

Kohtuasi C-794/23**Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

21. detsember 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

14. detsember 2023

Kassaator:

Finanzamt Österreich (Austria maksuamet)

Verwaltungsgerichtshof

EU 2023/0009-2

(Ro 2023/13/0014)

14. detsember 2023

Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) tegi [...] Finanzamt Österreichi (Austria maksuamet), Dienststelle Niederösterreich Mitte, asukohaga [...] Wiener Neustadt, [...] kassatsioonkaebuse kohta Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus) 27. jaanuari 2023. aasta otsuse peale, mis puudutas muu hulgas 2019. aasta käibemaksu (menetlusosaline: P GmbH asukohaga W-s, mida esindab LBG Burgenland Steuerberatung GmbH, asukohaga [...] Mattersburg [...]),

k o h t u m ä ä r u s e:

Euroopa Liidu Kohtule esitatakse ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes on osutanud teenust ja märkinud arvele vale maksumäära alusel arvutatud käibemaksusumma, ei ole selle sätte kohaselt kohustatud alusetult arvele märgitud käibemaksu osa tasuma, kui konkreetsel arvel märgitud teenust

osutati mittemaksukohustuslasele, isegi kui see maksukohustuslane osutas muid samalaadseid teenuseid teistele maksukohustuslastele?

2. Kas Euroopa Kohtu 8. detsembri 2022. aasta otsuse C-378/21 tähenduses on „lõpptarbija, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata“ üksnes mittemaksukohustuslane või ka maksukohustuslane, kes kasutab konkreetset teenust üksnes isiklikuks tarbeks (või muul eesmärgil, mis ei anna sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust) ja kellel seetõttu ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata?

3. Milliste kriteeriumide alusel tuleb direktiivi 2006/112/EÜ artikli 238 kohaste lihtsustatud arvete esitamisel hinnata, milliste arvete puhul (teataval juhul hinnangu põhjal) ei ole maksukohustuslane kohustatud alusetult arvele märgitud maksusummat tasuma, kuna puudub maksutulude saamata jäämise oht?

Põhjendus:

- 1 A. Asjaolud ja varasem menetlus:
- 2 P GmbH on Austria õiguse alusel asutatud osäühing. Nimetatud osäühing käitab siseruumides asuvat mänguväljakut. 2019. aastal kohaldas ta siseruumides asuva mänguväljaku sissepääsutasule (tasu oma teenuste eest) 20protsendilist käibemaksumäära. Tasu maksmisel väljastas ta klientidele arved (kassaviitungid), mis olid Austria 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1994) § 11 lõike 6 (lihtsustatud arvete esitamine vastavalt direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 238) kohaselt väikese summaga arved. P GmbH korrigeeris seejärel oma käibedeklaratsiooni, kuna sissepääsutasudele tuleb kohaldada 13protsendilist vähendatud maksumäära. P GmbH ei osutanud oma teenuseid eranditult üksnes mittemaksukohustuslastele (isikud, kes ei ole ettevõtjad).
- 3 Maksuhaldur määras 18. jaanuari 2021. aasta otsusega 2019. aasta eest tasumisele kuuluva käibemaksusumma. Põhjenduses oli märgitud, et P GmbH kohaldas siseruumides asuvate mänguväljakute sissepääsutasudest saadud müügitulule 20protsendilist maksumäära; käibemaks on kassaaparaadiga koostatud kviitungitel välja toodud. 2019. aasta 20protsendilist käibemaksumäära ei ole lubatud tagantjärele korrigeerida, kuna arveid ei ole võimalik korrigeerida ega käibemaksu erinevusest tulenevaid kreditarveid ettevõtja klientidele edastada. 20protsendiline käibemaks kuulub seega tasumisele esitatud arvete alusel ning ka alusetu rikastumise tõttu.
- 4 P GmbH esitas selle otsuse peale vaide. Ta väitis, et teenuseid osutati „praktiliselt eranditult“ eraisikutele, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Maksutulude saamata jäämise oht on seega välistatud. Seega ei ole arve vormiline korrigeerimine koos paranduse edastamisega arve saajale vajalik.
- 5 Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) esitas 21. juuni 2021. aasta kohtumäärusega Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse.

- 6 Euroopa Kohus otsustas 8. detsembri 2022. aasta otsuses Finanzamt Österreich, C-378/21:

„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.“

- 7 Verwaltungsgerichtshofis (Austria kõrgeim halduskohus) vaidlustatud otsusega muutis Bundesfinanzgericht 2019. aasta maksuotsust.

- 8 Bundesfinanzgericht lähtus sellest, et P GmbH teenuseid kasutasid „(peaaegu) eranditult“ kliendid, kes lõpptarbijatena ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Peale hinnanguliselt 0,5% siseruumides asuva vabaajapargi kogukäibest ei ole käibemaksutulude saamata jäämise oht. See nähtub P GmbH juhataja avaldusest, et 2019. aastal olid P GmbH teenuste ostjad üksnes lõpptarbijad, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Ei olnud ei reisi- ega hanketeenuseid. Kuna aga ei saa täielikult välistada, et P GmbH kliendid on (õigusega või alusetult) arvetel märgitud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvanud, tuleb seda hinnata. Kuna on ülekaalukalt tõenäoline, et P GmbH osutas teenuseid klientide isiklikuks tarbeks, hindab Bundesfinanzgericht, et maksukohustus on tekkinud esitatud arvete alusel 0,5% osas kogukäibest. See puudutab väljastatud kviitungitest (kokku 22 557 arvet) ligikaudu 112 arvet, mille puhul on sisendkäibemaks (õigusega või alusetult) maha arvatud.

- 9 Finanzamt esitas selle kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse. Finanzamt väidab, et vaidlustatud otsus kaldub kõrvale Euroopa Kohtu praktikast. Euroopa Kohus on selgitanud, et maksukohustuslane ei ole kohustatud tasuma alusetult arvele märgitud käibemaksu osa, kui puudub maksutulude saamata jäämise oht, kuna teenust osutati üksnes lõpptarbijatele, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Euroopa Kohtu otsusest ei saa järeldada, et hinnanguliselt tuleks kliendid jagada ühelt poolt lõpptarbijateks ja teiselt poolt maksukohustuslasteks, kellel on õigus sisendkäibemaks maha arvata. Euroopa Kohus analüüsis seda küsimust üksnes lähtuvalt eeldusest, et teenust osutatakse üksnes lõpptarbijatele, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

- 10 B. Asjakohased õigusnormid

- 11 1. Liikmesriigi õigus

- 12 1994. aasta käibemaksuseaduse vaidlusele kohaldatavas redaktsioonis §-s 11 (BGBl. I nr 13/2014) on sätestatud (väljavõte):

„1) 1. 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.

[...]

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

1. kaupa tarniva või teenuseid osutava 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.

[...]

12) 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.“

13 2. Liidu õigus

14 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklis 193 on sätestatud:

„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.“

15 Sama direktiivi artiklis 203 on sätestatud:

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

16 Direktiivi artikli 220 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt (väljavõte):

„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;

[...]“

- 17 C. Eelotsuse küsimuste selgitus
- 18 Bundesfinanzgericht märkis oma 21. juuni 2021. aasta eelotsusetaotluse põhjenduses sõnaselgelt, et P GmbH kliendid olid 2019. aastal „eranditult lõpptarbijad, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata“.
- 19 See Bundesfinanzgerichti faktilist asjaolu puudutav eeldus seati juba eelotsusemenetluses kahtluse alla (vt eelkõige kohtujuristi 8. septembri 2022. aasta ettepanek kohtuasjas C-378/21, punkt 38 jj). 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsuses C-378/21 ei käsitletud Euroopa Kohus neid kohtujuristi kaalutlusi. Euroopa Kohus märkis oma otsuses, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused põhinesid eeldusel, et puudub maksutulude saamata jäämise oht, kuna kõik P GmbH kliendid olid lõpptarbijad, kellel ei olnud õigust maha arvata käibemaksu, mille P GmbH neile esitatud arvetele märkis. Esimest küsimust analüüsitakse „üksnes sellest eeldusest lähtudes“ (punkt 18).
- 20 Järgnevas menetluses loobus Bundesfinanzgericht sellest faktilist asjaolu puudutavast eeldusest. Nüüd lähtutakse sellest, et ei ole välistatud, et P GmbH kliendid on (õigusega või alusetult) sisendkäibemaksu maha arvanud. Bundesfinanzgericht hindas selliste klientide osakaaluks 0,5% kogukäibest (ehk ligikaudu 112 arvet kokku 22 557 arvest).
- 21 Just seetõttu, et Euroopa Kohtu vastus eelnevas eelotsusemenetluses põhines sõnaselgelt asjaolul, et kõik P GmbH kliendid olid lõpptarbijad, kellel ei olnud õigust sisendkäibemaksu maha arvata, on kahtlusi küsimuses, kuidas toimida juhul, kui ka pelgalt väike osa P GmbH klientidest on maksukohustuslased (ettevõtjad). Maksutulude saamata jäämise oht ei ole seega (igal juhul ja täies ulatuses) välistatud.
- 22 Sellest võiks järeldada, et kuna arveid tegelikult ei korrigeeritud (teenuse saajaid ei ole „väikese summaga arvetel“ märgitud ja seetõttu ei ole nad teada), ei kõrvaldatud maksutulude saamata jäämise ohtu tervikuna õigel ajal ja täielikult, nii et P GmbH on kohustatud tasuma kõigil arvetel märgitud käibemaksusumma täies ulatuses.
- 23 Seevastu on kohtujuristi arvates direktiivi artiklis 203 silmas peetud üksikuid vigaseid arveid. Sellest võiks järeldada, et maksutulude saamata jäämise oht esineb üksnes maksukohustuslastele (ettevõtjatele) esitatud arvete puhul (isegi kui teenuse saajat ei ole arvele märgitud).

- 24 Juhul kui üksikud vigased arved on määrava tähtsusega, on endiselt küsitav, milliste kriteeriumite alusel tuleb välja selgitada need arved (äärmisel juhul samuti hinnangu alusel), mille puhul on tegemist maksutulu saamata jäämise ohuga. Selles kontekstis ei ole selge, kuidas tuleb mõista mõistet „lõpptarbija, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata“. Tekib küsimus, kas lõpptarbijana selles tähenduses tuleb mõista üksnes mittemaksukohustuslast või ka maksukohustuslast, kes kasutab konkreetset teenust üksnes isiklikuks tarbeks (või muudel eesmärkidel, mis ei võimalda sisendkäibemaksu maha arvata) ja kellel ei ole seetõttu õigust sisendkäibemaksu maha arvata.
- 25 Maksutulude saamata jäämise oht liiga suure maksumäära märkimisel – mida käesolevas asjas ei ole vaidlustatud – tuleneb asjaolust, et teenuse saaja arvab sisendkäibemaksuna maha liiga suure summa. See puudutab eelkõige juhtumeid, kus maksukohustuslased (ettevõtjad) kasutavad P GmbH teenuseid omaenda maksustatavate teenuste osutamiseks (näiteks kui tegemist on füüsilisest isikust fotograafiga, kes müüb mänguväljakul tehtud fotosid – nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 39). Sellisel juhul on oht, et sisendkäibemaks arvatakse maha küll sisuliselt õigesti, ent eksitakse maksusumma suurusega (kuna arvatakse maha liiga suur summa).
- 26 See võib siiski puudutada ka juhtumeid, kus maksukohustuslased (ettevõtjad) kasutavad neid teenuseid isiklikuks tarbeks (või muudel eesmärkidel, mis ei anna õigust sisendkäibemaksu maha arvata) (nt eraviisilised fotod, oma lastega parki külastavad ettevõtjad) ja arvavad siis sisendkäibemaksu ka sisuliselt alusetult maha. Verwaltungsgerichtshof lähtub sellest, et seejuures võib tähtsust omada ka osutatud teenuse laad. On mõistetav, et näiteks siseruumides asuva mänguväljaku teenuste puhul – just seetõttu, et neid kasutatakse üksnes erandjuhul ettevõtlusega seotud teenuse osutamiseks, – arvavad ka neid teenuseid tarbinud maksukohustuslased üksnes erandjuhul sisendkäibemaksu sisuliselt (ja käesoleval juhul ka vales summas) alusetult maha.
- 27 Kui teenuse saaja maksukohustuslane ei ole, ei ole seevastu üldjuhul mingit ohtu, et arvel märgitud summa (sisuliselt ja vales summas) maha arvataks.
- 28 Seejuures tuleks aga äärmisel juhul arvesse võtta asjaolu, et väljastatud arved on „väikese summaga arved“, mistõttu teenuse saajat neil märgitud ei ole. Seetõttu ei saa ka välistada, et maksukohustuslane, kes neid teenuseid ei kasutanud, kasutab seda arvet kuritarvituse kavatsusega (vt näiteks võimaliku kuritarvituse kohta kohtujuristi 21. septembri 2023. aasta ettepanek kohtuasjas C-442/22, punkt 2).
- 29 Kokkuvõttes ei tundu liidu õiguse tõlgendamine nende küsimuste puhul olevat niivõrd ilmselge, et see ei jätaks ruumi põhjendatud kahtlustele (vt Euroopa Kohtu 4. oktoobri 2018. aasta otsus kohtuasjas komisjon vs. Prantsuse Vabariik, C-416/17, punkt 110).
- 30 Neil asjaoludel esitatakse Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel eelotsusetaotlus.

[...]

TÖÖDOKUMENT