

Kohtuasi C-427/23**Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

11. juuli 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Szegedi Törvényszék (Szegedi kohus, Ungari)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

3. juuli 2023

Kaebaja:

Határ Diszkont Kft.

Vastustaja:

Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat, Ungari)

Põhikohtuasja ese

Kaebus Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti vaiete direktoraat) otsuse peale, millega jäeti jõusse esimese astme maksuhalduri otsus, milles viimane kvalifitseeris kaebaja kaubarнетega seotud käibemaksu tagastamise tegevuse iseseisvaks tehinguks ja seega käibemaksuga maksustatavaks.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib ELTL artiklile 267 tuginedes, kas liidu õigusega ja eelkõige direktiiviga 2006/112/EÜ on kooskõlas: a) liikmesriigi praktika, mille kohaselt välisreisijatele käibemaksu tagastamisega seotud tegevust käsitatakse iseseisva teenuse osutamisenä, mille puhul tuleb arvestada käibemaksu üldeeskirjade kohaselt; b) liikmesriigi praktika, mille kohaselt käibemaksu tagastamise eest võetav haldustasu ei ole maksust vabastatud; c) liikmesriigi praktika, mille kohaselt tuleb haldustasult käibemaksu tasuda ka tagasiulatuvalt, ja

d) liikmesriigi praktika võtta käibemaksuga maksustatava väärtusena arvesse väärtust, mis on haldustasu kohta väljastatud arvetel märgitud maksuvabalt.

Eelotsuse küsimused

1. Kas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 1 lõikega 2, artikli 2 lõike 1 punktiga c, artikliga 78 ja artikli 146 lõike 1 punktiga e on kooskõlas liikmesriigi praktika, mille kohaselt välisriigi reisijatele käibemaksu tagastamise haldamist, mis hõlmab haldustoiminguid alates käibemaksu tagastamise taotluse standardvormide väljastamisest kuni käibemaksu tagastamiseni, käsitletakse erinevalt maksuvabast kaubatarnest iseseisva teenuste osutamisenä, mille eest tuleb käibemaksu arvestada ja tasuda vastavalt üldeeskirjadele, olukorras, kus tagastatava käibemaksu suurusele protsentuaalselt vastava haldustasu kogumine ja arvete esitamine toimub käibemaksu tagastamisega samal ajal, mis erineb kauba tarnimise ja arveldamise ajast, ning pärast seda, kui ostja on tasunud kauba eest tasu ja kui kaup on lahkunud liiduvälisesse riiki?
2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktiga d on kooskõlas liikmesriigi praktika, mille kohaselt välisreisijatele tehtud kaubatarnetelt käibemaksu tagastamise haldamise eest saadud haldustasu ei saa pidada „maksete või võlanõuetega seotud tehinguks“, mis on käibemaksust vabastatud?
3. Kui vastus esimesele ja teisele küsimusele on jaatav, siis kas õiguspärase ootuse kaitse kui ühise käibemaksusüsteemi ühe aluspõhimõttega on kooskõlas liikmesriigi selline praktika, mille kohaselt peab haldustasuga seotud arvete väljastaja maksuma käibemaksu ka tagantjärele, hoolimata sellest, et maksuhaldur oli teda kontrollile eelnevatel aastatel juba korduvalt kontrollinud, ja nende kontrollide käigus vastuväiteid esitamata uurinud tema tegevust, mille kohaselt käsitleti haldustasu käibemaksuvabana, ega teavitanud teda sellest, et olid muudetud kuni 31. detsembrini 2007 kehtinud liikmesriigi õigusnorme, milles maksuvabade teenuste hulgas oli sõnaselgelt nimetatud „maksude tagastamine välismaa reisijatele, mida ettevõtja töötleb erinormide alusel“?
4. Kui vastus esimesele kuni kolmandale küsimusele on jaatav, siis kas käibemaksudirektiivi artiklitega 73 ja 78 on kooskõlas liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt käibemaksuga maksustatava väärtusena võetakse arvesse haldustasuga seotud arvetel märgitud maksuvaba tasu, millelt arve väljastajal tuleb maksuhalduri otsuse kohaselt tasuda käibemaksu üldeeskirjade alusel, kuigi välisreisijate makstav tasu seda summat ei sisalda?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 1 lõige 2, artikli 2 lõige 1, artikli 24 lõige 1, artikkel 73, artikkel 78, artikli 135 lõige 1 ja artikli 146 lõige 1.

Viidatud Euroopa Kohtu praktika

6. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591); 14. septembri 2006. aasta kohtuotsus Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563); 2. detsembri 2010. aasta kohtuotsus Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730); 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722); 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328); 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Bařtová (C-432/15, EU:C:2016:855) ja 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887).

Viidatud riigisisised õigusnormid

2007. aasta CXXXVII seadus käibemaksu kohta (Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXXVII. törvény; edaspidi „käibemaksuseadus“).

§ 70 lõike 1 kohaselt arvatakse kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul maksustatava väärtuse hulka:

„[...]“

- b) kaubatarnega kauba soetajale või teenuse osutamisega teenuse saajale kaasnevad kulud ning eelkõige komisjonitasud või muud liiki vahendamise [...] kulud“.

Käibemaksuseaduse § 86 lõike 1 kohaselt on maksust vabastatud:

„[...]“

- d) maksete, ülekannete, tšekkide ja muude rahaliste nõuete ning finantsinstrumentidega seotud teenuste osutamine, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud võlgade sissenõudmine (tasumata võlg);
- e) Ungari ja välisriikide seaduslike maksevahenditega seotud teenuste osutamine, sealhulgas nendega kaasnev vahendustegevus [...]“.

Käibemaksuseaduse § 98 lõikes 1 on sätestatud, et „käibemaksust on vabastatud kaubatarneed, mis saadetakse postiga või veetakse riigi territooriumilt teise väljaspool ühendust asuvasse riiki, tingimusel et saatmist või vedu:

- a) teostab kauba tarnija või tema nimel tegutsev kolmas isik;
- b) teostab kauba saaja või tema nimel tegutsev kolmas isik, kui on täidetud lõigetes 3 ja 4 või §-des 99 ja 100 sätestatud lisatingimused.“

Käibemaksuseaduse § 99 lõikes 1 on sätestatud, et „kui soetaja on välisreisija ja tarnitud kaubad [...] kuuluvad tema isikliku või reisipagasi hulka, on § 98 lõikes 1 sätestatud maksuvabastuse kohaldamiseks nõutav, et:

[...]

- b) välisreisija esitab oma staatuse tõendamiseks kehtivad reisidokumendid või muud kehtivad ametlikud dokumendid [...] mille alusel isikut tuvastada [...];
- c) ametiasutus kinnitab kauba ühendusest väljaviimise kohas, et kaup on riigist välja viidud, pannes selleks esitatud vormile viisa ja templi [...] esitades samal ajal kauba ja kauba tarnimist kinnitava arve originaali.

(2) Maksuvabastuse saamiseks peab kauba müüja lisaks arve väljastamisele täitma välisreisija taotlusel maksutagastuse taotluse vormi.

[...]

(4) Maksuvabastuse andmiseks peavad olema täidetud järgmised tingimused:

[...]

- b) müüja tagastab tasumisele kuuluva käibemaksu välisreisijale vastavalt lõigetele 5–8, kui maks tasutakse kaubatarne ajal.

(5) Välisreisija isiklikult või tema nimel ja arvel tegutsev esindaja võib taotleda maksu tagastamist kauba müüjalt.

[...]

(8) Kauba müüja on samuti kohustatud tagama, et arve, mis tõendab, et kaubatarne on toimunud, ei too kaasa uut maksutagastuse taotluse esitamist. Selleks peab ta enne [reisijale] arve originaali tagastamist kandma sellele märke „käibemaks tasutud“ ja tegema sellest arvest, millel on nimetatud märke, koopia, mille ta on kohustatud oma registrites säilitama“.

Käibemaksuseaduse § 102 lõike 1 kohaselt on „teenuste osutamine, välja arvatud § 85 lõike 1 ja § 86 lõike 1 alusel maksust vabastatud teenused, maksust vabastatud, kui need on otseselt seotud kaupadega,

[...]

- b) mis viiakse ekspordiprotseduuri alusel ühenduse territooriumilt välja ja mille väljaviimist kinnitab § 98 lõike 2 punktis a nimetatud asutus“.

Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja müüs 2020. aastal oma Ungari-Serbia piiri lähedal asuvates ärruumides suure kogusumma eest erinevaid kaupu Serbias elavatele välismaa reisijatele ja tagastas müügilt käibemaksu summas 298 328 000 Ungari forintit. Ta esitas ostu sooritanud välisreisijatele käibemaksu tagastamise toimingute tegemiseks haldustasu summas 15% tagastatavast käibemaksust. Oma käibedeklaratsioonides kajastas kaebaja haldustasust tuleneva käibe oma avalikes huvides tegutsemise või muu eriotstarbelise maksust vabastatud teenusena.
- 2 Müügikuupäeval viisid välisreisijad ostetud kauba vastavalt templiga maksutagastusavalduse vormidele Ungari territooriumilt välja; arvetel oli märged „käibemaks tagastatud“. Pärast ekspordimist maksis kaebaja välisreisijatele tagasi kogu arvetel märgitud käibemaksu. Käibemaksu tagastamise kuupäeval väljastas kaebaja sularahaarved, mis vastasid 15% suurusele haldustasule, mille maksmise kohta väljastati kassatõendid. Sularahaarvetel oli majandustehingu nimetusena märgitud „haldustasu“.
- 3 Majandusaastat 2020 puudutanud kontrolli raames, mis käsitles muu hulgas käibemaksu, palus esimese astme maksuhaldur mitu korda kaebajal esitada haldustasu kohta väljastatud arvete tegelik sisu; kaebaja märkis oma deklaratsioonides alati, et kõnealuste teenuste osutamine on maksust vabastatud, kuid muutis korduvalt oma seisukohta maksuvabastuse põhjuse kohta.
- 4 Kaebaja avaldustest nähtub, et ta liigitas teenuse statistiliselt ekslikult.
- 5 Enne kontrollimist küsis kaebaja Nemzeti Adó-és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélnaplakcseriti és Tájékoztatási Főosztály'ilt (riikliku maksu- ja tolliameti keskdirektoraadi ametite ja teabe peaosakond, Ungari), kas käibemaksu tagastamisega seotud haldustasu on maksust vabastatud, kui seda ei koguta ostu ajal. Eespool nimetatud peaosakond märkis oma vastuses, et haldustasu on kaubatarnega kaasnev kõrvalkulu, mis on ostu sooritanud välisreisija jaoks käibemaksuvaba, kui on täidetud selle aluseks oleva tehingu maksuvabastuse tingimused.
- 6 Kaebaja vaidles vastu sellele, et käibemaksusumma tuleb kindlaks määrata arvele netosummana märgitud summa alusel, ning väitis, et haldustasuna saadud tulu sisaldas ka käibemaksusummat.
- 7 Esimese astme maksuhaldur tuvastas oma 22. juuli 2022. aasta otsuses, et kaebaja on kohustatud tasuma maksuvahe summas 12 040 000 forintit, mis kujutab endast maksuvõlga. Selle otsuse kohaselt oli kaebaja tegevus puhtalt haldustegevus, mitte raamatupidamisteenus, ning kaebaja ei ole tõendanud, et haldusteenus on käibemaksust vabastatud. Esimese astme maksuhaldur märkis, et kaebaja ise

käsitles haldamise teenust iseseisva teenusena ega lisanud seda kaubatarne maksustatava väärtuse hulka ega märkinud ka kuupäeva, mil toimus kaubatarne või teenuse osutamine.

- 8 Kaebaja esitas selle otsuse peale vaide käesolevas kohtuasjas vastustajaks olevale asutusele, kes jättis 27. oktoobri 2022. aasta otsusega esimese astme maksuhalduri otsuse muutmata. Vastustaja hinnangul puudutas kaebaja varem taotletud teave tema poolt esitatud väga laia ulatusega küsimust, milles ta ei maininud olulist asjaolu, et konkreetselt tema puhul olid kaubatarned ja teenuse osutamine teineteisest täiesti eraldatud ega leidnud aset samal ajal, et osutatav teenus ei olnud käibemaksu tagastamise õiguse tekkimise tingimus ja et välisreisijad isegi ei taotlenud sellist teenust.
- 9 Kaebaja vaidlustas selle otsuse eelotsusetaotluse esitanud kohtus.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 10 **Kaebaja** väidab, et käesolevas kohtuasjas kõne all olev haldustasu on käibemaksuseaduse § 102 lõike 1 punkti b alusel käibemaksust vabastatud kui selliste teenuste osutamine, mis on otseselt seotud kaupadega, mille väljaviimist ühenduse territooriumilt on maksuhaldur kinnitanud. Haldustasu kujutab endast käibemaksust vabastatud kaubatarnega otseselt kaasnevat kulu ja on seega käibemaksust vabastatud.
- 11 Kaebaja märgib, et müüjana müüs ta kaupu välisreisijatele (ostjad), et ostjad maksid nende kaupade eest tasu ja et ta kohustus neile tagastama nende kaupade eest makstud tasule vastava käibemaksu, kui välisreisijad tõendasid, esitades maksu tagastusnõude vormi, et kaubad olid ühenduse territooriumilt välja viidud, tingimusel et nad maksid talle haldustasuna 15% tagastatud käibemaksust, nii et haldustasu puudutav tingimus oli müügilepingu lahutamatu osa.
- 12 Kaebaja arvates määrati lõplik ostuhind sisuliselt kindlaks, võttes arvesse käibemaksu tagastamist, ning käesolevas kohtuasjas kõne all olevate müügilepingute tingimused olid tagastamisega täielikult täidetud. Käibemaksuseaduse tekstis ei ole nõuet, et sooritusel peavad olema tehtud samal ajal.
- 13 Kaebaja viitab kohtuasjas C-432/15 tehtud kohtuotsusele Baštová, mis kinnitab seisukohta, et käesoleval juhul on kaubatarne põhisooritus ja et käibemaksu tagastamise raames osutatud haldusteenus on sellega seotud kõrvalkulu.
- 14 Kaebaja väitel on rikutud õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet, mida on korduvalt kinnitatud Euroopa Kohtu praktikas, kuna maksuhaldur analüüsis tema käibemaksuga maksustamist kontrollimisele eelnevatel aastatel neljal korral ja tuvastas, et haldustasu kvalifitseeriti käibemaksuvabaks tuluks ja et selle eest esitati ka selline arve. Juhul kui ükski kaebaja viidatud maksuvabastuse andmise alus ei ole kohaldatav, ei saa vastustajaks olev ametiasutus õiguspärase ootuse

kaitse põhimõtte alusel ka tagasiulatuvalt nõuda sellise käibemaksu tasumist, mida kaebaja ei ole sisse nõudnud.

- 15 Kaebaja tegi ettepaneku algatada eelotsusemenetlus, et vastata neljale küsimusele.
- 16 **Vastustajaks** oleva ametiasutuse väitel käsitab välisreisijatele müüva ettevõtja seadusest tulenevat kohustust tagastada riigi territooriumilt väljaviidavate kaupadega seotud käibemaks tollipiiri kaudu, kui seadusest tulenevad tingimused on täidetud, teenuste osutamiseks üksnes kaebaja, ning kuna kaupu tarnitakse ka ilma selle teenuseta, siis ei ole nimetatud asutuse hinnangul mingil juhul tegemist selliste tarnetega „seotud teenuste osutamisega“. Käesoleval juhul ei näe tema arvates ükski materiaalõiguse norm ette, et kõnealused teenused on maksust vabastatud.
- 17 Kaebaja ei väitnud eelnenud haldusmenetluses, et ta oleks sõlminud mis tahes liiki müügilepinguid välisreisijatega, kes olid tema kliendid. Teenuste osutamine põhines kaebaja ühepoolisel otsusel, ilma et kliendid oleksid seda taotlenud, ning sisuliselt osutas kaebaja teenust maksu tagastamise tingimusena.
- 18 Asjaolu, et kaupade eest tegelikult makstud summa käibemaksu tagastamise tõttu hiljem muutus, ei muuda asjaolu, et ostjad maksid tasu ostu hetkel. Kaubatarne viidi lõpule sellega, et kliendid maksid tasu, said kaubad enda valdusse ja vedasid need liidu suhtes kolmandasse riiki, täites nii tehingu.
- 19 Vastustajaks olev ametiasutus ei pea eelotsusemenetlust põhjendatuks.

Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte

- 20 Käesolevas kohtuvaidluses palutakse eelotsusetaotluse esitanud kohtul võtta seisukoht liidu õiguse tõlgendamist vajavas küsimuses, kas käibemaksu tagastamine makstud haldustasu eest on välisreisijatele tehtud maksuvaba kaubatarne kõrvalteenus ja kas seda tuleb seega pidada maksust vabastatud teenuse osutamiseks või tuleb seda pidada iseseisvaks ja seega maksustatavaks teenuseks.
- 21 Mis puudutab esimest eelotsuse küsimust, siis leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et vaidlusalune haldusteenus on kaubatarne kõrvalteenuste osutamine, mis on käibemaksust vabastatud, ning arvestades asjaolu, et kaubatarne välisreisijale kujutab endast kaupade ekspordi, on see samal ajal teenuste osutamine, mis on otseselt seotud kaupade ekspordiga ja on seega käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e alusel käibemaksust vabastatud.
- 22 Mis puudutab maksuvabastuse tõendamist puudutavaid kaalutlusi, siis leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus on selle kohta juba otsustanud, et tegevuse laad määrab objektiivselt kindlaks ekspordi maksuvabastuse olemasolu, mis kehtib ka kaupade ekspordiga otseselt seotud teenuste osutamise suhtes.

- 23 Teise küsimuse kohta märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et juhul kui maksuhaldur on õigesti leidnud, et kõnealune teenuste osutamine on iseseisev teenus, peab ta otsustama, kas see teenus on mingil põhjusel maksust vabastatud.
- 24 Käibemaksuseaduse § 86 lõike 1 punktis d, mis on Ungari õigusnorm, millega võetakse üle käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkt d, on loetletud käibemaksust vabastatud finantsteenused ja tekib küsimus, kas kaebaja osutatud teenus, mis on seotud tema välisreisijatest klientide rahalise nõudega saada käibemaks tagasi, võib sel põhjusel olla käibemaksust vabastatud. Käibemaksudirektiivi sätte tõlgendamine on Euroopa Kohtu pädevuses.
- 25 Kaebaja viitab õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte osas liidetud kohtuasjades C-181/04–C-183/04 tehtud Elmeka kohtuotsusele. Sellest kohtuotsusest nähtub, et eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kindlaks tegema, kas kaebaja võis eelneva maksukontrolli järelduste põhjal mõistlikult järeldada, et kõnealune teenuste osutamine oli maksust vabastatud.
- 26 Arvestades maksukontrollides väljendatud seisukohta, mis nähtub selgelt protokollidest ja mis jäi aastate jooksul muutumatuks, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlusi seoses sellega, kas kaebaja oli õiguspäraselt väljastanud haldusteenuse kohta käibemaksuvabad arved, mis on kooskõlas õiguspärase ootuse kaitse liidu õiguse põhimõttega, kuna kaebaja pidi tasuma käibemaksu tagasiulatuvalt ka selle sama tehingu eest, ilma et maksuhaldur oleks teda eelnevalt teavitanud oma varasema seisukoha muutumisest.
- 27 Mis puudutab käibemaksusumma arvutamise meetodit, siis viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus kohtuotsustele MyTravel (C-291/03) ja Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13). Selle kohtupraktika kohaselt oleks käibemaksusüsteemi aluspõhimõtetega vastuolus, kui kaebaja oleks kohustatud tasuma käibemaksu, mida ta ei ole saanud lõpptarbijatelt.
- 28 Kuna on ilmne, et kaebajal ei ole võimalik välisreisijatest klientidelt tagantjärele sisse nõuda käibemaksu, mida maksuhaldur temalt haldustasu eest nõuab, näib eelotsusetaotluse esitanud kohus eespool viidatud Euroopa Kohtu praktika alusel vaidlustavat ka maksuhalduri käitumist pidada haldustasu netosummaks, selle asemel et käsitada seda brutosummana, mis sisaldab ka käibemaksu.
- 29 Seetõttu leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et pärast maksuhalduri otsust on kaebaja kohustatud tasuma käibemaksu, mida tal ei ole võimalik sisse nõuda, mis on vastuolus aluspõhimõttega, mille kohaselt käibemaksu peab tasuma lõpptarbija.