

Kohtuasi C-247/21

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

20. aprill 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

8. aprill 2021

Kassatsioonkaebuse esitaja:

Luxury Trust Automobil GmbH

Kaasatud asutus halduskohtus:

Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling

Põhikohtuasja ese

Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112 – Kauba ühendusesisene soetamine – Kolmnurktehing – Tarne saaja määramine käibemaksu tasuma kohustatud isikuks – Arvel esitatav teave – Korrigeerimine – Tingimused – Tagasiulatuv kehtivus – Arve väljastamine – Kohaldatavad õigusnormid

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse tõlgendamine, ELTL artikkel 267

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 42 punkti a koosmõjus sama direktiivi artikli 197 lõike 1 punktiga c (muudetud 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL) tuleb tõlgendada nii, et tarne saaja on määratud käibemaksu

tasuma kohustatud isikuks ka juhul, kui arvel, millel käibemaksusummat ära näidatud ei ole, on märges „maksuvaba ühendusesisene kolmnurktehing“?

2. Juhul kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt:
 - a) Kas arvel esitatud märges tagantjärele korrigeerimine (märges „ühendusesisene kolmnurktehing vastavalt käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, UStG) artiklile 25; käibemaksu tasumise kohustus läheb üle tarne saajale“) võib olla kehtiv?
 - b) Kas selleks, et korrigeerimine oleks kehtiv, peab arve saaja korrigeeritud arve kätte saama?
 - c) Kas korrigeerimine hakkab tagasiulatuvalt kehtima arve algse väljastamise kuupäevast?
3. Kas nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklit 219a (muudetud 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL) tuleb tõlgendada nii, et arve väljastamise suhtes on kohaldatavad selle liikmesriigi õigusnormid, kelle õigusnorme tuleks kohaldada juhul, kui arvel ei ole isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, (veel) määratud isikut, kellele kaup tarniti; või on kohaldatavad selle liikmesriigi õigusnormid, kelle õigusnorme tuleks kohaldada juhul, kui eeldada, et isiku, kellele kaup tarniti, määramine isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, on kehtiv?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, eelkõige artiklid 40, 41, 42, 141, 197, artikli 219a punktid 11 ja 11a

Viidatud riigisisised õigusnormid

1994. aasta käibemaksuseadus (Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze, Umsatzsteuergesetz 1994, edaspidi „UStG 1994“) 2014. aastal kohaldatud redaktsioonis (*BGBI.* I nr 112/2012)

Artikkel 25

„Kolmnurktehing

Mõiste

Artikkel 25. (1) Kolmnurktehinguga on tegemist siis, kui kolme eri liikmesriigi kolm ettevõtjat teevad sama kaupa puudutavad tehingud, kõnealune kaup toimetatakse esimeselt tarnijalt otse viimasele soetajale ja lõikes 3 nimetatud

tingimused on täidetud. See kehtib ka juhul, kui viimane soetaja on juriidiline isik, kes ei ole ettevõtja või kes ei soeta kaupa oma majandustegevuseks.

Kauba ühendusesisese soetamise koht kolmnurktingingu puhul

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

Maksuvabastus kauba ühendusesisese soetamise korral

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

- a) ettevõtja (soetaja) elu- või asukoht ei ole Austrias, kuid ta on siiski [liidu] territooriumil käibemaksukohustuslasena registreeritud;
- b) kauba soetab Austrias asuv ettevõtja (soetaja) nende järgneva tarnimiseks ettevõtjale või juriidilisele isikule, kes on Austrias käibemaksukohustuslasena registreeritud;
- c) soetatud kaup pärineb muust liikmesriigist kui see liikmesriik, kus ettevõtja (soetaja) on käibemaksukohustuslasena registreeritud;
- d) soetatud kauba käsutusõigus läheb esimeselt ettevõtjalt või esimeselt soetajalt vahetult üle viimasele soetajale (saaja);
- e) käibemaksu tasumise eest vastutab vastavalt lõikele 5 kauba saaja.

Arve väljastamine kauba soetaja poolt

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

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

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

- tarne saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

Maksu tasumise eest vastutav isik

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

Kauba soetaja kohustused

(6) Selleks et täita oma deklareerimiskohustust lõike 2 tähenduses, peab ettevõtja esitama koondaruandes järgmise teabe:

- Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel ettevõtja kauba ühendusesiseselt soetas ja sellele järgneva tarne tegi;
- ettevõtja tehtud järgneva tarne saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number liikmesriigis, kus on kaubasaadetise või -veo sihtkoht;
- iga üksiku kaubasaaja puhul nende tasude kogusumma, mis tuleb maksta sel viisil ettevõtja poolt kaubasaadetise või -veo sihtliikmesriigis tehtud tarnete eest. Need summad esitatakse selle kvartali kohta, mille jooksul käibemaks muutus sissenõutavaks.

Tarne saaja kohustused

(7) Maksu arvutamisel vastavalt §-le 20 lisatakse kindlaksmääratud summale lõike 5 kohaselt tasumisele kuuluv summa.“

Artikkel 3

„Ühendusesise soetamise koht

(8) Kauba ühendusesisene soetamine toimub selle liikmesriigi territooriumil, kus kaup asub selle veo või lähetamise lõpus. Kui soetaja teeb tarnijaga tehinguid sellise käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri alusel, mille on talle väljastanud muu liikmesriik, siis loetakse, et kauba ühendusesisene soetamine toimus selle liikmesriigi territooriumil, kuni soetaja tõendab, et soetamine on käibemaksuga maksustatud esimeses lauses nimetatud liikmesriigis. Tõendatuse korral kohaldatakse § 16 *mutatis mutandis*.“

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kassatsioonkaebuse esitaja on piiratud vastutusega Austria äriühing (osaühing), mille asukoht on Austria. Äriühingu tegevus hõlmab luksussõidukite piiriülest vahendamist ja piiriülest müüki.

- 2 Kassatsioonkaebuse esitaja ostis 2014. aastal Ühendkuningriigis asuvalt tarnijalt korduvalt sõidukeid ja võõrandas need seejärel Tšehhi Vabariigis asuvale ettevõtjale (äriühing M s.r.o.). Kolm osalevat ettevõtjat tegid tehingud oma asukohariigi väljastatud käibemaksudokumentatsioonil registreerimise numbri (edaspidi „KMKR“) alusel. Sõidukid toimetati Ühendkuningriigis asuvalt tarnijalt otse Tšehhi Vabariigis asuvale saajale; kauba veo korraldas kassatsioonkaebuse esitaja. Kassatsioonkaebuse esitaja kolmele arvele (kõik väljastatud 2014. aasta märtsis) oli märgitud kauba saaja Tšehhi KMKR, kassatsioonkaebuse esitaja Austria KMKR ja kauba tarnija Ühendkuningriigi KMKR. Kõikidel arvetel oli märgitud „maksuvaba ühendusesisene kolmnurktehing“. Käibemaksu ei olnud arvetel ära näidatud (esitatud oli vaid „arve netosumma“; nagu nähtub menetlustoimikutest, oli ka müügilepingutes märgitud vaid „ostuhinna netosumma“). 2014. aasta märtsi kohta esitatud koondaruandes näitas kassatsioonkaebuse esitaja kõnealuste kaubatarnete puhul ära kauba saaja Tšehhi KMKRi ja teatas, et tegemist on kolmnurktehinguga.
- 3 Tšehhi maksuhaldur liigitas Tšehhi ettevõtja M s.r.o. varifirmaks („Missing Trader“). Ettevõtja jäi Tšehhi maksuhaldurile kättesaamatuks ja ta ei deklareerinud ega tasunud Tšehhi Vabariigis kolmnurktehingutelt käibemaksu. Vaidlusaluste tarnete tegemise ajal oli M s.r.o. Tšehhi Vabariigis käibemaksudokumentatsioonil registreeritud.
- 4 Maksuamet tegi 25. aprillil 2016 otsuse, millega määras kassatsioonkaebuse esitajale 2014. aasta eest käibemaksu. Maksukontrolli aruandele viidates põhjendas maksuamet käibemaksu määramist sellega, et kolmel arvel, mille kassatsioonkaebuse esitaja oli väljastanud Tšehhi äriühingule M s.r.o., puudus märgitud käibemaksu tasumise kohustuse ülemineku kohta (UStG 1994 artikli 25 lõige 4). Seetõttu on tegemist „ebaõnnestunud kolmnurktehinguga“, mida ei saa tagantjärele parandada. Kuna kasutatud on Austria KMKRi, siis tuleb UStG 1994 artikli 3 lõike 8 alusel lähtuda sellest, et kauba ühendusesisene soetamine on toimunud Austrias.
- 5 Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria) jättis maksuotsuse peale esitatud kaebuse rahuldamata, kassatsioonkaebuse esitaja vaidlustas otsuse Verwaltungsgerichtshofis (Austria kõrgeim maksukohus).
- 6 Otsuse põhjenduses märkis Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria) lisaks, et kassatsioonkaebuse esitaja korrigeeris kolme arvet 23. mai 2016. aasta korrigeerimisteatistega, milles sisaldus märgitud, et käibemaksu tasumise kohustus on läinud üle tarne saajale.
- 7 Kolmnurktehingut reguleerivad sätted ei ole UStG 1994 artikli 25 lõike 1 kohastel asjaoludel kohaldatavad imperatiivselt. Soetajal (kolmnurktehingus keskmine ettevõtja) on pigem õigus valida, kas konkreetse tarne puhul kohaldatakse või ei kohaldata kolmnurktehingut reguleerivat korda. Valikuõigust tuleb tehingu tegemise ajal kasutada kooskõlas seadusjärgsete nõuetega. Kui soetaja soovib, et ühendusesisene soetamine oleks sihtliikmesriigis maksuvaba ja tehtud tarnelt

oleks kohustatud käibemaksu tasuma kauba saaja, peab ta märkima arvele UStG 1994 artikli 25 lõikes 4 loetletud andmed. Andmed, mille esitas arvetel kassatsioonkaebuse esitaja, on puudulikud, kuna vaidlusalustel arvetel puudub viide sellele, et käibemaksu tasumise eest on vastutav viimane ostja.

- 8 Kui soetaja arve ei vasta UStG 1994 artikli 25 lõike 4 sisulistele nõuetele, ei ole UStG 1994 artikkel 25 kohaldatav. Sellisel juhul on ahelteingu suhtes kohaldatavad üldnormid.
- 9 Kassatsioonkaebuse esitaja väitis veenvalt, et ta koostas vaidlusaluste müügiarvete kohta korrigeerimisteadised ja üritas neid saata Tšehhi ettevõtjale. Tõend selle kohta, et Tšehhi ettevõtja on korrigeeritud arved tegelikult kätte saanud, siiski puudub, millest tulenevalt ei ole kassatsioonkaebuse esitaja asjaomast tõendamiskohustust täitnud.
- 10 Kuna puudulikke arveid seega korrigeeritud ei ole, siis ei vaja küsimus, kas arve tagantjärele korrigeerimisega on võimalik kasutada kolmnurktingute suhtes kehtivat lihtsustatud korda, põhjalikumat käsitlemist. Käesoleval juhul ei ole käibemaksu sihtliikmesriigis tasutud.
- 11 Kuna arved ei sisalda märget selle kohta, et maksu tasumise eest on vastutav viimane ostja, ei ole kolmnurktingute suhtes kehtiv lihtsustatud kord kohaldatav, mistõttu tuleb müügitingute hindamisel aluseks võtta aheltingute suhtes kehtivad õigusnormid. Kassatsioonkaebuse esitaja on kasutanud Austria KMRKi, millest tulenevalt on kauba ühendusesisene soetamine toimunud Austrias. Austria loetakse kauba ühendusesisese soetamise kohaks seni, kuni kassatsioonkaebuse esitaja tõendab, et kauba soetamine on käibemaksuga maksustatud sihtliikmesriigiks olevas Tšehhi Vabariigis. See äramuutev tingimus ei ole täidetud. Peale selle ei ole kassatsioonkaebuse esitajal õigust arvata kumulatiivse ühendusesisese soetamise alusel maha sisendkäibemaksu.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

Esimene küsimus

- 12 Käesoleval juhul ei ole vaidlust selle üle, et tegemist on aheltinguga, kusjuures Ühendkuningriigi tarnija tarne on „tarne, mille puhul kaup tegelikult liikus“. Kassatsioonkaebuse esitaja teingu tulemusel toimus seega Tšehhi Vabariigis kauba ühendusesisene soetamine; seejärel tegi kassatsioonkaebuse esitaja Tšehhi Vabariigis „tarne, mille puhul kaup tegelikult ei liikunud“, äriühingule M s.r.o. UStG 1994 artikli 3 lõike 8 kohaselt loetakse kauba ühendusesisene soetamine lisaks toimunuks ka Austrias, kuna kassatsioonkaebuse esitaja kasutas Austria KMRKi. Seda, et kauba ühendusesisene soetamine või sellele järgnev „tarne, mille puhul kaup tegelikult ei liikunud“, on Tšehhi Vabariigis käibemaksuga maksustatud, kassatsioonkaebuse esitaja ei väida.

- 13 Menetluse ese on tarnelt Austrias käibemaksu tasumise kohustus vastavalt UStG 1994 artikli 3 lõikele 8, seega kauba (fiktiivse) ühendusesisese soetamise täiendav maksustamine tulenevalt Austria KMKRi kasutamisest. Kõnealune käibemaks paneb kassatsioonkaebuse esitajale majandusliku koormuse, kuna seda ei ole võimalik sisendkäibemaksuna maha arvata (vt Euroopa Kohtu 22. aprilli 2010. aasta otsus X ja fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 ja C-539/08).
- 14 Kauba ühendusesisene soetamine artikli 3 lõike 8 tähenduses on UStG 1994 artikli 25 lõike 2 alusel käibemaksuga maksustatud, kui ettevõtja (soetaja) tõendab, et tegemist on kolmnurktehinguga ja ta on täitnud oma deklareerimiskohustuse vastavalt UStG 1994 artikli 25 lõikele 6. Selle üle, et kassatsioonkaebuse esitaja on deklareerimiskohustuse täitnud, käesolevas menetluses vaidlust ei ole.
- 15 Kolmnurkteingu olemasolu tuleb määrata UStG 1994 artikli 25 lõike 1 alusel. Seal nimetatud tingimustest on vaidluse all vaid UStG 1994 artikli 25 lõikes 3 viidatud tingimuste täidetud.
- 16 Vastavalt UStG 1994 artikli 25 lõikele 3 (mis reguleerib juhtumeid, milles kolmnurkteingu kolmanda osalise – „kauba saaja“ – asukoht on Austrias) on kauba ühendusesisene soetamine käibemaksust vabastatud eelkõige vaid siis, kui käibemaksu tasumise eest vastutab vastavalt UStG 1994 artikli 25 lõikele 5 kauba saaja (UStG 1994 artikli 25 lõike 3 punkt e). UStG 1994 artikli 25 lõike 5 kohaselt nõuab see omakorda, et soetaja väljastatud arve vastab lõikele 4.
- 17 UStG 1994 artikli 25 lõike 4 kohaselt peab arvel olema esitatud eelkõige selge viide sellele, et tegemist on ühendusesisese kolmnurktehinguga ja et maksu tasumise eest vastutab viimane ostja.
- 18 Sellele tingimusele kassatsioonkaebuse esitaja arved ei vastanud, kuna neis sisaldus küll viide kolmnurktehingule, kuid puudus märge, et käibemaksu tasumise eest vastutab viimane ostja. Üksnes riigisisest õigust aluseks võttes tuleb sellest lähtudes asuda seisukohale, et õiguslik fiktsioon, et kauba ühendusesisene soetamine on Austrias käibemaksuga maksustatud, puudub.
- 19 Ka direktiivi artikli 42 kohaselt ei kohaldata artikli 41 esimest lõiku (mille kohaselt loetakse kauba ühendusesisese soetamise kohaks ka selle liikmesriigi territoorium, kes väljastas kasutatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri), kui vastavalt artiklile 197 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määratud isik, kellele kaup tarniti. Artikli 197 lõike 1 punkt c näeb sellega seoses vaid ette, et maksukohustuslase väljastatud arve peab olema koostatud 3. peatüki 3.–5. jao kohaselt. Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) lähtub sellest, et „määramine“ maksu tasuma kohustatud isikuks direktiivi artikli 42 esimese lõigu tähenduses on toimunud siis, kui arve sisaldab artikli 226 punkti 1 la kohast märget („pöördmaksustamine“).
- 20 Märge („pöördmaksustamine“), mis on nõutav ka direktiivi kohaselt, kassatsioonkaebuse esitaja algsetel arvetel aga just nimelt puudus.

- 21 Kassatsioonkaebuse esitaja algsetel arvetel sisalduv märge tuleneb ilmselt sellest, et kassatsioonkaebuse esitaja on ebaõigelt kombineerinud „maksuvaba ühendusesisest tarnet“ puudutava märke kolmnurkteingu korral kohaldatava pöördmaksustamist puudutava märkega. Seevastu koondaruandes deklareeris kassatsioonkaebuse esitaja tärned vorminõuetele vastavalt kolmnurkteingutena.
- 22 Nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiivi 2010/45/EL [millega muudetakse direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, arvete esitamist käsitlevate eeskirjade osas] põhjenduse 7 kohaselt tuleks arvel esitatavat teavet käsitlevaid teatud nõudeid muuta, et paremini kontrollida makse ja kohelda ühetaolisemalt piiriüleseid tarneid. See toetab järeldust, et arvete väljastamise eeskirjade range järgimine – eelkõige direktiivi artikli 226 punktis 11a nõutud märke „pöördmaksustamine“ olemasolu arvel – on tingimus, mis peab olema täidetud, et kasutada nendel eeskirjadel põhinevaid soodustusi (käesolevas asjas kolmnurktehinguid reguleeriva korra kohaldamine).
- 23 Kolmnurktehingute puhul esitatakse asjaomane märge arvel eelkõige seepärast, et viimane ostja ühendusesiseses kolmnurkteingus saaks ühemõtteliselt ja hõlpsalt tuvastada, et maksu tasumise kohustus on talle üle läinud. Selle eesmärgi võiks saavutada ka arvel käesoleval juhul esitatud teabega, eelkõige kui võtta arvesse, et käibemaksusummat ei ole arvel välja toodud ja arvesummat on sõnaselgelt nimetatud „arve netosummaks“. Äärmisel juhul võiks arvesse võtta ka seda, et kõnealustest kaubatarnetest saadav tulu peaks kuuluma liikmesriigile, kus toimus lõpptarbimine (käesolevas asjas ei olnud selleks Austria; vt Euroopa Kohtu 27. septembri 2007. aasta otsus *Albert Collée*, C-146/05, punkt 37).
- 24 Seda arvestades ei ole välistatud, et algne märge arvel võiks vastata nõuetele, mis peavad liidu õiguse kohaselt olema täidetud, et isikut, kellele kaup tarnitakse, saaks pidada määratuks maksu tasuma kohustatud isikuks (vt ka Euroopa Kohtu 18. mai 2017. aasta otsus *Litdana*, C-624/15, punkt 21, milles – olgugi et Euroopa Kohus selle kohta enda seisukohta ei avaldanud – ei eeldatud, et arvel olev märge, mis direktiivi sõnastusega ei kattu, takistaks erikorra kohaldamist). Sel juhul oleksid aga tingimused, mille korral loetakse kauba fiktiivne ühendusesisene soetamine Austrias käibemaksuga maksustatuks, täidetud.

Teine küsimus

- 25 Juhul kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, tekib järgmine küsimus, kas sellise märke korrigeerimine arvel on kehtiv.
- 26 Euroopa Kohus märkis 19. aprilli 2018. aasta otsuses *Firma Hans Bühler* (C-580/16, punkt 49) et samal ajal kui käibemaksudirektiivi artikli 42 punkt a täpsustab sisulise tingimuse, mis on nõutav, et (sealses) põhikohtuasjas kõnealust soetust saaks lugeda käibemaksuga maksustatuks vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 40, täpsustab selle direktiivi artikli 42 punkt b üksikasjalikud eeskirjad, mille alusel tuleb esitada tõend maksustamise kohta sihtliikmesriigis; viimati nimetatud eeskirju tuleb käsitada vormilistena.

- 27 Üks artikli 42 punktis a täpsustatud sisuline tingimus on seega asjaolu, et vastavalt artiklile 197 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määratud isik, kellele kaup tarniti. Sellele viitab ka direktiivi artikli 141 punkt e. Vastavalt direktiivi artikli 197 lõike 1 punktile c määratakse kauba saaja maksu tasuma kohustatud isikuks arvel.
- 28 Seoses sisendkäibemaksu mahaarvamiselega tuleb arveid pidada vorminõueteks. Arveid võib üldjuhul korrigeerida, kusjuures korrigeerimine loetakse tagasiulatuvalt kehtivaks aastal, mil arve väljastati (vt Euroopa Kohtu 15. septembri 2016. aasta otsus *Senatex*, C-518/14). Arve korrigeerimine on võimalik ka arvele alusetult märgitud käibemaksu korral, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust ja hoiab õigel ajal ja täielikult ära maksutulude saamata jäämise ohu (vt Euroopa Kohtu 2. juuli 2020. aasta otsus *SC Terracult*, C-835/18, punktid 27 ja 28).
- 29 Tekib aga küsimus, kas selline korrigeerimisvõimalus on olemas ka sisulise tingimuse puhul. Seejuures tuleb mees pidada ka seda, et kolmnurktingeid reguleeriva korra kohaldamine ei ole kohustuslik; maksukohustuslased võivad lihtsustava korra kasutamisest ka loobuda (vt kohtujuristi ettepanek kohtuasjas C-580/16, eelkõige 15. joonealune märkus). Arve korrigeerimine ei oleks seega üksnes vormiline meede, vaid tooks kaasa muu korra (tavalise ahelteingu suhtes kehtiva korra asemel kolmnurktinge suhtes kehtiva soodsama korra) kohaldamise. Kui aga arve korrigeerimine oleks kehtiv, siis võiks selle põhjal teha järelduse, et sellega loetakse ka kauba fiktiivne ühendusesisene soetamine Austrias käibemaksuga maksustatuks.
- 30 Sellega seoses tekib käesolevas menetluses järgmine küsimus, kas on piisav, et arve väljastaja korrigeerib arvet ja saadab selle kauba saajale, või on arve korrigeerimine kehtiv vaid juhul, kui kauba saaja on arve kätte saanud. Lõpuks ei ole selge, kas arve korrigeerimine võidakse sellisel juhul – vastavalt kohtuotsusele *Senatex* – lugeda tagasiulatuvalt kehtivaks ajal, mil arve koostati, või on see kehtiv vaid ajal, mil arvet korrigeeriti. Kui arve korrigeerimine ei ole kehtiv tagasiulatuvalt, tuleks 2016. aastal toimunud korrigeerimine jätta käesolevas menetluses, mis puudutab 2014. aasta käibemaksu, arvesse võtmata.

Kolmas küsimus

UStG 1994 artikli 25 lõike 4 kohaselt väljastatakse arve (üldjuhul) vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele, kus soetaja teostab oma majandustegevust. Käesoleval juhul teostab soetaja (seega kassatsioonkaebuse esitaja) oma majandustegevust Austrias, millest tulenevalt tuleb arvete väljastamist vastavalt UStG 1994 artikli 25 lõikele 4 hinnata Austria õiguse alusel.

- 31 Kassatsioonkaebuse esitaja väidab aga, et Tšehhi Vabariigis toimunud kauba ühendusesisese soetamise vabastamisel käibemaksust ei ole määrav mitte Austria õigus, vaid Tšehhi õigus. Erinevalt Austria õigusest läheb käibemaksu tasumise kohustus Tšehhi Vabariigi õiguse kohaselt üle kauba saajale (M s.r.o.) ka siis, kui

arvel märke maksukohustuse ülemineku kohta puudub; selleks piisab – nagu nähtub kassatsioonkaebuse esitaja seni esitatud väidetest – arvel sisalduvast märkest, et tegemist on kolmnurktehinguga (kas andmed Tšehhi õiguse kohta on õiged, seda ei ole veel kontrollitud).

- 32 Direktiivi artikli 42 punkt a sätestab, et direktiivi artikli 41 esimest lõiku kauba ühendusesisese soetamise fiktsiooni kohta ei kohaldata muu hulgas juhul, kui vastavalt artiklile 197 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määratud isik, kellele kaup tarniti. Artikli 197 lõike 1 punkt c näeb omakorda ette, et arve peab olema koostatud 3. peatüki 3.–5. jao kohaselt.
- 33 Direktiivi artikli 219a punkt 1 (muudetud direktiiviga 2010/45/EL) sätestab, et arve väljastamise suhtes kohaldatakse V jaotise sätete kohaselt põhimõtteliselt selle liikmesriigi eeskirju, mida käsitatakse kaubatarne tegemise või teenuste osutamise kohana.
- 34 Arve, mille peab kassatsioonkaebuse esitaja väljastama, puudutab kassatsioonkaebuse esitaja poolt äriühingule M s.r.o tehtud „tarnet, mille puhul kaup tegelikult ei liikunud“; selle tarne toimumise kohaks on Tšehhi Vabariik, millest tulenevalt oleks viidatud üldnormi kohaselt kohaldatav Tšehhi õigus.
- 35 Direktiivi artikli 219a punkti 2 kohaselt kohaldatakse aga arve väljastamise suhtes teatavatel tingimustel Austria õigust, kuna kassatsioonkaebuse esitaja asukoht on Austrias, mitte Tšehhi Vabariigis. Seejuures kehtiks aga lisatingimus, et käibemaksu on kohustatud tasuma „soetaja“.
- 36 Esmalt tuleb lähtuda sellest, et selles kontekstis ei tähenda „soetaja“ mitte „soetajat“ UStG 1994 artikli 25 tähenduses ehk kolmnurktehingu „keskmist“ ettevõtjat (vahendajat), vaid kauba saajat (käesoleval juhul seega äriühingut M s.r.o.). Seejuures tuleb silmas pidada, et äriühing M s.r.o. ei ole käibemaksu tasumise eest vastutav isik algusest peale, vaid ta on kohustatud käibemaksu tasuma vaid siis, kui ta on määratud käibemaksu tasumise eest vastutavaks isikuks; kõnealune määramine peab toimuma arvel.
- 37 Kui kassatsioonkaebuse esitaja väited (mis, nagu eespool mainitud, on sisuliselt kontrollimata) oleksid õiged, võiks arvel olevate andmete põhjal asuda seisukohale, et Tšehhi õiguse kohaselt on kauba saaja määramine käibemaksu tasuma kohustatud isikuks kehtiv. Direktiivi artikli 219a punkti 2 kohaselt tuleks arve väljastamist just seetõttu hinnata Austria õiguse alusel. Austria õiguse kohaselt ei tähenda aga pelk märke kolmnurktehingu kohta seda, et kauba saaja on määratud maksu tasuma kohustatud isikuks, mistõttu tuleks omakorda kohaldada Tšehhi õigust.
- 38 Kirjeldatud surnud ringist väljamurdmiseks tuleks arve väljastamise suhtes kohaldatav õigus määrata selle olukorra põhjal, mis valitses enne arve väljastamist (arve väljastamisest sõltumatult). Sellest lähtudes oleks arve väljastamise suhtes kohaldatav Tšehhi õigus. Kassatsioonkaebuse esitaja väidete kohaselt oleks äriühingut M s.r.o. määramine käibemaksu tasuma kohustatud isikuks Tšehhi

õiguse kohaselt kehtiv. See võib omakorda kaasa tuua tagajärje, et sellega loetakse fiktiivne ühendusesisene soetamine Austrias käibemaksuga maksustatuks.

- 39 Samasugust õigusküsimust käsitleb Euroopa Parlamendi ja nõukogu 17. juuni 2008. aasta määrus (EÜ) nr 593/2008 lepinguliste võlasuhete suhtes kohaldatava õiguse kohta (Rooma I) (ELT 2008, L 177, lk 6, edaspidi „Rooma I määrus“). Viidatud määruse artikli 3 lõige 5 sätestab, et poolte nõusoleku olemasolu ja kehtivus kohaldatava õiguse valiku suhtes määratakse kindlaks artiklite 10, 11 ja 13 kohaselt. Määruse artikli 10 lõike 1 kohaselt määratakse lepingu või lepingutingimuse olemasolu ja kehtivus kindlaks selle õiguse alusel, mis kehtiks lepingu või lepingutingimuse suhtes kõnealuse määruse alusel, kui leping või lepingutingimus kehtiks.
- 40 Olgugi et viidatud määrust – nagu tuleneb juba määruse artikli 1 lõikest 1 – ei kohaldata „eelkõige maksu-, tolli- ega haldusajadele“, võiks kõnealuse korra aluseks olevat põhimõtet analoogia alusel kohaldada käesolevas asjas hinnatavale õigusküsimusele. Kui lähtuda sellest, et äriühingu M s.r.o. määramine maksu tasuma kohustatud isikuks on kehtiv (millest lähtub kassatsioonkaebuse esitaja), siis tuleks arve väljastamist vastavalt direktiivi artikli 219a punktile 2 hinnata Austria õiguse alusel. Kui lähtuda (üksnes; vt siiski esimene küsimus) Austria õigusest, siis ei vasta arvel olev märged nõuetele, mis peavad olema täidetud, et äriühingut M s.r.o. saaks pidada maksu tasuma kohustatud isikuks. Selle tagajärjel võiks asuda seisukohale, et fiktiivset ühendusesisest soetamist ei loeta Austrias käibemaksuga maksustatuks.