

B. sp. z o.o., varem B. sp.j.,

menetluses osales:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EUROOPA KOHUS (seitsmes koda),

koosseisus: kohtunik N. Wahl (ettekandja) seitsmenda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud J. Passer ja M. L. Arastey Sahún,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

* Kohtumenetluse keel: poola.

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, esindajad: B. Kołodziej ja T. Wojciechowski,
- B. sp. z o.o., esindajad: *doradcy podatkowi* R. Baraniewicz, T. Pabiański ja J. Tokarski ning *radca prawny* A. Zubik,
- Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, esindaja: *radca prawny* P. Chrupek,
- Poola valitsus, esindaja: B. Majczyna,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitė ja M. Owsiany-Hornung,

olles 16. novembri 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1)) (edaspidi „direktiiv 2006/112“), artikli 1 lõiget 2 ja artiklit 73, arvestades neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja võrdse kohtlemise põhimõtteid.
- 2 Taotlus on esitatud Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Bydgoszczi maksuameti juhataja, Poola) ja B. sp.j-i, kellest pärast nimetatud taotluse esitamist sai B. sp. z o.o., vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab maksuhalduri keeldumist – arve puudumise tõttu – tunnistada, et B-l on käibemaksu enammakse, mis tuleneb tema esitatud parandatud käibemaksudeklaratsioonidest.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Direktiivi 2006/112 artikli 1 lõikes 2 on sätestatud:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietaapi lõpuni.“

4 Direktiivi artikkel 73 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.“

5 Direktiivi artiklis 78 on ette nähtud:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks;

[...]“.

6 Direktiivi artikli 220 lõikes 1 on sätestatud:

„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;

[...]“.

7 Direktiivi 2006/112 artikkel 226 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:

[...]

6) tarnitud kaupade kogus ja laad või osutatud teenuste ulatus ja laad;

7) kuupäev, mil kaupade tarne või teenuste osutamine toimus või lõppes[...], kui seda kuupäeva on võimalik kindlaks teha ja kui see erineb arve väljastamise kuupäevast;

[...]

8) iga maksumäära või -vabastuse puhul maksustatav väärtus, ühikuhind ilma käibemaksuta ning hinnaalandused ja maksevähendid, kui need ei sisaldu ühikuhinnas;

9) kohaldatav käibemaksumäär;

10) tasumisele kuuluva käibemaksu summa, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse erikorda, mille puhul käesoleva direktiivi kohaselt seda teavet ei esitata;

[...]“.

- 8 Direktiivi artiklis 226b, mis lisati direktiiviga 2010/45 ja mis on kohaldatav alates 1. jaanuarist 2013, on sätestatud:

„Artikli 220a ning artikli 221 lõigete 1 ja 2 kohaselt väljastatud lihtsustatud arvete puhul nõuavad liikmesriigid vähemalt järgmisi andmeid:

- a) arve väljastamise kuupäev;
- b) kaupu tarniva või teenuseid osutava maksukohustuslase registreerimisnumber;
- c) tarnitud kaupade või osutatud teenuste liik;
- d) tasumisele kuuluva käibemaksu summa või teave, mis võimaldab seda arvutada;
- e) kui väljastatud arve on dokument või sõnum, mida käsitatakse arvena artikli 219 kohaselt, täpne ja ühemõtteline viide nimetatud algele arvele ning konkreetsed andmed, mida muudetakse.

Liikmesriigid ei tohi nõuda arvetel muid andmeid peale selliste andmete, mis on osutatud artiklites 226, 227 ja 230.“

Poola õigus

- 9 11. märtsi 2004. aasta käibemaksuseadus (ustawa o podatku od towarów i usług) (*Dz. U.* nr 54, jrk nr 535) sätestas kuni 31. detsembrini 2013 kehtinud redaktsiooni (*Dz. U.* nr 177, jrk nr 1054) artiklis 29:

„4a Kui maksustatav väärtus on väljastatud arvel märgitust väiksem, võib maksukohustuslane vähendada arvel toodud maksustatavat väärtust tingimusel, et tal on enne käibemaksudeklaratsiooni esitamise tähtaja möödumist selle maksustamisperioodi eest, mil soetaja või teenuse saaja sai korrigeeritud arve, soetaja või teenuse saaja poolt väljastatud kinnitus selle arve kättesaamise kohta. Kui maksukohustuslane saab kaupade soetaja või teenuse saaja kinnituse korrigeeritud arve kättesaamise kohta kätte pärast kõnealuse maksustamisperioodi eest maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja möödumist, võib ta korrigeeritud arvet võtta arvesse sel maksustamisperioodil, mil ta kinnituse kätte sai.

[...]

4c Lõige 4a kehtib samadel tingimustel, kui arvel märgitud maksusummas tuvastatakse viga ning korrigeeritakse arvet, milles oli näidatud tegelikult tasumisele kuuluvast maksusummast suurem summa.“

- 10 Nimetatud seaduse alates 1. jaanuarist 2014 kehtinud redaktsioon (*Dz. U.* 2016, jrk nr 710) sisaldab artiklit 29a, mille lõiked 13 ja 14 on sõnastatud järgmiselt:

„13. [Ette nähtud juhtudel] võib maksukohustuslane maksustatavat väärtust võrreldes väljastatud arvel näidatud väärtusega vähendada tingimusel, et tal on enne maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja möödumist selle maksustamisperioodi eest, mil kaupade soetaja või teenuse saaja sai kätte korrigeeritud arve, kaupade soetaja või teenuse saaja väljastatud kinnitus esitatud arvet puudutava

korrigeeritud arve kättesaamise kohta. Kui maksukohustuslane saab kaupade soetaja või teenuse saaja kinnituse korrigeeritud arve kättesaamise kohta kätte pärast kõnealuse maksustamisperioodi eest maksudeklaratsiooni esitamise tähtaja möödumist, võib ta korrigeeritud arvet võtta arvesse sel maksustamisperioodil, mil ta kinnituse kätte sai.

14. Lõige 13 kehtib samadel tingimustel, kui arvel märgitud maksusummas tuvastatakse viga ning korrigeeritakse arvet, milles oli näidatud tegelikult tasumisele kuuluvast maksusummast suurem summa.“

- 11 Rahandusministri 14. märtsi 2013. aasta määruse kassaaparaatide kohta (rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących) (*Dz. U.*, jrk nr 363) artikkel 3 näeb ette:

„[...]“

5. Kui deklaratsioonis esineb ilmselge viga, parandab maksukohustuslane selle viivitamatult, kandes eraldi deklaratsiooni järgmised andmed:

- 1) valesti deklareeritud müük (müügi brutoväärtus ja tasumisele kuuluva käibemaksu summa);
- 2) vea tekkimise põhjuste ja asjaolude lühikirjeldus ning manusena kassatšeki originaal, mis dokumenteerib müüki, mille juures tekkis ilmselge viga.

6. Lõikes 5 nimetatud juhul fikseerib maksukohustuslane müügi kassaaparaadi abil õiges summas.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 12 B. tegeleb vaba aja veetmise ja füüsilise vormi parandamisega seotud teenuste osutamisega, nimelt spordiklubi ruumidesse sissepääsu võimaldavate piletite müügiga ja seal asuva sisseseade vaba kasutamise võimaldamisega. Ta otsustas 2016. aastal kooskõlas Poola maksupoliitika uue suundumusega kohaldada nende teenuste puhul vähendatud käibemaksumäära (23% asemel 8%).
- 13 B. esitas 27. jaanuaril 2016 parandatud käibedeklaratsioonid, mis hõlmasid maksustamisperioode 2012. aasta jaanuarist märtsini, juunist oktoobrini ja detsembrist ning 2013. aasta jaanuari, veebruari, novembrit ja detsembrist ning 2014. aasta jaanuari, veebruari, aprilli ja maid.
- 14 Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. (T. teise maksukeskuse juhataja, Poola) keeldus 22. juuni 2017. aasta otsusega tunnistamast, et B-l oli eespool nimetatud maksustamisperioodide eest käibemaksu enamakse, märkides eelkõige, et seni, kuni maksustatavat tegevust kinnitavat dokumenti ei ole vastavalt käibemaksuseadusele parandatud, ei ole maksukohustuslasel õigust oma dokumente ega deklaratsioone parandada.
- 15 Bydgoszczi maksuameti juhataja jättis 24. novembri 2017. aasta otsusega selle otsuse muutmata, rõhutades, et seaduse sätted ei reguleeri võimalust korrigeerida maksustatavat väärtust ja käibedeklaratsioonis märgitud tasumisele kuuluvat maksu maksustamisperioodide eest, mille kohta on esitatud enamakstud käibemaksu tunnistamise taotlus, kui tegemist on asjaomase sisseseade kasutamist võimaldavate piletite või sissepääsukaartide müügiga, mille kohta ei ole

arveid esitatud. Nimelt ei saanud B. väljastada korrigeeritud arveid, sest nende müügitehingute käigus arveid ei väljastatud. Seega oleks B. pidanud pärast mahaarvamise korra arvesse võtmist tasuma kogu lõpptarbijatelt saadud summa kui tasumisele kuuluva maksu Poola riigikassasse.

- 16 B. esitas viimati nimetatud otsuse peale kaebuse Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Bydgoszczy vojevoodkonna halduskohus, Poola), kes tühistas selle otsuse 7. märtsi 2018. aasta kohtuotsusega, leides eelkõige, et rahandusministri määruse kassaaparaatide kohta artikli 3 lõiked 3–6 ei hõlma kõiki olukordi, mis võivad kujutada endast korrigeerimise alust, mistõttu on see võimalik ka muudel juhtudel. Ta leidis seetõttu, et maksukohustuslasel on õigus korrigeerida niisugustelt müügitehingutelt tasumisele kuuluvat maksusummat, mille toimumist tõendavad kassatšekid. Ostjale väljastatud kassatšeki puudumine ei ole selles osas takistus, kuna kassaaparaat võimaldab selles salvestatud andmeid korduvalt taasesitada. Seega on selle kassaaparaadi mälu tutvumine usaldusväärne viis tõendi saamiseks niisuguse tehingu kohta, mida tuleb maksukohustuslase vea tõttu korrigeerida.
- 17 Bydgoszczy maksuameti juhataja esitas Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Bydgoszczy vojevoodkonna halduskohus) otsuse peale kassatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Naczelny Sąd Administracyjny (Poola kõrgeim halduskohus).
- 18 Neil asjaoludel otsustas Naczelny Sąd Administracyjny (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [direktiivi 2006/112] artikli 1 lõiget 2 ja artiklit 73 ning neutraalsuse, proportsionaalsuse ja võrdse kohtlemise põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksuhaldurite praktika ulatuses, milles see ei võimalda – tuginedes riigisisese õigusliku aluse puudumisele ja alusetule rikastumisele – muuta maksustatavat väärtust ja tasumisele kuuluvat käibemaksusummat, kui kaupade ja teenuste kõrgema käibemaksuääruga müümine tarbijale on registreeritud kassaaparaadi abil ja tõendatud ainult kassatšekkidega, mitte käibemaksuarvetega, kui hind (müügi brutoväärtus) seejuures ei muutu?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 19 Kõigepealt tuleb meelde tuletada, et ELTL artiklis 267 sätestatud liikmesriigi kohtute ja Euroopa Kohtu vahelises koostöömenetluses on Euroopa Kohtu ülesanne anda liikmesriigi kohtule vajalik vastus, mis võimaldaks viimasel poolleioleva kohtuasja lahendada. Sellest vaatenurgast lähtudes tuleb Euroopa Kohtul talle esitatud küsimused vajaduse korral ümber sõnastada (vt selle kohta 27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 20 Selleks võib Euroopa Kohus tuletada liikmesriigi kohtu esitatud materjalide kogumist ja eelkõige eelotsusetaotluse põhjendustest need liidu õiguse normid ja põhimõtted, mida on põhikohtuasja vaidluse eset silmas pidades vaja tõlgendada (27. märtsi 2014. aasta kohtuotsus *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 21 Käesoleval juhul nähtub eelotsusetaotlusest, et eelotsusetaotluse esitanud kohus viitas õigesti direktiivi 2006/112 artikli 78 punktile a kui osale põhikohtuasjas kohaldatavast õiguslikust raamistikust, sest selles sättes on täpsustatud elemente, mis peavad sisalduma selle direktiivi artiklis 73 osutatud maksustatavas väärtuses, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimuses viitab.

- 22 Seega tuleb seda küsimust mõista nii, et sellega soovitakse sisuliselt teada, kas selle direktiivi artikli 1 lõiget 2 ja artiklit 73 koostoimes artikli 78 punktiga a tuleb neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja võrdse kohtlemise põhimõtteid arvestades tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt on maksudeklaratsiooniga tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimine keelatud, kui kaubatarnetele ja teenuste osutamisele on kohaldatud liiga kõrget käibemaksumäära põhjusel, et nende tehingute eest ei ole esitatud arvet, vaid on väljastatud üksnes kassatšekid.
- 23 Sellega seoses tuleb rõhutada, et ühine käibemaksusüsteem kindlustab selle tagajärjel kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad (21. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 24 Sellest tuleneb, et asjaomase liikmesriigi maksuhaldur rikub ebaoproportsionaalselt käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, kui ta jätab maksukohustuslase kanda käibemaksu, mida tal on õigus tagasi saada, samas kui ühise käibemaksusüsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast (21. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus CHEP Equipment Pooling, C-396/20, EU:C:2021:867, punkt 55).
- 25 Seega tuleb kõigepealt kindlaks teha, kas juhul, kui maksukohustuslane kohaldas maksustatavatele tehingutele ekslikult – kuid kooskõlas asjaomase liikmesriigi maksuhalduri algul antud suunistega – harilikku käibemaksumäära, mis käesoleval juhul on 23%, samas kui õige maksumäär oleks olnud 8% vähendatud maksumäär, on tal õigus nõuda maksu tagastamist.
- 26 Arvestades nimelt, et käesoleva kohtuotsuse punktides 23 ja 24 meenutatud käibemaksu neutraalsuse põhimõtte kohaselt on käibemaksusüsteemi eesmärk maksustada üksnes lõpptarbijat (7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika), tuleb viimase ja kauba tarnija või teenuse osutaja vahel kokku lepitud hinna puhul eeldada, et see sisaldab nendele tehingutele kohaldatavat käibemaksu, olenemata sellest, kas nende kohta on esitatud arve või mitte (vt selle kohta 1. juuli 2021. aasta kohtuotsus Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punkt 34).
- 27 See tõlgendus tuleneb direktiivi 2006/112 artikli 78 punktist a, mille kohaselt ei arvata käibemaksu ennast maksustatava väärtuse hulka, mis tähendab, et käibemaks sisaldub kokkulepitud hinnas alati automaatselt, isegi kui maksukohustuslane on kohaldatava maksumäära osas eksinud.
- 28 Kohtupraktikast nähtub siiski, et see kaalutlus ei võta maksukohustuslaselt tingimata õigust nõuda asjaomase liikmesriigi maksuhaldurilt tagasi enammakstud käibemaksu, mille ta on ekslikult lõpptarbijalt sisse nõudnud ja maksuhaldurile tasunud. Nii on see eelkõige juhul, kui maksukohustuslane on saanud ebaõige käibemaksumäära kohaldamise tõttu kahju, mis on seotud tema müügi mahu vähenemisega (vt selle kohta 10. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika). Teisisõnu ei pruugi rahalise kahju või ebasoodsa olukorra puudumine olla tingitud sellest, et käibemaksu tasumise kohustus on läinud tervenisti üle lõpptarbijale, kuna isegi sellisel juhul võib ettevõtja saada rahalist kahju müügi mahu vähenemise tõttu (10. aprilli 2008. aasta kohtuotsus Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, punkt 56).

- 29 Seejärel, kuna maksukohustuslase õigus saada tagasi kogu enammakstud käibemaks või osa sellest on põhimõtteliselt tuvastatud, tuleb analüüsida, kas asjaomase liikmesriigi maksuhaldur võib seada selle õiguse sõltuvusse eelnevast nõudest korrigeerida arveid, mis sisaldavad ebaõiget käibemaksumäära, mille tulemusel tagastamisest süstemaatiliselt keeldutakse, kui maksukohustuslase majandustehingute kohta ei esitata nende laadi ja summat arvestades arvet, mida ei saa seega ka korrigeerida, küll aga väljastatakse kassatšekid.
- 30 Sellega seoses tuleb täpsustada, et direktiiv 2006/112 ei käsitle maksukohustuslaste maksudeklaratsioonide korrigeerimise küsimust vale käibemaksumäära kohaldamise korral. Seega on liikmesriikide ülesanne oma riigisisestes õiguskordades tõhususe ja võrdväarsuse põhimõtteid järgides ette näha võimalus korrigeerida alusetult kohaldatud maksu.
- 31 Kuna selline korrigeerimine on aga võimatu, kui maksukohustuslase majandustegevuse tõttu ei väljastata mitte arveid, vaid pelgalt kassatšekid, ilma et arvesse võetaks võimalust kõnealuseid tehinguid puudutavaid käibedeklaratsioone – eelkõige kassaaparaadi mälus sisalduvate andmete abil – ammendavalt ja täpselt korrigeerida, siis on selline praktika nagu asjaomase liikmesriigi maksuhalduri oma vastuolus tõhususe põhimõttega.
- 32 Mis puudutab võrdse kohtlemise põhimõtet, siis Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et kuigi neutraalse maksustamise põhimõtte, mis kujutab endast käibemaksu valdkonnas võrdse kohtlemise põhimõtte väljendust, rikkumine saab toimuda üksnes omavahel konkureerivate ettevõtjate vahel, võib võrdse kohtlemise üldpõhimõtte rikkumine maksuvaldkonnas aset leida muud liiki diskrimineerimise teel, mis mõjutab ettevõtjaid, kes ei ole tingimata konkurendid, kuid kes on siiski muudes aspektides võrreldavas olukorras (14. juuni 2017. aasta kohtuotsus *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 33 Piisab, kui tõdeda, et käesoleval juhul oli maksukohustuslane, kes kohaldas 23% käibemaksumäära vastavalt tõlgendusele, mida esialgu soovitas asjaomase liikmesriigi maksuhaldur, tingimata ebasoodsamas olukorras võrreldes oma otseste konkurentidega, kes kohaldasid 8% vähendatud käibemaksumäära, olgu siis seetõttu, et see määr kajastus osaliselt või täielikult tema hindades, mõjutades nii tema konkurentsivõimet võrreldes kõnealuste konkurentide hindadega ja võides mõjutada ka tema müügimahtu, või kasumimarginaali vähenemise tõttu, et säilitada konkurentsivõimelised hinnad. Liikmesriigi maksuhalduri selline praktika, nagu seda kirjeldab eelotsusetaotluse esitanud kohus, on seega vastuolus ka neutraalse maksustamise põhimõttega.
- 34 Lõpuks tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et liidu õigus lubab riigisisel õiguskorral keelduda alusetult sisse nõutud maksu tagastamisest, kui tagastamine peaks subjektidele kaasa tooma alusetu rikastumise (vt selle kohta 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 48).
- 35 Liidu õiguskorraga selles valdkonnas tagatud õiguste kaitse ei nõua liidu õigust rikkudes sisse nõutud maksude, lõivude ja tasude tagastamist, kui on tuvastatud, et isik, kes on kohustatud neid makse tasuma, on need maksud tegelikult edasi kandnud teistele isikutele (16. mai 2013. aasta kohtuotsus *Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó*, C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

- 36 Liidu õigusnormide puudumisel maksude tagastamise nõuete valdkonnas on iga liikmesriigi õiguskorra ülesandeks ette näha tingimused, mille alusel võib neid nõudeid esitada, kusjuures need tingimused peavad siiski järgima võrdväärsuse ja tõhususe põhimõtteid (16. mai 2013. aasta kohtuotsus Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 37 Niisiis võib liikmesriik, tingimusel et maksukohustuslasele alusetult tasutud maksust tingitud majanduslik koorem on täielikult neutraliseeritud, keelduda tagastamast õigusvastaselt kohaldatud käibemaksu enamakset põhjusel, et see võib tuua kaasa maksukohustuslase alusetu rikastumise (vt selle kohta 16. mai 2013. aasta kohtuotsus Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 28), mida tuleb kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul.
- 38 Euroopa Kohus on sellega seoses täpsustanud, et alusetu rikastumine, mille võib maksukohustuslase jaoks kaasa tuua niisuguse maksu tagastamine, mis on liidu õiguse seisukohast alusetult sisse nõutud, on faktiline asjaolu, mis kuulub liikmesriigi kohtu pädevusse, kes hindab talle esitatud tõendeid sellise majandusanalüüsi käigus, mis võtab arvesse kõiki olulisi asjaolusid (vt selle kohta 16. mai 2013. aasta kohtuotsus Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó, C-191/12, EU:C:2013:315, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 Eeltoodut arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 artikli 1 lõiget 2 ja artiklit 73 koostoimes artikli 78 punktiga a tuleb neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja võrdse kohtlemise põhimõtteid arvestades tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt on maksudeklaratsiooniga tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimine keelatud, kui kaubatarnetele ja teenuste osutamisele on kohaldatud liiga kõrget käibemaksumäära põhjusel, et nende tehingute eest ei ole esitatud arvet, vaid on väljastatud üksnes kassatšekid. Isegi neil asjaoludel on maksukohustuslasel, kes kohaldas ekslikult liiga kõrget käibemaksumäära, õigus esitada tagastamistaotlus asjaomase liikmesriigi maksuhaldurile, kuna viimane saab oma väites tugineda selle maksukohustuslase alusetule rikastumisele üksnes siis, kui ta on kõiki asjakohaseid asjaolusid arvesse võtva majandusanalüüsi tulemusel tuvastanud, et majanduslik koormus, mille alusetult sissenõutud maks sellele maksukohustuslasele tekitas, on täielikult neutraliseeritud.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (seitsmes koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL), artikli 1 lõiget 2 ja artiklit 73 koostoimes artikli 78 punktiga a

tuleb

neutraalse maksustamise, proportsionaalsuse ja võrdse kohtlemise põhimõtteid arvestades tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt on maksudeklaratsiooniga tasumisele kuuluva käibemaksu korrigeerimine keelatud, kui

kaubatarnetele ja teenuste osutamisele on kohaldatud liiga kõrget käibemaksumäära põhjusel, et nende tehingute eest ei ole esitatud arvet, vaid on väljastatud üksnes kassatšekid. Isegi neil asjaoludel on maksukohustuslasel, kes kohaldas ekslikult liiga kõrget käibemaksumäära, õigus esitada tagastamistaotlus asjaomase liikmesriigi maksuhaldurile, kuna viimane saab oma väites tugineda selle maksukohustuslase alusetule rikastumisele üksnes siis, kui ta on kõiki asjakohaseid asjaolusid arvesse võtva majandusanalüüsi tulemusel tuvastanud, et majanduslik koormus, mille alusetult sissenõutud maks sellele maksukohustuslasele tekitas, on täielikult neutraliseeritud.

Allkirjad