

Kohtuasi C-156/20

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

6. aprill 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Supreme Court of the United Kingdom

Eelotsusetaotluse kuupäev:

1. aprill 2020

Kassatsioonkaebuse esitaja:

Zipvit Ltd

Vastutaja kassatsioonimenetluses:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[...]

KOHTUOTSUS

Zipvit Ltd (kassatsioonkaebuse esitaja) vs. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (vastustaja kassatsioonimenetluses)

[...] [lk 1]

SUPREME COURT OF THE UNITED KINGDOM

1. APRILL 2020

[...]

OLLES ÄRA KUULANUD kassatsioonkaebuse esitaja esindaja ja kassatsioonimenetluse vastustaja esindaja 29. ja 30. jaanuaril 2020,

KOHUS MÄÄRAB:

1. Taotleda Euroopa Liidu Kohtult Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 alusel eelotsust käesoleva kohtumääruse lisas sõnastatud küsimustes.

2. Otsustada kohtukulude kandmine edaspidi. [lk 14]

Kohtusekretär

1. aprill 2020

LISA [lk 15]

EELOTSUSE KÜSIMUSED

1. Kas olukorras, kus 1) maksuhaldur, teenuseosutaja ja maksukohustuslasest ettevõtja tõlgendavad valesti Euroopa Liidu käibemaksualast õigusakti ja loevad hariliku maksumäära alusel käibemaksuga maksustatava tehingu käibemaksust vabastatuks; 2) teenuseosutaja ja ettevõtja vahelises lepingus on ette nähtud, et tehingu hind käibemaksu ei sisalda ja et kui käibemaks kuulub maksmisele, peab selle maksumuse kandma ettevõtja; 3) teenuseosutaja ei nõua ettevõtjalt täiendava käibemaksu maksmist ega saa seda enam nõuda, ja 4) maksuhaldur ei saa või ei saa enam (aegumise tõttu) nõuda teenuseosutajalt käibemaksu, mis oleks tulnud maksta, tuleb direktiivist tulenevalt lugeda tegelikult makstud hind maksustatava netoväärtuse ja sellelt tasumisele kuuluva käibemaksu kogusummaks, mistõttu ettevõtja saab nõuda direktiivi artikli 168 punkti a alusel sisendkäibemaksu mahaarvamist nii, nagu oleks tegemist sellelt tehingut tegelikult „tasatud“ käibemaksuga?

2. Teise võimalusena, kas ettevõtja saab nendel asjaoludel nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamist direktiivi 168 punkti a alusel kui käibemaksu, mis „kuulub tasumisele“ sellelt tehingult?

3. Kas juhul, kui maksuhaldur, teenuseosutaja ja maksukohustuslasest ettevõtja tõlgendavad valesti Euroopa Liidu käibemaksualast õigusakti ja loevad hariliku maksumääraga maksustatava tehingu käibemaksust vabastatuks, mistõttu ettevõtja ei saa maksuhaldurile esitada talle osutatud teenuse eest väljastatud arvet, mis oleks kooskõlas direktiivi artikli 226 punktidega 9 ja 10, on ettevõtjal õigus nõuda sisendkäibemaksu mahaarvamist vastavalt direktiivi artikli 168 punktile a?

4. Kas esimesele, teisele ja kolmandale küsimusele vastamisel:

a) on asjakohane uurida, kas teenuseosutajal on liikmesriigi või liidu õiguse alusel tekkinud õiguspärasel ootusel või muul põhinev kaitsevõide juhuks, kui maksuhaldur püüab väljastada maksuotsust, millega kohustatakse teda arvestama tehingult käibemaksu?

b) on oluline, et ettevõtja teadis maksuhalduri ja teenuseosutajaga samal ajal, et tehing ei ole tegelikult käibemaksust vabastatud, või olid tal selle teadmiseks nendega samad võimalused ning ta oleks saanud teha ettepaneku, et ta maksab tehingult maksmisele kuuluva käibemaksu (arvutatult tehingu hinna põhjal), nii et selle saaks maksuhaldurile üle kanda, kuid jättis selle tegemata? [lk 16]

[...]

Sissejuhatus

1. Käesolev kohtuasi puudutab ettevõtja (käesolevas asjas äriühingu Zipvit) õigust arvata maha sisendkäibemaks, mis kuulub maksmisele või mille ta on maksnud teenustelt, mida on talle osutanud teenuseosutaja (käesolevas asjas Royal Mail), niivõrd kui neid teenuseid on kasutatud ettevõtja enda poolt kaupade tarnimiseks või teenuste osutamiseks lõpptarbijale. Küsimus on tekkinud seoses konkreetse asjaolude kogumiga.
2. Teenuseosutaja ja ettevõtja vahelist teenuste osutamise lepingut reguleerivates üldtingimustes oli ette nähtud, et ettevõtja maksab teenuste osutamise eest hinda, millele lisandub (vajaduse korral) käibemaks niisuguses summas, millega seda tehingut maksustatakse. Nagu Euroopa Kohus hiljem oma otsuses tuvastas, oleks tulnud lugeda see teenuste osutamine hariliku käibemaksumääraga maksustatavaks, nii et ettevõtja oleks pidanud maksuma käibemaksu asjakohase protsendimäära ulatuses tehingu hinnast. Ent teenuste osutamise ajal said nii teenuseosutaja kui ka ettevõtja heas usus tegutsedes üldlevinud vea tõttu aru nii, et see tehing on käibemaksust vabastatud, mistõttu ettevõtjale esitatud arvele märgiti ja ta maksis summa, mis võrdus tehingu hinnaga. Kõnealuste tehingutega seotud arvetel olid need tehingud märgitud käibemaksuvabadena ja seega näidatud, et nendelt käibemaksu maksta ei tule.
3. Maksuhaldur (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners, edaspidi „maksuhaldur“) tegi heas usus tegutsedes sama vea. Maksuhaldur aitas tehingupoolte veale tahtmatult kaasa, andes välja maksujuhise, kus oli kirjas seesama.
4. Selle vea tagajärjel on ettevõtja maksnud iga tehingu eest vaid teenuse hinnaga võrduva summa ja praegu puuduvad väljavaated, et teda saaks sundida maksuma või et ta maksaks lisaks summa, mis on samaväärne käibemaksuga koguhinnas (s.o teenuse hinna ja sellele lisanduva käibemaksu summa) ja mis oleks tulnud selliste tehingute kohta arvele märkida ja maksta. Samuti ei ole teenuseosutaja deklareerinud maksuhaldurile käibemaksu, mis tuleb nendelt tehingutelt maksta või on makstud, ning puuduvad väljavaated, et teda saaks praegu sundida seda käibemaksu maksuhaldurile deklareerima või et ta selle deklareeriks. [lk 2]
5. Sellegipoolest väidab ettevõtja nüüd, et tal on käibemaksudirektiivi (s.o [nõukogu direktiivi] 2006/112/EÜ – edaspidi „direktiiv“) artikli 168 punkti a alusel õigus taotleda maksuhaldurilt õigust arvata sisendkäibemaksuna maha käibemaks, mis kuulub maksmisele kõnealustelt tehingutelt, või käibemaks, mida õigusnormide kohaselt peetakse niisuguseks, mille teenuseosutaja arvas iga tehingu eest nõutud hinna sisse (ja mida seaduse kohaselt seega peeti niisuguselt tehingult tegelikult makstud käibemaksuks, kui ettevõtja maksis summa, mida tehingupooled pidasid tehingu hinnaks). Maksuhaldur seevastu väidab, et käesoleva juhtumi asjaolude puhul on õige tõlgendada direktiivi nii, et: 1) kõnealustelt tehingutelt ei kuulu

maksmisele ega ole makstud käibemaksu, mistõttu ei saa nõuda nende eest sisendkäibemaksu tagastamist, ja/või 2) kõnealuste tehingute eest esitatud arvetelt ei nähtunud, et nende tehingute eest tuli maksta käibemaksu, ning kuna ettevõtja valduses ei olnud üheski etapis arveid, millelt oleks nähtunud käibemaksu maksmise kohustus ja summa vastavalt direktiivi artikli 226 punktidele 9 ja 10, ei ole ettevõtjal ka sel põhjusel õigust nende tarnete eest sisendkäibemaksu tagasi saada. Ettevõtja märgib vastuseks punktile 1, et käibemaks tuleb lugeda hinna sees makstuks (või maksmisele kuuluvaks), ja punktile 2, et kõik asjassepuutuvad faktilised asjaolud on nüüd teada ja ta saab igalt tehingult maksmisele kuuluva või makstud käibemaksu summa tõendada muul viisil.

6. Summad, mille tagastamist Zipvit [ettevõtja] asjassepuutuvatelt tehingutelt sisendkäibemaksuna taotleb, on kokku 415 746 Inglise naela pluss intress. Käesolev menetlus on näidiskohtuasi nende Royal Maili [s.o teenuseosutaja] teenuste osutamise tehingute suhtes, kus on tehtud sama viga. Kohtule on esitatud prognoosid, mille kohaselt on maksuhalduri vastu esitatavate nõuete koguväärtus 500 miljonit kuni 1 miljard Inglise naela.

Faktilised asjaolud

7. Royal Mail on Ühendkuningriigi riiklik postiteenistus. Direktiivi artikli 132 lõike 1 punktis a on (ja sellele ajaliselt eelnenud samaväärsetes sätetes oli) ette nähtud, et liikmesriigid vabastavad käibemaksust „riiklike postiteenistuste poolt teenuste, välja arvatud reisijateveo- ja telekommunikatsiooniteenuste, osutami[s]e ja nendega seotud kaubatarned“. Seda sätet rakendades tõlgendasid [Ühendkuningriigi] parlament ja maksuhaldur seda nii, et see hõlmab kõiki postiteenuseid, mida Royal Mail osutab. Riigisisene rakendusakt, nimelt 1994. aasta käibemaksuseadus (Value Added Tax Act 1994; edaspidi „käibemaksuseadus“) sisaldas sellekohast sätet (lisa 9 rühma 3 lõige 1) ja maksuhaldur andis välja sellekohased juhised.
8. Zipvit tegeleb vitamiinide ja mineraalide tarnimisega posti teel ning ta kasutas Royal Maili teenuseid. Alates 1. jaanuarist 2006 kuni 31. märtsini 2010 osutas Royal Mail Zipvitile kui ärikliendile mitmeid postiteenuseid vastavalt Zipvitiga individuaalselt läbi räägitud lepingutele. Käesolev kohtumenetlus puudutab ühe niisuguse teenuse, nimelt Royal Maili teenuse „multimedia®“ (edaspidi „teenused“) osutamist. [lk 3]
9. Lepingusse, mille kohaselt Royal Mail teenuseid osutas, olid inkorporeeritud asjakohased Royal Maili üldtingimused, milles oli ette nähtud, et kõik postitasud, mis näidatakse kliendile (s.o Zipvitile) esitatavatel arvetel maksmisele kuuluvatena, näidatakse ilma käibemaksuta ja et klient „maksab käibemaksu, mis võib kuuluda maksmisele posti- ja muudelt tasudelt, vastavalt asjakohasele maksumäärale“ ning et „käibemaks arvutatakse ja makstakse [teenuste hinnalt]“. Sellele vastavalt, niivõrd kui teenuste osutamise eest tuli maksta käibemaks, moodustus koguhind, mille Zipvit pidi lepingu kohaselt nende teenuste osutamise eest maksuma, teenuse hinna ja käibemaksu summast.

10. Riigisiseste õigusaktide ja juhiste tõttu ning üldlevinud eksiarvamuse tõttu, et teenused on käibemaksust vabastatud, olid Royal Maili arved Zipvitile tähistatud tähega „E“, mis tähendas, et need on käibemaksust vabastatud, arvetel ei olnud näidatud maksmisele kuuluvat käibemaksu summat ning Zipvitilt nõutud summad sisaldasid ainult teenuste hinda. Zipvit maksis arvetel näidatud summad Royal Mailile, nagu nõutud. Teenuste osutamise ajal ei nõudnud Zipvit nendelt sisendkäibemaksu tagasi.
11. Kuna Royal Maili arusaama kohaselt olid teenused käibemaksust vabastatud ja kuna ta ei olnud esitanud arvetel käibemaksu näidanud, ei deklareerinud ta teenuste osutamisega seoses maksuhaldurile käibemaksu. Ka maksuhaldur uskus, et teenused on käibemaksust vabastatud ning ei eeldanud ega nõudnud, et Royal Mail talle ühtegi sellist summat deklareeriks.
12. Selline olukord kestis mitu aastat, kuni Euroopa Kohtu 23. aprilli 2009. aasta otsuseni [TNT Post], C-357/07, EU:C:2009:248; [...]. Euroopa Kohus otsustas, et postiteenuste maksuvabastus on kohaldatav ainult niisuguste teenuste suhtes, mida osutavad riiklikud postiteenused sellistena tegutsedes, kuid ei ole kohaldatav teenuste suhtes, mille tingimused on individuaalselt läbi räägitud.
13. Sellise tõlgenduse kohaselt, mille andis direktiivile ja sellele ajaliselt eelnenud õigusaktile Euroopa Kohus, oleks tulnud käesolevas menetluses vaidluse all olevaid teenuseid asjassepuutuval ajal käsitada kui hariliku maksumääraga maksustatavaid. Royal Mail oleks pidanud nõudma Zipvitilt teenuste osutamise eest kogusumma, mis oleks pidanud sisaldama teenuse hinna ja asjassepuutuva maksumäära alusel arvutatud käibemaksu summat, ning Royal Mail oleks pidanud selle käibemaksu maksuhaldurile deklareerima. Tegelikuses aga Zipvitilt sellist summat ei nõutud ja ta seda käibemaksu ei maksnud ning Royal Mail ei deklareerinud maksuhaldurile teenustega seoses ühtegi käibemaksu summat. **[lk 4]**
14. Kohtuotsuse TNT Post põhjal esitas Zipvit maksuhaldurile kaks nõuet teenustelt sisendkäibemaksu mahaarvamiseks [...]: 1) 15. septembril 2009 nõude summas 382 599 Inglise naela pluss intress „sisendkäibemaksu eest, mis on makstud alates 31. märtsil 2006 lõppenud kvartalilt (mis tuli maksta pärast 1. aprilli 2006) kuni 30. juunil 2009 lõppenud kvartalini“ ning 2) 8. aprillil 2010 nõude summas 33 147 Inglise naela seoses perioodidega, mis lõppesid detsembris 2009 ja märtsis 2010. Need nõuded olid arvutatud eeldusel, et tarnete eest tegelikult makstud hindu tuleb käsitada nii, et need sisaldavad käibemaksu.
15. Vahepeal tegi maksuhaldur päringud Royal Mailile, et täpselt kindlaks teha, milliseid tema teenuseid kohtuotsus TNT Post mõjutab.
16. Maksuhaldur jättis 12. mai 2010. aasta kirjaga Zipviti nõuded rahuldamata. Ta põhjendas seda nii, et Zipvit oli lepinguga kohustatud maksma teenuste hinnalt käibemaksu, kuid asjakohaste arvetega ei olnud temalt käibemaksu nõutud ja ta ei

olnud seda käibemaksu maksnud. Vaidemenetluses jättis maksuhaldur selle otsuse 2. juuli 2010. aasta kirjaga muutmata.

17. Selleks ajaks ei olnud möödunud Royal Maili lepingust tuleneva nõude riigisisene aegumistähtaeg, mis oli teenuste osutamise suhtes koguhinna (s.o selliselt teenuste osutamisel nende kommertshinna põhjal arvutatuna maksmisele kuuluva käibemaksu summa) sissenõudmiseks 1980. aasta aegumisseaduse (Limitation Act 1980) § 5 kohaselt kuus aastat. Ent nõuete esitamine kõikidele Royal Maili asjaomastele klientidele, keda kohtuotsus TNT Post mõjutas, sealhulgas Zipvitile, olnuks Royal Maili jaoks kulukas ja halduslikult koormav ning tal ei olnud majanduslikku huvi seda teha, mistõttu ta selliseid nõudeid ei esitanud.
18. Sel ajal kestis veel maksuhalduri jaoks käibemaksuseaduse § 73 lõikes 6 ja § 77 lõikes 1 ette nähtud tähtaeg Royal Maili suhtes maksuotsuste tegemiseks vähemalt mõningate teenuste osutamise tehingute käibemaksuga maksustamise kohta. Maksuhaldur aga oli seisukohal, et ta ei pea selliseid maksuotsuseid tegema, sest riigisisese õiguses oli asjassepuutuval ajal käibemaksuseadusega ette nähtud, et kõnealuste teenuste osutamine on käibemaksust vabastatud, ja pealegi ei olnud Royal Mail Zipvitilt nendelt teenuste osutamise tehingutelt maksmisele kuuluvat käibemaksu tegelikult saanud. Samuti oli maksuhaldur seisukohal, et ta on tekitanud Royal Maili jaoks kehtiva õiguspärase ootuse, et Royal Mail ei ole kohustatud teenuste eest käibemaksu koguma ega deklareerima, mistõttu oleks Royal Mailil olnud tõhus kaitseväide, kui tema suhtes oleks tehtud teenustega seoses käibemaksu deklareerima kohustavaid maksuotsuseid. **[lk 5]**
19. Zipvit pöördus maksuhalduri vaideotsuse peale kaebusega First-tier Tribunalisse (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik). Kaebust arutati kohtuistungil 14. ja 15. mail 2014. Selleks ajaks oli suurema osa sooritatud tehingute puhul lõppenud aegumistähtaeg, mille jooksul oleks Royal Mail saanud esitada Zipvitile lepingu alusel nõude maksta puuduv osa teenuste osutamise hinna kogusummast. Ka maksuhalduri tähtaeg Royal Maili suhtes maksuotsuse tegemiseks oli suuresti, kui mitte täiesti aegunud [...] [...].
20. First-tier Tribunal (esimese astme kohus, Ühendkuningriik) otsustas, et teenused kuulusid liidu õiguse kohaselt käibemaksuga maksustamisele hariliku maksumäära alusel, nagu on märgitud Euroopa Kohtu otsuses TNT Post, ning et riigisisese õiguses ette nähtud erandit postiteenistuse suhtes saab ja tuleb tõlgendada samamoodi, et teenuseid on õige pidada riigisisese õiguse kohaselt hariliku maksumääraga maksustatavateks. Poolte vahel selle üle vaidlust ei ole.
21. First-tier Tribunal (esimese astme kohus, Ühendkuningriik) jättis Zipviti kaebuse 3. juuli 2014. aasta kohtuotsusega [<http://bailii.org/uk/case/UKFTT/TC/2014/TC03773.html>] rahuldamata. Ta otsustas, et maksuhalduril ei ole Royal Maili vastu täitmisele pööratavat nõudeõigust, sest Royal Mail ei ole deklareerinud käibedeklaratsioonides teenuste osutamisel käibemaksu ega vabatahtlikult deklareerinud vähemakstud käibemaksu ega väljastanud arvet, kus oleks olnud näidatud kõnealune

maksmisele kuuluv käibemaks, ning maksuhaldur ei ole teinud Royal Maili suhtes maksuotsust, millega oleks ta loetud vastutavaks käibemaksu maksmise eest [...] [Välja on jäetud viited First-tier Tribunali (esimese astme kohus, Ühendkuningriik) kohtuotsuse punktide numbritele.] Nendel asjaoludel ei ole Royal Mailil seoses teenuste osutamisega direktiivi artikli 168 punkti a tähenduses käibemaksu, „mis kuulub tasumisele või on tasutud“ [...] [...]. Küsimus, kas avaliku õiguse põhimõtted, sealhulgas õiguspärase ootuse põhimõte, oleksid takistanud maksuhaldurit Royal Maili suhtes maksuotsust tegemast, jäeti kõrvale kui niisugune, mida ei olnud vaja kindlaks teha [...]. Igal juhul, kuna Zipviti ei olnud teenuste osutamise kohta kehtivaid käibemaksuarveid, millel oleks kajastunud kohustus maksta käibemaksu, ei olnud tal õigust nõuda niisuguse käibemaksu mahaarvamist sisendkäibemaksuna [...]. Kuigi maksuhalduril on riigisisese õiguse (1995. aasta käibemaksumääruse (SI 1995/2518) artikli 29 lõike 2; edaspidi „artikli 29 lõige 2“) kohaselt kaalutusõigus võtta käibemaksuarve asemel vastu alternatiivseid tõendeid käibemaksu maksmise kohta, mida maksuhaldur oma otsustes ei kaalunud, leidis First-tier Tribunal (esimese astme kohus, Ühendkuningriik), et nõuetekohaselt kaalutledes, kas võtta vastu alternatiivseid tõendeid, oleks maksuhaldur oma kaalutusõigust kasutades paratamatult ja õigustatult otsustanud mitte nõustuda Zipviti nõudega nendelt teenustelt sisendkäibemaks maha arvata [...]. Selles aspektis oli oluline, et nende teenuste eest mõttelise sisendkäibemaksu tagastamine Zipvitile kujutaks endast Zipviti jaoks alusetut rikastumist [...]. Tegelikult oli Zipvit tasunud teenuste eest üksnes hinna, mis käibemaksu ei sisaldanud, mistõttu talle nende teenuste eest mõttelise käibemaksu tagastamine tähendaks majanduslikult seda, et ta on saanud need teenused nende tegelikust kaubanduslikust väärtusest tunduvalt odavamalt. [...]. [lk 6]

22. Zipvit kaebas kohtuotsuse edasi. Upper Tribunal (Tax Chamber) (kõrgem kohus, maksukollegium, Ühendkuningriik) jättis edasikaebuse rahuldamata. [...] [Välja on jäetud kommentaar First-tier Tribunali (esimese astme kohus, Ühendkuningriik) ja Upper Tribunali (kõrgem kohus, Ühendkuningriik) otsuste vaheliste tõlgenduserinevuste kohta, mis lahendati Court of Appealis (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales).] Poolte vahel ei ole enam vaidlust selle üle, et „mis kuulub tasumisele või on tasutud“ tähendab niisugust, mille ettevõtja peab maksma või on maksnud teenuseosutajale. Upper Tribunal (kõrgem kohus, Ühendkuningriik) jättis First-tier Tribunali (esimese astme kohus, Ühendkuningriik) kohtuotsuse arve küsimuses ja artikli 29 lõike 2 alusel kasutatud kaalutusõiguses küsimuses muutmata.
23. Zipvit kaebas selle kohtuotsuse edasi Court of Appealis (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales). Alles Court of Appealis (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales) uuriti lõpuks täiel määral faktilist olukorda seoses Zipviti kohustustega, mis tulenesid tema ja Royal Maili vahel sõlmitud lepingust, ning tuvastati seoses sellega eespool kirjeldatud faktilised asjaolud. Nende üle poolte vahel nüüd vaidlust ei ole.

24. Court of Appeal (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales) jättis [29. juuni 2018. aasta kohtuotsusega <http://bailii.org/uk/cases/EWCA/Civ/2018/1515.html>] Zipviti edasikaebuse rahuldamata. Olles ulatuslikult käsitlenud Euroopa Kohtu praktikat seoses käibemaksuga, „mis kuulub tasumisele või on tasutud“, nagu see oli asjakohaseks muutunud Zipviti lepinguliste kohustustega seotud faktilise olukorra juures, leidis Court of Appeal (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales), et olukord ei ole *acte clair*. [...] Siiski jõudis Court of Appeal (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales) arvete küsimuses [...] alama astme kohtutega samale järeldusele. Olles käsitlenud Euroopa Kohtu praktikat, märkis Court of Appeal (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales), et selleks, et kasutada teenuste suhtes võimalikku sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, on eeltingimusena vaja, et Zipvivil oleksid ette näidata käibemaksuarved, millest nähtub, et teenuste osutamise eest on nõutud käibemaksu vastavalt direktiivi artikli 226 punktidele 9 ja 10, või lisatõendid, millest nähtub, et Royal Mail on maksnud asjassepuutuva maksu maksuhaldurile – Zipvit aga ei ole suutnud seda eeltingimust täita [...]. Court of Appeal (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales) nõustus alama astme kohtutega küsimuses, mis puudutas maksuhalduri kaalutusõiguse kasutamist artikli 29 lõike 2 alusel [...]. Kui maksuhaldur oleks lugenud olukorra selliseks, et Zipvit on maksnud teenuste eest sisendkäibemaksu, oleks tegu Zipviti alusetu rikastumisega [...], kuna sisuliselt alandataks riigi raha arvelt hinda, mille ta pidi teenuste eest maksma, olgugi et käibemaksu ei ole riigile makstud [...]. Court of Appeal (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales) asus seisukohale, et arvete küsimuses on olukord *acte clair*, mistõttu ei ole vaja taotleda eelotsust Euroopa Kohtult [...].

Edasikaebus Supreme Courtile (Ühendkuningriigi kõrgeim kohus)

25. Nüüd on Zipvit pöördunud kassatsioonkaebusega eelotsusetaotluse esitanud kohtusse. Zipvit palub rahuldada oma kaebuse nii küsimuses seoses käibemaksuga, „mis kuulub tasumisele või on tasutud“, kui ka arvete küsimuses, sealhulgas vajalikus ulatuses ka seoses maksuhalduri kaalutusõiguse kasutamisega artikli 29 lõike 2 alusel. Olles poolte esitatud argumentidega täielikult tutvunud, on kohus otsustanud, et küsimus seoses käibemaksuga, „mis kuulub tasumisele või on tasutud“, ega ka arvete küsimus ei ole *acte clair*, ja Euroopa Kohtult tuleb taotleda eelotsust käesoleva kohtuotsuse lõpus sõnastatud küsimustes. Lühidalt kokku võttes on poolte seisukohad seoses edasikaebusega järgmised. [lk 7]

(1) Küsimus seoses käibemaksuga, „mis kuulub tasumisele või on tasutud“

26. Direktiivi artikli 168 punktis a on sätestatud, et maksukohustusega ettevõtjal on õigus käibemaksust, mida ta on kohustatud maksma, maha arvata „käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud [...] kaupade või teenuste eest, mille [...] on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane“.

27. Zipvit väidab, et käesoleva juhtumi asjaoludel tuli iga kord, kui ta maksis vaid hinna, mida temalt Royal Maili arvel nõuti (ehkki ta oli lepinguliselt kohustatud maksma peale selle ka käibemaksu), lähtuda tema (Zipvit) puhul sellest, et ta on maksnud tasutud summa sees ka käibemaksu. Summa, mida Royal Mail nõudis ja mille Zipvit maksis, tuleb lugeda koguhinnaks, mis hõlmab (väiksemat) maksustatavat väärtust ja sellelt maksustatavalt väärtuselt hariliku maksumääraga käibemaksu. Seega, kui Royal Mail väljastas Zipvitile osutatud teenuste eest arve summas 120 Inglise naela ja see oli teenuste hind ning Zipvit maksiski ainult selle summa, tulnuks olukorda, ehkki arvele oli märgitud, et teenused on käibemaksust vabastatud, pidada [...] niisuguseks, et (direktiivi artiklite 73 ja 78 tähenduses) maksustatav väärtus oli kõigest 100 Inglise naela ja ülejäänud 20 Inglise naela oli (eeldusel, et käibemaksu määr on 20%) käibemaks, mida Zipvitil on nüüd õigus seoses teenustega, mida ta oma klientidele osutas, sisendkäibemaksuna tagasi nõuda. See igas makses kätketud käibemaks kujutab endast käibemaksu, mis on nõutetekohaselt „tasutud“ ja kuulub seega artikli 168 punkti a kohaldamisalasse.
28. Selle seisukoha põhjenduseks tugineb Zipvit eelkõige direktiivi artiklitele 73, 78 ja 90 (mis kajastuvad riigisisese õiguse käibemaksuseaduse § 19 lõikes 2 ja §-s 26A) ning Euroopa Kohtu [7. novembri 2013. aasta] otsusele Tulică (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722).
29. Teise võimalusena, isegi kui hinnas kätketud käibemaksu, millele Zipvit tugineb, ei tule pidada artikli 168 punkti a tähenduses „tasutuks“, tuleb käibemaksu pidada niisuguseks, mis selle sätte tähenduses „kuulub tasumisele“, mille alusel on Zipvitil õigus nõuda selle mahaarvamist sisendkäibemaksuna.
30. Niivõrd kui maksuhaldur väidab, et ta ei saa sundida Royal Maili deklareerima talle käibemaksu Zipvitile osutatud teenustelt, on maksuhaldur selles ise süüdi (kas seetõttu, et ta on andnud põhjust õiguspäraseks ootuseks või muuks kaitseargumentiks, millele Royal Mail saaks tugineda, kui maksuhaldur peaks võtma meetmeid oma nõude täitmisele pööramiseks – kusjuures ei möönda, et selliseid kaitseargumente tegelikult esineb –, või seetõttu, et ta laskis mööda oma nõude täitmisele pööramise tähtaja) ja igal juhul ei ole tegu asjaoluga, mis saaks takistada Zipviti tuginemast talle artikli 168 punktist a tulenevale õigusele arvata maha käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud. **[lk 8]**
31. Maksuhaldur väidab seepeale, et käesoleva juhtumi asjaoludel ei kohusta ega õigusta direktiiv tagasiulatavalt ümber kirjutama Royal Maili ja Zipviti vahelisi kaubanduslikke kokkuleppeid, mille kohaselt Royal Maili arvetel oli viidatud ainult hinnale, mille Zipvit pidi teenuste eest maksma, ja Zipvitile jäi lepinguline kohustus maksta Royal Mailile sellelt hinnalt veel ka käibemaksu hariliku maksumääraga (nagu selgus alles pärast kohtuotsust TNT Post). Tegelikult ei väljastanud Royal Mail lisaarveid, et nõuda selle käibemaksu maksmist; teda ei saanud sundida selliseid lisaarveid välja andma (ja nüüd on selle tegemise tähtaeg vastavalt riigisisesele lepingu alusel esitatavate nõuete aegumise seadusele möödunud); ta ei deklareerinud seoses teenustega maksuhaldurile käibemaksu (ei käibemaksu madalamalt mõtteliselt teenuse hinnalt, millele on viidanud Zipvit,

ega ka tegelikult teenuse hinnalt maksmisele kuulunud käibemaksu); ning maksuhaldur ei saanud võtta meetmeid sundimaks Royal Maili arvestama teenustelt käibemaksu (kas avalikust õigusest, sealhulgas Royal Maili õiguspärasest ootusest tulenevalt või tähtaja aegumise tõttu).

32. Maksuhaldur väidab, et kui Zipvilit lubatakse nõuda käibemaksu, mis oli mõtteliselt kätkevad maksetesse, mille ta Royal Mailile tegi, oleks tegu mineviku ümberkirjutamisega täiesti teoreetilisel, tegelikkusest lahutatud viisil, milleks ükski direktiivi säte ei kohusta. Nagu alama astme kohtud ja Court of Appeal (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales) õigesti leidsid, tähendaks see, et Zipvit saaks maksumaksja arvel alusetult rikastuda (ja oma kaubanduslike konkurentide ees eelise), mis ei saa olla direktiivi kohaselt õigustatud. See põhjustaks tagajärje, mis oleks vastuolus neutraalsuse põhimõttega, millel on direktiivis põhjanev tähtsus, kuna sisendkäibemaksu, mille mahaarvamist Zipvit nõuab, ei ole kunagi riigile makstud ja Royal Mail ei saanud kasseerida maksuhalduri jaoks maksu nii, nagu on vaja selle põhimõtte toimimiseks (tuginedes selles aspektis eelkõige Euroopa Kohtu [24. oktoobri 1996. aasta] kohtuotsusele Elida Gibbs (C-317/94, [EU:C:1996:400], punkt 22) ja [28. novembri 2013. aasta kohtuotsusele Minister Finansów (C-319/12, [EU:C:2013:778], punktid 41–43).
33. Maksuhaldur märgib, et käesolevat juhtumit tuleb eristada olukorrast, mis oli vaidluse all kohtuasjas Tulică. Nimetatud asjas tehtud kohtuotsuse punktis 37 märkis Euroopa Kohus sõnaselgelt, et selles kohtuasjas ei olnud tegu seda liiki lepingulise kokkuleppega. Kohtupraktikas on ette nähtud, et kui lepingu teenuseosutaja (Royal Mail) ja ettevõtja (Zipvit) vahel kohustab ettevõtjat maksuma osutatud teenuste eest hinna ja sellele lisaks summa, mis vastab sellele hinnalt makstavale käibemaksule, on õige tõlgendada direktiivi artikli 168 punkti a nii, et käibemaksu saab pidada „tasutuks“ vaid siis, kui teenuse hinnalt maksmisele kuuluv käibemaks on tegelikult makstud, mida käesoleval juhul tehtud ei ole. Samuti nähtub kohtupraktikast, et käibemaksu saab pidada „tasumisele kuuluvaks“ vaid siis, kui on olemas täitmisele pööratav nõudeõigus selle kogumiseks Zipvilit ja tagamiseks, et see kandub edasi maksuhaldurile, mida käesoleval juhul ei ole. **[lk 9]** Maksuhaldur tugineb eelkõige Euroopa Kohtu [29. märtsi 2012. aasta] otsusele Véléclair (C-414/10, EU:C:2012:183); [21. märtsi 2018. aasta] kohtuotsusele Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:2040) ja [12. aprilli 2018. aasta] kohtuotsusele Biosafe-Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:249).
34. Maksuhaldur märgib, et kohtupraktika ei viita sellele, nagu oleks maksuhalduri käitumine asjakohane kaalutlus direktiivi kohaldamisel sedalaadi juhtude suhtes. Harilikult on nii, et kui teenuseosutaja ei ole esitanud deklaratsiooni või käibemaksuarveid, mis vastavad artikli 226 punktidele 9 ja 10, ei tea maksuhaldur, milliseid tehinguid on tehtud ja kas ta saab teha teenuseosutaja suhtes maksuotsuse. Samuti ja igal juhul ei ole maksuhalduri tegevuses midagi, mis õigustaks [selles kohtupraktikas] viidatud liidu õiguse põhimõtete eiramist. Nagu kohtuasjades Volkswagen ja Biosafe-Industria, on vaidlusalune olukord tekkinud

lihtsalt vea tõttu, mille on heas usus teinud nii Zipvit, Royal Mail kui ka maksuhaldur.

35. Samuti tugineb maksuhaldur põhimõttele, et lubatud ei ole asümmeetriline tuginemine direktiivile, mille puhul ettevõtja kasutab ära liikmesriigi õiguses ette nähtud erandit (mida ei ole tegelikult direktiiviga lubatud) seoses tehingutega ja püüab nende tehingute suhtes sisendkäibemaksu maha arvata. Selles aspektis tugineb maksuhaldur eelkõige kohtuotsusele MDDP [C-319/12]. Ta väidab, et sisuliselt püüab Zipvit ühtaegu kasutada ära seda, et liikmesriigi õiguses loeti teenuste osutamine sellel juhul ekslikult käibemaksust vabastatuks, ja vastuolus selle põhimõttega tugineda direktiivile, et põhjendada oma nõuet arvata sellistelt tehingutelt sisendkäibemaks maha. Zipvit eitab seda.

(2) *Arvetega seotud küsimus*

36. Zipvit märgib, et Euroopa Kohtu praktikast nähtuvalt erinevad sisulised (sealhulgas artikli 168 punktis a sätestatud) nõuded, mis tuleb sisendkäibemaksu nõudmiseks täita, oluliselt niisuguse nõudeõiguse suhtes kohaldatavatest vormilistest nõuetest (sealhulgas nõuetest käibemaksuarve esitamise kohta kooskõlas artikliga 226). Sisuliste nõuete suhtes on lähenemisviis range, kuid vormilistest nõuetest kõrvalekaldumine on lubatud, kui ettevõtja saab esitada rahuldavad alternatiivsed tõendid makstud või maksmisele kuuluva käibemaksu kohta. Zipvit tugineb eelkõige Euroopa Kohtu [15. septembri 2006. aasta] otsusele Barlis 06-Investmentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690); [19. oktoobri 2017. aasta] kohtuotsusele SC Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775) ja [21. novembri 2018. aasta kohtuotsusele] Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933). [lk 10]
37. Käesoleval juhul väidab Zipvit, et ta on esitanud rahuldavad alternatiivsed tõendid käibemaksu kohta, mis on tasutud (endas käibemaksu kätkeva makse kujul, mis Zipviti väitel sisaldus hinnas, mille ta Royal Mailile maksis) või kuulus tasumisele, sest tänu kohtuotsusele TNT Post on võimalik see hõlpsasti tuletada arvetest, mille Royal Mail tegelikult Zipvitile saatis, koos arusaamaga lepingulistest kokkulepetest nende teenuste osutamiseks, mille eest need arved esitati. Maksuhaldur ei saanud artikli 29 lõike 2 alusel kaalutlusõigust kasutades keelduda vastu võtmast alternatiivseid tõendeid, mille Zipvit oma nõude kinnituseks esitas.
38. Zipvit väidab, et kohtuotsustel Volkswagen ja Biosafe-Industria ei ole arvete küsimuses seda tähtsust, mida maksuhaldur neile omistab. Zipviti sõnul on nende kohtuotsuste põhjendused paremini seletatavad sooviga tagada, et ettevõtjal ei oleks takistusi sisendkäibemaksu mahaarvamise nõude õiguse praktilisel kasutamisel olukorras, kus ta on eksitavalt saanud arve, millelt nähtub, et tehingult ei tule käibemaksu tasuda.
39. Maksuhaldur väidab sellele vastuseks, et direktiivis ette nähtud kord käibemaksu kogumiseks kooskõlas neutraalsuse põhimõttega eeldab erilise tähtsuse

omistamist artikli 226 punktide 9 ja 10 nõuetele arve esitamise kohta, millelt nähtub tehingult käibemaksu maksmise kohustus ja summa. Käibemaksuga maksustamise korra kohaselt peavad selle korra tõhusaks toimimiseks nende asjadega kursis olema mitu poolt; ja maksuhaldurile on vaja esitada arved, mis neid nõudeid õigesti kajastavad, et maksuhaldur saaks olukorda jälgida ja tagada, et teenuseosutaja on arvetele märgitud käibemaksu õigesti deklareerinud. Seetõttu ei saa maksuhalduri sõnul esitada õiguspärasest sisendkäibemaksu mahaarvamise nõuet, kui puudub nendele konkreetsetele nõuetele vastav käibemaksuarve.

40. Maksuhaldur toetab Court of Appeal (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales) põhjendusi. Samuti tugineb ta kohtujuristide ettepanekutele ja kohtuotsustele kohtuasjades Volkswagen ja Biosafe-Industria, mis tema väitel toetavad tema seisukohta, et teenuste osutamisel õiguspärasest käibemaksu mahaarvamise nõuet peaks kinnitama direktiivi artikli 226 punktidele 9 ja 10 vastav käibemaksuarve Royal Maililt. Zipvit ei ole palunud Royal Mailil saata arveid, millel oleks nõutud temalt teenuste osutamise eest nõutavalt hinnalt maksmisele kuuluvat käibemaksu, ja ilmselgelt ei kavatsenud ta selliseid arveid paluda ega maksta käibemaksu, mida nendel nõutakse. Kuna Zipvit ei suutnud teenustelt sisendkäibemaksu mahaarvamise nõude kinnituseks ette näidata asjakohaseid käibemaksuarveid, ei saa sellel nõudel olla alust. Liidu õigusnormidele tuginedes ei saa vaidlustada alama astme kohtute ja Court of Appeal (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales) järeldusi maksuhalduri kaalutusõiguse kasutamise kohta määruse artikli 29 lõike 2 alusel. **[lk 11]**
41. [...]. [Välja on jäetud viited kohtumääruse lisadele.]

Eelotsusetaotlus Euroopa Kohtule

42. Nendel asjaoludel taotleb kohus Euroopa Kohtult eelotsust järgmistes küsimustes:
- [Väljajätt: eelotsuse küsimused on sõnastatud eespool lisas.] [...]
[lk 12]
- [...] **[lk 1]**