Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 8. juulil 2021 [1]

Kohtuasi C-156/20

Zipvit Ltd
versus
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Supreme Court of the United Kingdom (Ühendkuningriigi kõrgeim kohus))

Eelotsusetaotlus – Maksuõigus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 168 ja artikli 178 punkt a – Mahaarvamisõiguse tekkimine olukorras, kus ekslikult arvati, et ostutehing on käibemaksust vabastatud – Hoolimata eksimusest hinnas sisalduv käibemaks – Maksu tekkimise periood – Tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks – Arve omamine kui sisuline tingimus – Eristamine mahaarvamisõiguse vormilistest tingimustest

I. Sissejuhatus

1. Kaks ettevõtjat lähtuvad – kooskõlas maksuhalduri arvamusega – ühiselt, aga liidu õiguse seisukohast vääralt sellest, et teenus on käibemaksust vabastatud. Järelikult lepitakse kokku ainult üks ilma käibemaksuta hind, esitatakse arve ja ka tasutakse ainult see hind. Pärast eksimuse avastamist „loobub" maksuhaldur muu hulgas küllap ka halduskorra lihtsustamise huvides teenuse osutajalt käibemaksu tagantjärele sisse nõudmast, kuna paljudel teenuse saajatel oleks õigus sisendkäibemaks maha arvata. Fiskaalses mõttes oleks selle tulemus null, kuid see põhjustaks kõigile pooltele suurt halduskoormust. Pärast seda, kui teenuse osutaja poolel on toimunud aegumine, soovib teenuse saaja (käesoleval juhul Zipvit) maha arvata sisendkäibemaksu. Kuna aga puudub arve, millel oleks eraldi märgitud käibemaks, siis ei luba maksuhaldur seda teha.

2. Selles kontekstis ajendasid kaks aspekti liikmesriigi kohut esitama Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse. Esiteks nähtub käibemaksudirektiivi artiklitest 73, 78 ja 90, et käibemaksu puhul on maksustatavaks väärtuseks alati kõik, mille teenuse osutaja on tegelikult saanud. Järelikult võib selle alusel olla Zipvitil tekkinud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Teiseks on Euroopa Kohtu otsust Vădan [2] arvestades taas tekkinud kahtlused seoses arve tähtsusega sisendkäibemaksu mahaarvamisel. Seega tekib eelkõige küsimus, kas selline arve on sisendkäibemaksu mahaarvamiseks vajalik.

[1] Algkeel: saksa.

[2] 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus (C-664/16, EU:C:2018:933).

3. Seetõttu kahtleb Supreme Court of the United Kingdom (Ühendkuningriigi kõrgeim kohus), kas maksuhalduri otsus sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmata jätmise kohta on liidu õigusega kooskõlas. Teisiti näeb seda seevastu komisjon, kes märgib järgmist: „The simple answer to the issues raised in the present case is that since Zipvit has paid no VAT, it is not entitled to deduct input VAT. Sometimes simple answers are correct. The Commission submits that on the basis of the following considerations, this is one of those times".

4. Mõnikord vastus siiski ainult tundub lihtne, kuid tegelikkuses ei osutugi see nii lihtsaks, kui otsitakse lahendust, milles võetakse arvesse ka õigusteaduses esindatud seisukohti, käibemaksudirektiivi ülesehitust ja sõnastust. See, et komisjoni esitatud põhjendus ei saa mingil juhul olla õige, nähtub juba asjaolust, et mahaarvamine ei eelda, et maksukohustuslane oleks midagi tasunud. Seda nn kohese mahaarvamise põhimõtet on Euroopa Kohtu praktikas tunnustatud [3] ja praegu tuleneb see ka direktiivist. See, kas Zipvit ei maksnud teisele lepingupoolele üldse tasu (0), maksis netosumma (100) või brutosumma (120), ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise seisukohast põhimõtteliselt tähtis.

5. Seepärast peab Euroopa Kohus siinkohal käsitlema teisi – mitte just kuigi lihtsaid – käibemaksuõiguse põhiküsimusi. Nii tekib küsimus, kas käibemaks sisaldub alati hinnas, kui tehing on (objektiivselt) käibemaksuga maksustatud, isegi kui pooled ja maksuhaldur lähtuvad (subjektiivselt) sellest, et tegemist on maksuvaba tehinguga. Kui vastus sellele küsimusele on jaatav, siis kas teenuse saaja võib nõuda hinnas juba sisalduva käibemaksu mahaarvamist, isegi kui teenuse osutaja ei ole seda (ekslikult) tasus kajastanud, mistõttu ei ole see ka teenuse saajale üle kandunud? Kas käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a viidatud „tasumisele kuuluv" käibemaks hõlmab teenuse osutaja poolt konkreetselt tasumisele kuuluvat käibemaksu (käesoleval juhul ei tule käibemaksu aegumise tõttu enam tasuda) või abstraktselt (st seaduse alusel, käesolevas asjas igal juhul liidu õiguse alusel) tegelikult tasumisele kuuluvat käibemaksu?

6. Kuna selge on see, et teenuse osutaja ei väljasta olukorras, kus ta ekslikult peab oma tarnet või teenust maksuvabaks, arvet, millel on eraldi märgitud käibemaks, on arve ülesandel taas [4] otsustav tähtsus teenuse saaja sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse seisukohast. Mahaarvamine oleks olenemata eespool esitatud küsimustest nimelt võimalik ainult siis, kui arve omamine, millel on eraldi märgitud käibemaks, ei oleks mahaarvamise eeldus.

[3] Vt nt 16. veebruari 2012. aasta kohtuotsus Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punkt 63).

[4] Käesolev juhtum on tihedalt seotud menetluses Wilo Salmson France (C-80/20) esitatud küsimusega selle kohta, milline ülesanne on arvel, millel on eraldi märgitud käibemaks, mis annab teenuse saajale/arve saajale õiguse sisendkäibemaksu maha arvata. Vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

7. Direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi[5] (edaspidi „käibemaksudirektiiv"), artikkel 63 määrab kindlaks maksustatava teokoosseisu tekkimise ning käibemaksu sissenõutavaks muutumise:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest."

8. Käibemaksudirektiivi artikkel 73 käsitleb maksustatavat väärtust:

„Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused."

9. Käibemaksudirektiivi artikkel 78 selgitab, millised osised arvatakse maksustatava väärtuse hulka.

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks; […]".

10. Käibemaksudirektiivi artikkel 90 määrab kindlaks maksustatava väärtuse muutmise tagantjärele ja õiguslikud tagajärjed teenuse osutaja jaoks:

„1. Tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.

2. Täieliku või osalise mittetasumise korral võivad liikmesriigid lõikest 1 erandi teha."

11. Käibemaksudirektiivi artikli 93 esimene lause käsitleb maksumäära kohaldamist kindlaks tehtud maksustatava väärtuse suhtes ja on sõnastatud järgmiselt:

„Maksustatavate tehingute suhtes kohaldatakse maksustatava teokoosseisu tekkimise ajal kehtivat maksumäära."

[5] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv (ELT 2006, L 347, lk 1) vaidlusalustel aastatel (2007 – märts 2010) kehtinud sõnastuses, mida on asjasse puutuvas osas viimati muudetud nõukogu 16. märtsi 2010. aasta direktiiviga 2010/23/EL (ELT 2010, L 72, lk 1). Vaidlusaluse 2006. aasta suhtes kohaldatakse küll veel varasemat direktiivi (nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (77/388/EMÜ) (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mille sätted olid aga – käesoleval juhul asjasse puutuvas osas – sisu poolest põhimõtteliselt identsed.

12. Hariliku maksumäära kohta sätestab käibemaksudirektiivi artikkel 96:

„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul."

13. Käibemaksudirektiivi artikkel 167 käsitleb mahaarvamisõiguse tekkimist. See on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal."

14. Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a määrab kindlaks mahaarvamisõiguse esemelise ulatuse:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata:

a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane".

15. Käibemaksudirektiivi artikkel 178 määrab seevastu kindlaks mahaarvamisõiguse kasutamise:

„Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab maksukohustuslane täitma järgmised tingimused:

a) artikli 168 punktis a osutatud mahaarvamise korral seoses kaubatarnetega või teenuste osutamisega peab tal olema artiklite 220–236 ning artiklite 238, 239 ja 240 kohaselt koostatud arve; […]

f) kui ta peab artiklite 194–197 või artikli 199 kohaldamise korral teenuse saaja või soetajana käibemaksu tasuma, peab ta täitma asjaomase liikmesriigi kehtestatud formaalsused."

16. Käibemaksudirektiivi artikkel 203 tagab arvele märgitud käibemaksu ja selle tasumise samaaegsuse. See sätestab:

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

17. Käibemaksudirektiivi artikkel 226 sätestab, millised andmed tuleb arvel esitada:

„Ilma et see piiraks käesoleva direktiivi erisätete kohaldamist, tuleb artiklite 220 ja 221 kohaselt koostatud arvetel esitada seoses käibemaksuga üksnes järgmised andmed: […]

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

9) kohaldatav käibemaksumäär;

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

B. Ühendkuningriigi õigus

18. Ühendkuningriik võttis käibemaksudirektiivi ja sellele ajaliselt eelnenud sätted üle 1994. aasta käibemaksuseadusega (Value Added Tax Act 1994; edaspidi „käibemaksuseadus").

III. Põhikohtuasi

19. Äriühing Zipvit Ltd (edaspidi „kaebaja") tegeleb vitamiinide ja mineraalainete tarnimisega posti teel. Ajavahemikus 1. jaanuarist 2006 kuni 31. märtsini 2010 osutas Royal Mail kaebajale postiteenuseid vastavalt individuaalselt läbi räägitud lepingutele.

20. Royal Mail on Ühendkuningriigi riiklik postiteenistus. Käibemaksudirektiivi artikli 132 lõike 1 punkti a kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust „riiklike postiteenistuste poolt teenuste, välja arvatud reisijateveo- ja telekommunikatsiooniteenuste, osutamise ja nendega seotud kaubatarned". Seda sätet rakendades tõlgendasid seadusandja ja maksuhaldur seda nii, et säte hõlmab kõiki postiteenuseid, mida Royal Mail osutab. Direktiivi riigisisesesse õigusesse ülevõtmise seadus, nimelt käibemaksuseadus, sisaldas sellekohast sätet (lisa 9 rühma 3 punkt 1) ja maksuhaldur andis välja sellekohased juhised (*guidance notes*).

21. Lepingus, mille alusel Royal Mail teenuseid osutas, oli ette nähtud, et kõik postitasud, mis näidatakse kaebajale esitatavatel arvetel maksmisele kuuluvatena, näidatakse ilma käibemaksuta ja et kaebaja „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 kaebaja pidi lepingu kohaselt nende teenuste osutamise eest maksma, teenuse hinna ja käibemaksu summast.

22. Riigisisese seaduse ja juhiste ning ühise eksiarvamuse tõttu, et teenused on käibemaksust vabastatud, olid Royal Maili arved kaebajale tähistatud tähega „E" („exempt"), mis tähendas, et need on käibemaksust vabastatud, arvetel ei olnud näidatud maksmisele kuuluva käibemaksu summat ning nõutud summad sisaldasid ainult teenuste hinda. Kaebaja maksis arvetel näidatud summad Royal Mailile, nagu nõutud. Teenuste osutamise ajal ei arvanud kaebaja nende teenustega seoses maha sisendkäibemaksu.

23. Kuna Royal Maili arusaama kohaselt olid teenused käibemaksust vabastatud ja kuna ta ei olnud esitatud arvetel käibemaksu näidanud, ei deklareerinud ta teenuste osutamisega seoses maksuhaldurile (Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners, edaspidi „maksuhaldur") käibemaksu ega tasunud seda. Maksuhaldur eksis samuti või aitas tehingupoolte eksimusele kaasa, andes välja maksujuhise (*tax guidance*), kus oli kirjas seesama. Järelikult ei nõudnud ka tema, et Royal Mail tasuks käibemaksu.

24. Selline olukord kestis mitu aastat, kuni Euroopa Kohus sedastas 23. aprilli 2009. aasta otsuses TNT Post UK (C-357/07, EU:C:2009:248), et postiteenuste maksuvabastust kohaldatakse ainult niisuguste teenuste suhtes, mida osutavad riiklikud postiteenistused sellistena tegutsedes, kuid seda ei kohaldata teenuste suhtes, mille tingimused on eraldi kokku lepitud.

25. Sellise tõlgenduse kohaselt, mille andis käibemaksudirektiivile Euroopa Kohus, oleks tulnud käesolevas menetluses vaidluse all olevaid teenuseid asjasse puutuval ajal käsitada kui hariliku maksumääraga maksustatavaid. Royal Mail oleks pidanud nõudma kaebajalt teenuste osutamise

eest kogusumma, mis oleks pidanud sisaldama teenuse hinda ja asjasse puutuva maksumäära alusel arvutatud käibemaksu summat, ning Royal Mail oleks pidanud selle käibemaksu maksuhaldurile deklareerima ja tasuma.

26. Kohtuotsuse TNT Post UK põhjal esitab kaebaja teenustelt sisendkäibemaksu mahaarvamise nõuded. Need nõuded olid arvutatud eeldusel, et teenuste osutamise eest tegelikult makstud hinnad sisaldavad käibemaksu. Summad, mille tagastamist kaebaja asjasse puutuvatelt tehingutelt sisendkäibemaksuna taotleb, on kokku 415 746 Inglise naela (see vastab ligikaudu 480 000 eurole), millele lisandub intress. Käesolev menetlus on näidiskohtuasi nende Royal Maili teenuste osutamise tehingute suhtes, mida peeti samuti ekslikult maksuvabaks. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel on maksuhaldurile esitatavate nõuete koguväärtus 500 miljonit kuni 1 miljard Inglise naela (see vastab ligikaudu summale 575 miljonit kuni 1,15 miljardit eurot).

27. Maksuhaldur jättis kaebaja nõuded rahuldamata. Ta põhjendas seda nii, et kaebaja oli lepingujärgselt küll kohustatud maksma teenuste hinnalt käibemaksu, kuid asjakohaste arvetega ei olnud temalt käibemaksu nõutud ja ta ei olnud seda käibemaksu tasunud.

28. Vahepeal tegi maksuhaldur päringud Royal Mailile, et täpselt kindlaks teha, milliseid tema teenuseid kohtuotsus TNT Post UK mõjutab. 2010. aasta juulis ei olnud veel möödunud Royal Maili lepingust tuleneva nõude riigisisene aegumistähtaeg, mis oli teenuste osutamise suhtes koguhinna (s.o selliselt teenuste osutamiselt 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 UK mõjutas, sealhulgas kaebajale, olnuks Royal Maili jaoks kulukas ja halduslikult koormav ning tal ei olnud majanduslikku huvi seda teha, mistõttu ta selliseid nõudeid ei esitanud.

29. Samuti ei olnud selleks ajaks veel möödunud maksuhalduri jaoks käibemaksuseaduse § 73 lõikes 6 ja § 77 lõikes 1 ette nähtud tähtaeg. Maksuhaldur aga oli seisukohal, et ta ei pea selliseid maksuotsuseid tegema, sest riigisiseses õiguses oli asjasse puutuval ajal käibemaksuseadusega ette nähtud, et kõnealuste teenuste osutamine on käibemaksust vabastatud, ja pealegi ei olnud Royal Mail kaebajalt nendelt teenuste osutamise tehingutelt maksmisele kuuluvat käibemaksu tegelikult saanud. Samuti oli maksuhaldur seisukohal, et ta on tekitanud Royal Mailile õiguspärase ootuse, et see ei ole kohustatud teenuste eest käibemaksu koguma, mistõttu oleks Royal Mailil olnud tõhus kaitseväide, kui tema suhtes oleks tehtud teenustega seoses käibemaksu deklareerima kohustavaid maksuotsuseid.

30. Maksuhalduri vaideotsuse peale pöördus kaebaja kaebusega First-tier Tribunalisse (Tax Chamber) (esimese astme kohus (maksukolleegium), Ühendkuningriik). Selleks ajaks oli suurema osa sooritatud tehingute puhul lõppenud aegumistähtaeg, mille jooksul oleks Royal Mail saanud esitada kaebajale lepingu alusel nõude maksta puuduv osa teenuste osutamise hinna kogusummast. Ka maksuhalduri õigus Royal Maili suhtes maksuotsuse tegemiseks oli suuresti, kui mitte täiesti aegunud.

31. First-tier Tribunal (esimese astme kohus) jättis Zipviti kaebuse rahuldamata. Ta leidis, et maksuhalduril ei ole Royal Maili vastu täitmisele pööratavat nõudeõigust. Royal Mail ei ole väljastanud arvet, kus oleks olnud näidatud kõnealune maksmisele kuuluv käibemaks. Lisaks ei ole maksuhaldur teinud Royal Maili suhtes maksuotsust. Neil asjaoludel ei ole Royal Mailil seoses teenuste osutamisega direktiivi artikli 168 punkti a tähenduses käibemaksu, „mis kuulub tasumisele või on tasutud".

32. Lisaks puudus kaebajal, kuna tal ei olnud teenuste osutamise kohta kehtivaid käibemaksuarveid, milles oleks kajastunud kohustus maksta käibemaksu, õigus niisugust käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvata. Nende teenuste eest mõttelise sisendkäibemaksu tagastamine kaebajale kujutaks endast kaebaja alusetut rikastumist. Majanduslikust seisukohast tähendaks see, et kaebaja on saanud need teenused nende tegelikust kaubanduslikust väärtusest tunduvalt odavamalt. Kaebaja kaebas kohtuotsuse edasi. Upper Tribunal (Tax Chamber) (kõrgem kohus, maksukolleegium, Ühendkuningriik) jättis edasikaebuse rahuldamata.

33. Ka kaebaja edasikaebus Court of Appealile (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales) jäeti rahuldamata. Olles käsitlenud Euroopa Kohtu praktikat, leidis Court of Appeal (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales), et selleks, et kasutada teenuste suhtes võimalikku sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, on eeltingimusena vaja, et kaebajal oleksid ette näidata käibemaksuarved, millest nähtub, et teenuste osutamise eest on nõutud käibemaksu vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 226 punktidele 9 ja 10. Court of Appeal (apellatsioonikohus, Inglismaa ja Wales) asus seisukohale, et arvete küsimuses on olukord *acte clair*. Nüüd on kaebaja pöördunud kassatsioonkaebusega eelotsusetaotluse esitanud kohtusse.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohtus

34. Supreme Court of the United Kingdom (Ühendkuningriigi kõrgeim kohus), kellele esitati kassatsioonkaebus, esitas 1. aprilli 2020. aasta kohtumäärusega Euroopa Kohtule järgmised 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 nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi artikli 168 punkti a alusel sisendkäibemaksu mahaarvamist nii, nagu oleks tegemist sellelt tehingut tegelikult „tasutud" käibemaksuga?

2. Teise võimalusena, kas ettevõtja saab nendel asjaoludel nõuda direktiivi artikli 168 punkti a alusel sisendkäibemaksu mahaarvamist 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 kaitseväide juhuks, kui maksuhaldur püüab väljastada maksuotsust, millega kohustataks 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), mistõttu selle saaks maksuhaldurile üle kanda, kuid jättis selle tegemata?"

35. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad kaebaja, Ühendkuningriik, Hispaania Kuningriik, Tšehhi Vabariik, Kreeka Vabariik ja Euroopa Komisjon.

V. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimuste selgitamine

36. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab juhtumit, mis ei olegi nii haruldane ja mille puhul selgub alles maksukohtute või – nagu käesoleval juhul – Euroopa Kohtu praktika põhjal, et teatavaid tehinguid (käesoleval juhul teatavaid postiteenuseid) on juba aastaid valesti maksustatud. Käesoleval juhul mõisteti Ühendkuningriigis maksuvabastust käsitleva sätte kohaldamisala laiemalt, kui seda võimaldab liidu õigus vastavalt Euroopa Kohtu tõlgendusele.

37. Kui kõnealune (uus) kohtupraktika viib riigi suurema maksunõudeni, püüab maksuhaldur tavaliselt objektiivsele õiguslikule olukorrale tuginedes ka nende tehingute puhul, mille on teenust osutav ettevõtja teinud juba minevikus, käibemaksu tagasiulatuvalt kindlaks määrata. Sellega seoses tekib küsimus, kas kaudse tarbimismaksu korral, mille puhul ettevõtja tegutseb ainult riigi maksukogujana,[6] saab tõepoolest nõuda, et ettevõtja seda kohtupraktikat ette näeks. Eelkõige tuleb arvesse võtta, et riigi maksukogujal ei pea olema paremad teadmised maksuõigusest kui riigil, mistõttu võis ta tugineda asjakohastele halduseeskirjadele. Olukord on eriti delikaatne, kui – nagu käesoleval juhul – maksuhaldur ise eksis samamoodi nagu maksukohustuslane (käesoleval juhul Royal Mail) ning ka riigisisene seadusandja on käsitanud teenust nähtavasti maksuvabana.

38. Esitatud küsimused puudutavad aga medali teist külge, st teenuse saaja käibemaksu mahaarvamist. Kui saadud teenuseid tuleb käsitada maksuvabana, ei ole teenuse saajal õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Kui kohtupraktika põhjal siiski selgub, et tehing oli tegelikult (objektiivsel vaatlusel) maksustatav, võib sisendkäibemaksu mahaarvamine põhimõtteliselt kõne alla tulla.

39. Üldjuhul tõstaks teenust osutav ettevõtja – kui see on tal tsiviilõiguse alusel võimalik – maksumäära puudutava eksimuse korral vastava käibemaksusumma võrra hinda ja väljastaks teenuse saajale vastavalt (suurema) arve. Selle arve tasuks teenuse saaja ja see võimaldaks tasandada täiendavat käibemaksukoormust sisendkäibemaksu mahaarvamise raames.

[6] Vt selle kohta nt 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 23); 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21) ja 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25).

40. Käesoleval juhul on aga valitud teine võimalus, mis ajendas eelotsusetaotluse esitanud kohut esitama eelotsuse küsimusi. Teenuse saaja ei pidanud nimelt tasuma täiendavat käibemaksu, kuna teenuse osutaja ei tõstnud oma hinda käibemaksu võrra. Teenuse osutaja võis sellest loobuda kas seetõttu, et maksuhaldur ise oli eespool nimetatud põhjustel loobunud käibemaksu tagantjärele sissenõudmisest, või seetõttu, et riigisisese õiguse kohaselt oli teenus käibemaksust vabastatud.

41. Kuna aga teenuse osutamine oli liidu õiguse kohaselt objektiivselt maksustatav ja kaebaja on tasunud teatava hinna, on maksuhaldur seisukohal, et see hind sisaldas objektiivselt liidu õiguse alusel tasumisele kuuluvat käibemaksu. Seda „tasumisele kuuluvat käibemaksu" saab ta tasandada ka käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a kohaselt, isegi kui Royal Mail ei ole kõnealust „tasumisele kuuluvat maksu" maksuvõlausaldajale kunagi tasunud, kuna seda ei olnud kindlaks määratud. Seevastu käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a kohaselt tegelikult vajalik arve, milles on märgitud Royal Maili poolt tasumisele kuuluv käibemaks, on üleliigne, kuna Euroopa Kohus on pidanut arvet üksnes vormiliseks tingimuseks.

42. Kui see oleks õige, saaksid kõik Royal Maililt teenuse saajad, kellel on õigus sisendkäibemaks maha arvata, nn juhuslikku kasumit. Viimati nimetatud isikud ei lähtunud kuni Euroopa Kohtu otsuseni maksuvabastust käsitleva sätte ulatuse kohta nimelt sellest, et sisendkäibemaksu saab maha arvata. See ootamatu sisendkäibemaksu mahaarvamine muudaks saadud teenused käibemaksutulu arvelt odavamaks, suurendaks seega teenuse saajate (sh ka kaebaja) kasumimarginaali. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel on kogumaht ligikaudu 575 miljonit kuni ligikaudu 1,15 miljardit eurot (käesoleval juhul 480 000 eurot).

43. Seetõttu küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma esimese ja teise küsimusega, mida võib käsitleda koos, kas sellise ühise eksimuse ja tegelikult tasumisele kuuluva käibemaksu ümber arvutamata jätmise korral on üleüldse võimalik rääkida käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a kohasest käibemaksust, mis „kuulub tasumisele või on tasutud" ja mida teenuse saaja võib sisendkäibemaksu mahaarvamise teel tasandada. See puudutab sisendkäibemaksu mahaarvamist põhimõtteliselt (vt selle kohta allpool jaotis C).

44. Kolmas küsimus puudutab sisendkäibemaksu mahaarvamise teostamist ja seega sisendkäibemaksu mahaarvamist vastavalt summa suurusele, kui teenuse saajal ei ole eespool nimetatud ühise eksimuse tõttu arvet, millel oleks eraldi märgitud tegelikult tasumisele kuuluv käibemaks (vt selle kohta allpool jaotis B). Eelotsusetaotluse esitanud kohtu neljas küsimus puudutab ühise eksimuse teatavaid üksikasju ja muid alternatiive tagasitäitmisele, mille puhul ei oleks juhuslikku kasumit tekkinud. Neid käsitletakse ühtlasi ka teiste küsimuste puhul.

45. Arvestades asjaolu, et vastus esimesele ja teisele küsimusele on tegelikult vajalik ainult siis, kui vastusest kolmandale küsimusele nähtub, et sisendkäibemaksu on võimalik maha arvata ka ilma arveta, millel on eraldi märgitud käibemaks, vastan kõigepealt kolmandale küsimusele. See puudutab sisendkäibemaksu mahaarvamise teostamist ja küsimust, kas *arve omamine*, mida nõuab käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a, on mahaarvamise tingimus – nagu Euroopa Kohus on otsustanud kohtuotsustes Volkswagen[7] ja Biosafe[8] (jaotise B punkt 2) – või on see tingimus vastavalt Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas Vădan[9] muutunud tähtsusetuks (selle kohta allpool jaotise B punkt 3).

7 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus (C-533/16, EU:C:2018:204).

8 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

9 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus (C-664/16, EU:C:2018:933).

B. Arve tähtsus sisendkäibemaksu mahaarvamisel (kolmas eelotsuse küsimus)

1. Sissejuhatavad märkused

46. Lähtepunkt küsimuse hindamisel, kas arve, millel on eraldi märgitud käibemaks, on sisendkäibemaksu mahaarvamiseks vajalik, on käibemaksudirektiivi artikkel 167. See sätestab, et (teenuse saaja) mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal (seega ajal, mil teenuse osutajal tekib maksukohustus – käibemaksudirektiivi artikkel 63). See ei eelda arvet.

47. Kui käibemaksudirektiivi artikli 167 eesmärk on põhimõtteliselt tagada teenuse osutaja maksukohustuse ja teenuse saaja mahaarvamisõiguse ajaline seotus, siis käibemaksudirektiivi artikkel 178 muudab seda põhimõtet. Selle kohaselt ei ole mahaarvamise eduka teostamise eelduseks mitte ainult see, et teenuse osutajal on tekkinud maksukohustus, vaid ka see, et teenuse saajal *on arve*. Seejuures peavad arvel olema esitatud teatavad andmed (vt käibemaksudirektiivi artikkel 226).

48. Esimese võimalusena võib mahaarvamisõigust kasutada kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 167 ja artikliga 63 juba teenuse osutamisel. Sel juhul on määrava tähtsusega üksnes see, kas hoolimata ühisest eksimusest sisaldus käibemaks tasutud hinnas (vt selle kohta allpool jaotise C punkt 3) või on käibemaksudirektiivi artikli 178 kohaselt tähtis ka see, et maksukohustuslasel oleks vastav arve, millel on märgitud üle läinud käibemaksusumma.

49. Pean õigeks teist lähenemisviisi. Ainult see käsitus on lähemal vaatlusel kooskõlas ka Euroopa Kohtu varasema praktikaga. Seejuures tuleb esiteks eristada mahaarvamisõiguse tekkimist *põhimõtteliselt* ja mahaarvamisõiguse tekkimist *vastavalt summa suurusele*.

50. Kui vaadata Euroopa Kohtu praktikat lähemalt, siis käsitleb see siiani peamiselt käibemaksu mahaarvamise õiguse *põhimõttelist* tekkimist. Selle kohaselt on käibemaksu mahaarvamise õigus – ja seega ka tagastamisnõue – käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt piirata. Seda õigust rakendatakse kohe kogu sisendkäibemaksuga koormatud tehingutelt tasutud maksu osas.[10] Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise või tagasisaamise õigus antakse siis, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud mõne vorminõude täitmata.[11] See oleks siiski teisiti juhul, kui selliste vorminõuete rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud.[12]

[10] 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 46); 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved) (C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 79); 2. mai 2019. aasta kohtuotsus Sea Chefs Cruise Services (C-133/18, EU:C:2019:354, punkt 36) ja 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 39).

[11] 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 47); 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved) (C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 80); 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 41); 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42); 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 58); 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 39); 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42) ja 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 63).

[12] 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 48); 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs*. Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved) (C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 81) ning 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

51. Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a – mis lähtub teenuse saaja mahaarvamisõiguse puhul „käibemaksust, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil […] või teenuste eest, mille talle on […] osutanud või […] või osutab mõni teine maksukohustuslane", selgitab seejuures käibemaksu mahaarvamise mõtet ja eesmärki. Seoses sellega, et käibemaks on oma olemuselt tarbimismaks,[13] ning seoses kaudse maksustamistehnikaga tuleb käibemaksu mahaarvamiseks õigustatud teenuse saaja temale hinna kaudu üle läinud käibemaksuga – mille peab tasuma teine isik (teenuse osutaja – käesoleval juhul Royal Mail) – maksustamisest mahaarvamise teel vabastada.

52. Kui seda mõtet võetakse tõsiselt, siis peaks õigupoolest lähtuma hinna tegelikust tasumisest kaebaja poolt. Nimelt oleks kaebaja alles siis ka tegelikult käibemaksuga (kaudselt) koormatud. Käibemaksudirektiivi artiklis 167a sätestatu näitab aga, et direktiivi andja annab käibemaksu mahaarvamise õiguse ka juba enne hinna tasumist. Nimetatud artikkel võimaldab piirata käibemaksu mahaarvamist tasumise hetkega, kuigi maksukohustus tekib alles tasu kättesaamisel. Sellel on mõtet ainult siis, kui muudel juhtudel on mahaarvamine võimalik juba enne hinna tasumist.

53. Seega on kindel, et direktiivi andja lähtub teenuse saaja käibemaksuga koormamisest juba enne hinna tasumist, kuid pärast teenuse osutamist. Selleks ajaks on käibemaksu mahaarvamise õigus *põhimõtteliselt* juba tekkinud.

2. Käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine vastavalt maksu summale

54. See tulemus ei võimalda aga teha ühtegi järeldust sisendkäibemaksu mahaarvamise kohta *vastavalt maksu summale*. Siinjuures on otsustava tähtsusega käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a sätestatu.

55. Üksnes teenuse osutamine ei ütle veel midagi selle kohta, milline on teenuse saaja maksustamine hinna sisse kalkuleeritud käibemaksuga. See on aga vajalik sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamiseks. Täiesti selge on see käesoleva asjaga sarnastel juhtudel, kus pooled on ühiselt eksinud käibe maksuvabastuse osas. Lepingutingimuste kohaselt lähtusid Royal Mail ja kaebaja ju sellest, et kokkulepitud hind ei sisalda käibemaksu. Juhul kui käibemaksu tasumise kohustus peaks tekkima, peaks lepingutingimuste kohaselt ka käibemaksu tasuma kaebaja. Seda ei ole kunagi tehtud, kuigi teenust kahtlemata osutati. Seega ei ütle üksnes teenuse osutamine midagi selle kohta, kas kaebaja peab maksma käibemaksu.

56. Seega on igati loogiline, et direktiivi andja ei seo käibemaksu mahaarvamise õigust mitte ainult teenuse osutamisega, vaid nõuab käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a lisaks, et teenuse saajal peab „olema […] arve".[14]

57. Arve omamise nõude eesmärk on ka käibemaksudirektiivis sätestatud neutraalse maksustamise põhimõtte rakendamine. Neutraalse maksustamise põhimõte kujutab endast käibemaksu aluspõhimõtet,[15] mis tuleneb tarbimismaksu olemusest. Muu hulgas on selle

[13] Vt 10. aprilli 2019. aasta kohtuotsus PSM „K" (C-214/18, EU:C:2019:301, punkt 40); 18. mai 2017. aasta kohtuotsus Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punkt 69); 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34) ning 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19).

[14] Nii ka kohtujurist Campos Sánchez-Bordona ettepanek kohtuasjas Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 60).

[15] Euroopa Kohus räägib 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsuses Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 43) tõlgendamispõhimõttest.

põhimõtte eesmärk vabastada ettevõtja riigi maksukogujana lõplikult käibemaksukoormast,[16] tingimusel et ettevõtja majandustegevus ise on (põhimõtteliselt) käibemaksuga maksustatud.[17]

58. Mahaarvamise mõttest[18] järeldub, et käibemaksu saab maha arvata ainult juhul, kui teenuse saaja on üleüldse kohustatud käibemaksu tasuma.[19] Tema kohustus ei teki aga juba mitte teenuse osutamisega, vaid tegelikult alles tasu maksmisega (vt selle kohta eespool punktid 52 ja 55). Käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a mõte seisneb ilmselt selles, et kui vastav arve on olemas, siis tasutakse see tavaliselt peatselt. Siis võib juba sel hetkel eeldada teenuse saaja peatset maksustamist.

59. Täiesti selgelt nähtub see Euroopa Kohtu varasemast praktikast, milles Euroopa Kohus veel märkis,[20] et käibemaksu kohese mahaarvamisõiguse aluseks on eeldus, et põhimõtteliselt ei tee maksukohustuslased makseid ega tasu sisendkäibemaksu enne, kui nad on saanud arve või muu dokumendi, mida saab käsitada arvena, ning tehingut ei saa käsitada käibemaksuga koormatuna enne, kui arve on tasutud.

60. Mil määral on teenuse saaja käibemaksuga koormatud (või koormatakse), tuleneb nimelt – nagu ka Hispaania, Tšehhi Vabariik ja Ühendkuningriik õigesti märgivad – alles sellest, et vastav käibemaks arvestati teenuse saajal maksta tuleva tasu sisse. See, millises ulatuses on käibemaks tasu sisse arvestatud, tuleneb aga ainult aluseks olevast õigussuhtest ja *tehingu tegemist puudutavast arveldamisest*. Arveldamine seoses tehingu tegemisega toimub vastava arve edastamisega, milles teenuse osutaja avalikustab enda kalkulatsiooni.

61. Sellises massmenetluses nagu käibemaksuga maksustamine tagatakse alles avalikustamisega, et tasumisele kuuluv käibemaks on hinna kaudu üle läinud teenuse saajale, et teenuse saaja teab – ja maksuhaldur saab seda kontrollida –, millises ulatuses on ta teenuse osutaja arvates kohustatud tasuma käibemaksu. Seega teab ta ka, mis ajast alates ja millises ulatuses saab ta seda käibemaksu sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse abil taas tasandada.

62. Kui mõlemad pooled ja maksuhaldur lähtusid – nagu käesoleval juhul – ekslikult maksuvabast käibest, siis ei *lähe* kokkulepitud tasuga – nagu kõik pooled, välja arvatud kaebaja, õigesti rõhutavad – käibemaks teenuse osutajalt *üle* teenuse saajale. Seetõttu teenuse osutaja seda arvele ei märkinudki. Juhul kui mõlemad pooled otsustavad pärast eksimuse avastamist lepingut muuta ja puuduva käibemaksu hinnale lisada, siis näidataks seda ka vastaval arvel, mille alusel saaks teenuse saaja siis ka sisendkäibemaksu maha arvata. Sellele vastavalt oleks Royal Mail kohustatud tagantjärele märgitud käibemaksu käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaselt hiljemalt arve esitamisel ka tasuma.[21] See võimaldaks taastada sisendkäibemaksu ja maksukohustuse samaaegsuse, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a.

[16] 13. märtsi 2008. aasta kohtuotsus Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 25) ja 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 39).

[17] 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41); 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 51); 21. aprilli 2005. aasta kohtuotsus HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punkt 57) ja minu ettepanek kohtuasjas Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punkt 25).

[18] Nii juba minu ettepanek kohtuasjas Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 59 jj) ja ettepanek kohtuasjas Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 44 jj).

[19] Samuti kohtujurist Campos Sánchez-Bordona ettepanek kohtuasjas Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 64).

[20] 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 35).

[21] Erinevalt kaebaja seisukohast ei ole käibemaksudirektiivi artikkel 203 pelk „pettusevastane säte", vaid see tagab ka arve *alusel* sisendkäibemaksu mahaarvamise ja arve *tõttu* esineva maksukohustuse samaaegsuse.

63. Kokkuvõttes on käibemaksudirektiivi artikli 178 punktis a nõutud arve omamine vahend selleks, et käibemaksukoormus läheks teenuse osutajalt (kellel tuleb maks tasuda) kõigi asjasse puutuvate isikute (sealhulgas maksuhaldur) jaoks arusaadaval kujul üle teenuse saajale (kes kannab seda hinna kaudu). Alles siis on teenuse saajal võimalik mõista, mil määral teda teenuse osutaja arvates käibemaksuga koormatakse. Seejärel saab ta arve abil – millest nähtub tema maksustamine – nõuda tagastamist sama summa väärtuses.

64. Euroopa Kohus on oma otsustes Volkswagen [22] ja Biosafe [23] juba piisavalt selgitanud arve omamise tähtsust maksukoormuse ülekandumise vahendina ning sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu maksukoormusest vabastamise tingimusena. Seda rõhutavad ka Ühendkuningriik ja Tšehhi Vabariik.

65. Kohtuotsus Volkswagen puudutas juhtumit, kus pooled lähtusid käibemaksuga maksustamata tehingutest. Pärast seda, kui eksitust märgati, esitati aastaid hiljem esimest korda arved, kus käibemaks oli eraldi ära näidatud, ning esitati tagastamisdirektiivi kohane tagastamistaotlus. Euroopa Kohus leidis, [24] et neil asjaoludel oli teenuse saajal objektiivselt võimatu kasutada oma õigust maksu tagastamisele enne olukorra seadustamist, kuna „varem ei olnud tal arveid ja ta ei teadnud, et käibemaks kuulus tasumisele. Üksnes sellise seadustamise tulemusena täideti käibemaksu mahaarvamise õiguse saamise materiaalõiguslikud ja vormilised tingimused".

66. Kohtuotsus Biosafe puudutas käesoleva asjaga sarnast juhtumit, ainult et sisendkäibemaksu mahaarvamist taotleti olukorras, kus ühiselt eksiti käibemaksu määra osas. Eeldati, et maksumäär on madalam, ning teenuse osutaja korrigeeris oma arve aastaid hiljem, suurendades eraldi ära näidatud käibemaksu. Ka siin leidis Euroopa Kohus, [25] et teenuse saajal ei olnud ilmselt objektiivselt võimalik oma mahaarvamisõigust enne käibemaksusumma korrigeerimist kasutada, kuna tal puudusid tol hetkel „esialgseid arveid muutvad dokumendid ning ta ei olnud teadlik, et käibemaksu juurdemaksed kuulusid tasumisele. Nimelt olid käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise materiaalõiguslikud ja vormilised tingimused täidetud alles pärast sellist korrigeerimist".

67. Mõlemas kohtuasjas lähtus Euroopa Kohus õigesti sellest, et teenuse saajal tekkis käibemaksu maksmise kohustus alles ajal, mil tal oli vastav arve, millest tulenes käibemaksuga maksustamine. Käesolevas asjas puudub aga kaebajal selline korrigeeritud arve.

68. Lisaks võimaldab alles arve omamine maksuhalduril kontrollida, kas tekkinud on maksukohustus, ja kas esineb õigus käibemaks maha arvata, nagu Euroopa Kohus on juba märkinud. [26] Seejuures on kontroll seda tõhusam, mida rohkem andmeid selline arve sisaldab, mida selgitab käibemaksudirektiivi artiklis 226 esitatud väga põhjalik loetelu. Ka see räägib selle poolt, et sellise arve omamine, millel on märgitud käibemaks, on määrava tähtsusega, kujutades endast seega sisendkäibemaksu mahaarvamise sisulist tingimust. Kaebajal ei ole seega võimalik ilma sellise arveta sisendkäibemaksu maha arvata.

[22] 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus (C-533/16, EU:C:2018:204).

[23] 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249).

[24] 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punktid 49 ja 50).

[25] 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punktid 42 ja 43).

[26] 15. novembri 2017. aasta kohtuotsus Geissel ja Butin (C-374/16 ja C-375/16, EU:C:2017:867, punkt 41) ning 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 27); vt ka minu ettepanek kohtuasjas Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punktid 30, 32 ja 46).

3. Kas sisendkäibemaksu mahaarvamine ilma arveta on siiski võimalik?

a) Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb käibemaksu mahaarvamise õiguse tõendamist eksperdi poolt

69. Vastupidist ei tulene ka Euroopa Kohtu otsusest Vădan,[27] nagu olen märkinud juba mujal.[28] Viidatud kohtuotsuse punktis 42 märkis Euroopa Kohus nimelt, et arvete esitamise vorminõude range kohaldamine läheks vastuollu neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtetega, kuna selle tagajärjel oleks maksukohustuslase tehingute neutraalne maksustamine ebaproportsionaalselt takistatud.

70. Pealiskaudsel vaatlusel võiks arvata, et seetõttu on sisendkäibemaksu mahaarvamine võimalik täiesti ilma arveta ja vastupidi artikli 178 sõnastusele. Viidatud kohtuotsuse selline tõlgendus on siiski väär.

71. Esiteks tuli Euroopa Kohtul selles otsuses vastata nimelt „ainult" küsimusele, kas käibemaksu mahaarvamine on eksperdi hinnangu alusel võimalik seda laadi ehitusprojektide tavalise mahaarvamise ulatuses. Sellele küsimusele vastas Euroopa Kohus õigesti eitavalt. Käibemaksu mahaarvamine tugineb *tegelikule* käibemaksuga koormamisele ja mitte *tavapärasele* käibemaksuga koormamisele. Ekspert oleks aga saanud ainult viimast hindamise teel tõendada.

72. Teiseks jäi kogu menetluses lahtiseks küsimus, kas üldse millalgi väljastati arveid, millel oli käibemaks ära näidatud. Kindel oli ainult see, et algsed arved ei olnud enam loetavad ning maksuhaldur nõudis originaalide esitamist. See ei ole direktiiviga kooskõlas. Direktiiv ei nõua, et maksukohustuslasel on veel maksukontrolli ajal arve ja ta saab selle esitada, vaid näeb ette ainult seda, et maksukohustuslasel on arve olemas sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise hetkel. Kui arve läheb seejärel kaduma, siis saab maksukohustuslane loomulikult kõigi võimalike tõenditega (tavaliselt koopia) tõendada, et ükskord oli tal arve, millest tulenes teatud summas käibemaksukoormus.

73. Seega on Euroopa Kohtu käsitlus kohtuotsuses Vădan õigesti suunatud ainult käibemaksu mahaarvamise *tõendamisele*.[29] Käibemaksu mahaarvamise sisulisi tingimusi (st neid, mis tulenevad käibemaksudirektiivi artiklitest 167 ja 178) saab tõendada kõigi võimalike tõendite alusel – tavapäraselt kohaldatava käibemaksu tõendamine eksperdi poolt ei ole selleks siiski[30] *per se* sobiv. Minu arvates tuleneb see ka üsna selgelt nimetatud kohtuotsuse resolutsioonist, kui lugeda seda seoses küsimustega ja kirjeldatud asjaoludega.

[27] 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus (C-664/16, EU:C:2018:933).

[28] Vt minu ettepanek kohtuasjas Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punkt 70 jj).

[29] 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 44 „esitama objektiivsed tõendid", punkt 45 „tõenditeks", punkt 47 „tõendamisega" ja punkt 48 „tõendada").

[30] Täiesti õigesti selle kohta 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Vădan (C-664/16, EU:C:2018:933, punkt 45 – hinnang ei saa selliseid tõendeid asendada).

b) Euroopa Kohtu praktika käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise perioodi kohta

74. Samuti ei esine kohtuotsuse Vădan [31] sellise tõlgenduse korral vastuolu kohtupraktikaga, milles Euroopa Kohus käsitles konkreetset perioodi, [32] mille jooksul tuleb käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada. Nendes kohtuotsustes tugines kohus nimelt alati sellele, et maksukohustuslasest teenuse saajal on arve olemas. [33]

75. Nii argumenteeris Euroopa Kohus kohtuotsuses Terra Baubedarf-Handel sõnaselgelt: „Mingil juhul ei ole vastuolus proportsionaalsuse põhimõttega, et maksukohustuslane peab käibemaksu mahaarvamise teostama aruandeperioodi kohta, mil tal on täidetud nii arve või arveks loetava dokumendi omamise kui ka käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise tingimused. See nõue on nimelt esiteks kooskõlas kuuenda direktiivi eesmärgiga, mis seisneb selles, et tagada käibemaksu sissenõudmine ja kontrollimine (tõendid), teiseks ei toimu […] tasumine kaupade tarnimise või teenuste osutamise eest ning seega tasutud sisendkäibemaksu tagasimaksmine tavaliselt mitte enne arve saamist." [34] Kohtuotsuses Senatex [35] sedastas Euroopa Kohus, et käibemaksu mahaarvamise õigust tuleb põhimõtteliselt kasutada ajavahemiku alusel, mille jooksul esiteks see õigus tekkis ja teiseks maksukohustuslane „omab arvet".

76. Kui aga arve omamisel on määrav tähtsus selle kindlaksmääramisel, millisel perioodil saab käibemaksu mahaarvamise õigust kasutada, siis ei ole omamine pelgalt vorminõue, vaid sisuline kriteerium. Järelikult eeldab käibemaksu mahaarvamine vastava arve omamist.

c) Euroopa Kohtu praktika ebatäieliku või vigase arve tagasiulatuva parandamise kohta

77. Öeldu tuleneb lõpuks ka Euroopa Kohtu uuemast praktikast, mis puudutab arve tagasiulatuvat parandamist. [36] Selles teeb Euroopa Kohus nimelt vahet sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse sisuliste ja vormiliste nõuete vahel. Vorminõuded kehtestavad kõnealuse õiguse teostamise viisi ja selle üle tehtava kontrolli korra ning reguleerivad käibemaksusüsteemi tõhusat toimimist, nähes ette kohustusi seoses raamatupidamisarvestusega ning arvete ja deklaratsioonide esitamisega. [37] Samal ajal nõuab käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõte, et sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus antakse juhul, kui sisulised nõuded on täidetud, isegi kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõne vorminõude. [38] Järelikult kui maksuhalduril on

31 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus (C-664/16, EU:C:2018:933).

32 See puudutas nt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsust Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691) ja 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsust Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268).

33 Samamoodi ka kohtujurist Campos Sánchez-Bordona ettepanek kohtuasjas Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punkt 58); vt ka minu ettepanek kohtuasjas Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punkt 65 jj).

34 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 37).

35 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 35).

36 Selle alla kuuluvad nt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690) ja 8. mai 2013. aasta kohtuotsus Petroma Transports jt (C-271/12, EU:C:2013:297).

37 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 47); vt selle kohta 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punktid 41 ja 42 ning seal viidatud kohtupraktika).

38 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punkt 47); 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Saksamaa (käibemaksu tagastamine – arved) (C-371/19, ei avaldata, EU:C:2020:936, punkt 80); 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punkt 41); 28. juuli 2016. aasta kohtuotsus Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punkt 45); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42); 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 58); 30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 39); 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42) ja 8. mai 2008. aasta kohtuotsus Ecotrade (C-95/07 ja C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 63).

olemas vajalikud andmed selleks, et tuvastada, et sisulised nõuded on täidetud, ei või ta kehtestada maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele lisatingimusi, mis võivad muuta selle õiguse teostamise võimatuks.[39]

78. Euroopa Kohtu praktika, mis käsitleb sellised vormilisi puudusi, mis ei takista käibemaksu mahaarvamist, ei puuduta aga täpsemal lugemisel mitte kunagi arve omamist kui sellist (või arve olemasolu), vaid alati arve koostamise detaile.[40]

79. Nii räägib see kohtupraktika ainult *teatud* vorminõuete puudumisest, mitte aga *kõigi* vorminõuete puudumisest. Seega ei saa selle kohtupraktika põhjal järeldada, et käibemaksu mahaarvamise õigus võib tekkida ilma arve omamiseta. Euroopa Kohus ise räägib samuti ainult sellest, et „käibemaksudirektiivi artiklis 226 ette nähtud andmeid sisaldava arve omamine kujutab endast käibemaksu mahaarvamise õiguse vormilist, mitte sisulist tingimust".[41] See on õige. *Kõigi* käibemaksudirektiivi artiklis 226 nimetatud andmete esitamine kujutab endast vormilist tingimust. Neid andmeid saab – niivõrd kui need ei ole sisulised (vt selle kohta lähemalt punkt 81 jj) – ka veel tagantjärele (nt vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 219) täiendada või muuta. Käibemaksudirektiivi artikli 178 kohase arve *omamine* iseenesest ei ole faktilise olukorrana siiski selline vormiline tingimus.[42]

80. Lisaks järeldab Euroopa Kohus nimetatud sedastusest ka „ainult" seda, et maksuhaldur ei tohi käibemaksu mahaarvamise õiguse tunnustamisest keelduda üksnes põhjendusel, et arve ei vasta käibemaksudirektiivi artikli 226 punktides 6 ja 7 kehtestatud nõuetele (teenuse täpse mahu ja laadi ning selle osutamise kuupäeva märkimise täpne kirjeldus), kui tal on olemas kõik vajalikud andmed, et kontrollida, kas seda õigust puudutavad sisulised tingimused on täidetud.[43] Sama kehtib artikli 226 punktis 3 (käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri märkimine)[44] või artikli 226 punktis 2 (arve numbri märkimine)[45] nimetatud andmete kohta. Selle tulemusena on Euroopa Kohus omistanud juba teenuse saaja valduses oleva (vormiliselt ebakorrektse) arve parandamisele tagasiulatuva jõu.[46]

[39] 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 42); 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punktid 58 ja 59); vt selle kohta ka 1. märtsi 2012. aasta kohtuotsus Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 43), mis käsitleb siiski pöördmaksustamist, ja 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42), ka pöördmaksustamise korral.

[40] Nii sõnaselgelt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 39 jj). Ka 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punktid 35 ja 49) puudutas arvet, mis oli maksukohustuslasel kahtlemata olemas, kuid mille andmed olid siiski osalt ebatäpsed. Ka 15. juuli 2010. aasta kohtuotsuses Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 45) on mainitud, et maksukohustuslane omas algset arvet.

[41] 15. novembri 2017. aasta kohtuotsus Geissel ja Butin (C-374/16 ja C-375/16, EU:C:2017:867, punkt 40) ning 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 38 ja samamoodi punkt 29 („peab maksukohustuslane omama selle direktiivi artikli 226 kohaselt koostatud arvet")). Samamoodi ka 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 42) ja 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 47).

[42] Sellest näib lähtuvat ka Euroopa Kohus (30. septembri 2010. aasta kohtuotsus Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punkt 45), kui ta märgib, et vormiliste lisatingimuste kehtestamine on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 178. Sellisel juhul ei saa käibemaksudirektiivi artikkel 178 kujutada endast pelgalt vormilist tingimust. Ka 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punkt 43) ja 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 50) selgitavad, et alles hetkest, mil maksukohustuslasel on olemas arve, millest nähtub käibemaksukohustus, on käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise materiaalõiguslikud ja vormilised tingimused täidetud.

[43] 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 43).

[44] 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 40 jj).

[45] 15. juuli 2010. aasta kohtuotsus Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkt 45), samamoodi ka 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Bundeszentralamt für Steuern (C-346/19, EU:C:2020:1050, punktid 53 ja 57).

[46] Vt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 43); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 44) ning 8. mai 2013. aasta kohtuotsus Petroma Transports jt (C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 34).

81. Sellega tuleb nõustuda. Dokument, milles on esitatud tarne või teenuse eest nõutav tasu, on arve käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a tähenduses juba siis, kui see võimaldab nii teenuse saajal kui ka maksuhalduril selle põhjal järeldada, milline teenuse osutaja kandis millisele teenuse saajale millise tehingu eest ja millises summas käibemaksu üle. Seetõttu on vaja andmeid teenuse osutaja, teenuse saaja, teenuse eseme, hinna ja eraldi ära näidatud käibemaksu kohta.[47] Kui need viis peamist näitajat on olemas, siis vastab see – nagu olen märkinud juba mujal[48] – arve mõttele ja eesmärgile ning käibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimine on lõpule jõudnud.[49]

82. Käibemaksudirektiivi artiklis 226 ette nähtud ülejäänud konkreetsete andmete puhul esinevad vead ei takista seevastu käibemaksu mahaarvamist juhul, kui need parandatakse veel haldusmenetluses või kohtumenetluses. See õiguslik tagajärg tuleneb lõpuks ka Euroopa Kohtu praktikast, mis käsitleb arve parandamise tagasiulatuvat jõudu.[50]

83. Kui aga arve puudus – nagu käesoleval juhul – on seotud arvel käibemaksu eraldi märkimisega, mis on mahaarvamisõigust andva arve üks peamisi tunnuseid, siis on sisendkäibemaksu mahaarvamine välistatud ainuüksi juba sel põhjusel. Maksuvaba teenuse osutamist tõendava arve alusel ei saa teenuse saaja nõuda vabastust käibemaksuga maksustamisest. Ühendkuningriik räägib sellega seoses õigesti mahaarvamise eeltingimusest. Sellisest arvest ei tulene nimelt käibemaksu tasumise kohustust. Ilma käibemaksukoormuse „ülekandumise vahendiks" oleva arveta ei ole käibemaksudirektiivi artikli 178 punkti a tingimused täidetud.

84. Ka võrdlemine artikli 178 punktiga a ja punktiga f näitab selgelt, et direktiivi andja on kaudse maksustamise (punkt a) tavalise juhtumi jaoks kehtestanud lisatingimuse – arve omamise. Otsese maksustamise erijuhtumi korral (punkt f) – pöördmaksustamine – ei ole see otseselt vajalik[51] ning seega ei ole seda ette nähtud. Sellest seadusandja otsusest kaldutaks aga kõrvale, kui arve omamine tunnistataks pelgalt vormiliseks tingimuseks ja ebaoluliseks.

d) Vahekokkuvõte

85. Nii käibemaksudirektiivi sõnastusest kui ka Euroopa Kohtu praktikast tuleneb seega, et teatud summas sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus eeldab, et teenuse saajal oli olemas arve, millel oli eraldi märgitud ülekantud käibemaks selle summa ulatuses. Kuna käesoleval juhul see nii ei olnud, siis ei saa kaebaja juba sel põhjusel sisendkäibemaksu maha arvata.

47 Nii on otsustanud ka Bundesfinanzhof (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus). Vt 12. märtsi 2020. aasta kohtuotsus – V R 48/17, *Bundessteuerblatt* (edaspidi *„BStBl.")* II 2020, 604, punkt 23; 22. jaanuari 2020. aasta kohtuotsus – XI R 10/17, *BStBl.* II 2020, 601, punkt 17, ja 20. oktoobri 2016. aasta kohtuotsus – V R 26/15, *BStBl.* 2020, 593, punkt 19.

48 Vt minu ettepanek kohtuasjas Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326, punktid 93 ja 94).

49 Mis puudutab „eraldi märgitud käibemaksu" kriteeriumi, siis tuleneb see juba Euroopa Kohtu otsustest Volkswagen ja Biosafe, milles käsitletud olukordade puhul olid olemas arved, millest ei nähtunud käibemaksu maksmise kohustust, mis oleks andnud õiguse sisendkäibemaksu vastavas summas maha arvata. Vt 12. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punktid 42 ja 43) ning 21. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punktid 49 ja 50).

50 Selle alla kuuluvad nt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punkt 43); 15. septembri 2016. aasta kohtuotsus Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punkt 44) ning 8. mai 2013. aasta kohtuotsus Petroma Transports jt (C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 34).

51 Sõnaselgelt kinnitab seda 1. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punktid 47 ja 51). Siin ei ole arvel nimelt käibemaksuga maksustamise ülekandumise vahendi ülesannet (vt selle kohta põhjalikult eespool punkt 60 jj), kuna teenuse osutaja ei ole kohustatud seda maksma ning seetõttu ei pea see ka üle kanduma.

4. Järeldus

86. Kolmandale küsimusele tuleb vastata nii, et mahaarvamisõigus eeldab teenuse osutamist ja sellise arve omamist (käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a), millel on käibemaks eraldi ära näidatud ja mis tõendab käibemaksukohustuse ülekandumist. Järelikult ei ole kaebajal käesoleval juhul ilma sellise arveta õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

C. Teise võimalusena: „käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud" käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tähenduses (esimene ja teine eelotsuse küsimus)

87. Ainult juhul, kui Euroopa Kohus jätab küsimusele selle kohta, kas tuleb omada arvet, millel on käibemaks eraldi ära näidatud, vastamata või annab sellele küsimusele teistsuguse vastuse, esineb praktiline vajadus vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu esimesele ja teisele küsimusele.

88. Nende kahe küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas tegelikult makstud hind koosneb alati maksustatavast netosummast ja selle pealt maksmisele kuuluvast käibemaksust. See puudutab seda, kuidas tõlgendada käibemaksudirektiivi artikleid 73 ja 78, mis käsitlevad maksustatavat väärtust (vt selle kohta allpool punkt 2). Lisaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas siis – juhul kui hind sisaldab ka käibemaksu osa – saab teenuse saaja direktiivi artikli 168 punkti a kohaselt kasutada õigust arvata maha käibemaks, mis seoses teenusega „kuulub tasumisele või on tasutud", isegi kui ühise eksimuse tõttu lähtusid pooled sellest, et teenus on käibemaksust vabastatud. Viimati nimetatu puudutab käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a tõlgendamist. Seejuures tuleb selgitada, keda on mõeldud isiku all, kes peab tasuma „käibemaksu, mis kuulub tasumisele või on tasutud" (vt selle kohta allpool punkt 1), ja kas mõeldud on konkreetselt tasumisele kuuluvat või seaduse nõuetekohase kohaldamise korral (abstraktselt) tasumisele kuuluvat käibemaksu (vt selle kohta allpool punkt 3).

1. Mõiste „käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud" käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a

89. Mis puudutab kaebaja (kui teenuse saaja) suhet maksuhalduriga, siis on määrava tähtsusega käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a. Selles on juttu sellise käibemaksu mahaarvamisest, mis „kuulub tasumisele või on tasutud". On vaja selgitada, millist käibemaksu on sellega mõeldud. Kõne alla tuleb „käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud" Royal Maili (st teenuse osutaja) või kaebaja (st teenuse saaja) poolt".

90. Kuna käibemaksudirektiivi artikli 168 punkt a käsitleb siiski mahaarvamist ostetud teenustelt, on vastus selge. Selles etapis – st kui teenuse saaja ostab teenuse – vastutab käibemaksu tasumise eest üksainus isik või saab käibemaksu tasuda üksainus isik. See isik on teenuse osutaja, seega käesoleval juhul Royal Mail.

91. See, kas teenuse saaja on kohustatud käibemaksu tasuma või seda tasub, oleneb üksnes tema müügitehingutest – käibemaksudirektiivi artiklis 168 on juttu „maksustatava(te)st tehingu(te)st". Viimati nimetatut kinnitab ümberpöördult käibemaksudirektiivi artikkel 169, mis lubab sisendkäibemaksu lisaks maha arvata teatavate käibemaksust vabastatud müügitehingute puhul. Järelikult ei ole selles etapis üldse selge, kas teenuse saaja on üldse kunagi kohustatud tasuma

riigile käibemaksu. Samuti on Euroopa Kohus juba mitmel korral otsustanud,[52] et ka edutul ettevõtjal, kes ei ole teinud müügitehinguid (st ilma et ta oleks kunagi olnud kohustatud käibemaksu tasuma või oleks seda tasunud), on õigus sisendkäibemaksu maha arvata. Juba seetõttu ei saa käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a sõnastus käia tema kohta.

92. Oma ostutehingutelt ei pea teenuse saaja – välja arvatud pöördmaksustamise juhtudel käibemaksudirektiivi artikli 194 ja sellele järgnevate artiklite kohaselt – nimelt käibemaksu tasuma ega saagi seda tasuda. Teenuse saaja peab – tsiviilõiguse alusel – tasuma ainult hinna kaupade tarnimise või teenuse osutamise eest. Ainult seda hinda saab ta ka maksta. See hind võib sisaldada osa, mis arvestuslikult vastab käibemaksusummale, mida teenuse osutaja peab maksma. See ei muuda siiski asjaolu, et hinna tasumine teenuse saaja poolt tähendab vaid seda, et tasumisele kuulub või tasutud on üksnes hind, mitte käibemaks. Käibemaksu saaja ei ole mitte teenuse osutaja, vaid ainult riik.

93. Seda kinnitab käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a edasine sõnastus. Selles on juttu käibemaksust, mis „kuulub tasumisele […] selle liikmesriigi territooriumil". Hind või selles sisalduv käibemaksu osa ei kuulu aga tasumisele mitte liikmesriigis, vaid lepingupartnerile. Seejuures määratakse kohaldatav õigus või kohtualluvus kindlaks lepinguliste kokkulepete alusel, mitte käibemaksu valdkonnas kehtivate asukohanormide alusel.

94. Järelikult tähendab käibemaksudirektiivi artikli 168 punktis a nimetatud „käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud" – vastupidi komisjoni käsitusele – käibemaksu, mida teenust osutav ettevõtja on kohustatud tasuma või tasub asjaomasele liikmesriigile.

2. Väidetavalt maksuvaba teenuse eest makstud hinnas sisalduv käibemaksu osa

95. Küsimus, mida tuleb sellest eristada, on see, kas teenuse saaja poolt tasumisele kuuluvas (või tasutud) hinnas sisaldub käibemaksu osa, mida teenuse osutaja on kohustatud tasuma, isegi kui ta lähtus üksi või koos teise lepingupoolega (ja võib-olla koos maksuhalduriga) sellest, et teenus on maksust vabastatud. Sellele küsimusele ei vastata aga mitte käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a alusel, vaid artiklite 73 ja 78 põhjal, võttes arvesse artiklit 90.

96. Käibemaksudirektiivi artiklist 73 tuleneb, et maksustatavaks väärtuseks on kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab. Direktiivi artiklis 78 on loetletud teatud kulud, mis arvatakse maksustatava väärtuse hulka. Direktiivi artikli 78 punkti a kohaselt ei kuulu käibemaks kõnealuse maksustatava väärtuse hulka.

97. Juhul kui keegi maksab maksustatava teenuse eest 100, siis sisaldub selles juba – selles osas on kaebaja argumendid õiged – käibemaks. See tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 78 punktist a. Kuna direktiivi artiklite 93 ja 96 järgi kohaldatakse käibemaksumäära aga maksustatavale väärtusele ja see ei sisalda käibemaksu, tuleb saadud hind osadeks jagada. 20% maksumääraga maksustatava summa puhul saadud 100 jaotatakse seetõttu maksustatavaks väärtuseks (100/120 100st = 83,33) ja teenuse osutaja poolt tasumisele kuuluvaks käibemaksuks (20/120 100st = 16,66). Käibemaksudirektiivi artiklite 93 ja 96 alusel 83,33-suurusele

[52] 17. oktoobri 2018. aasta kohtuotsus Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punkt 18); 29. veebruari 1996. aasta kohtuotsus Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 17) ja 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punktid 23 ja 24) ning minu ettepanek kohtuasjas Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:301, punktid 16 ja 26).

maksustatavale väärtusele kohaldatavast 20% maksumäärast tuleneb siis täpselt 16,66-suurune käibemaks. See arvutusmeetod on alati sama ega olene lepingulistest kokkulepetest või eksimusest õige maksumäära kindlakstegemisel.

98. Seda seetõttu, et käibemaksudirektiivi artiklis 73 kehtestatud üldeeskirja kohaselt on tasu eest kauba tarnimise või teenuste osutamise puhul maksustatavaks väärtuseks tasu, mille maksukohustuslane selle eest tegelikult saab. See tasu on subjektiivne väärtus, st tegelikult saadud summa, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaks määratud väärtus.[53] Seda eeskirja tuleb kohaldada kooskõlas käibemaksudirektiivi aluspõhimõttega, mis seisneb selles, et käibemaksusüsteemi eesmärk on maksustada üksnes lõpptarbijat.[54]

99. Seetõttu rõhutab Euroopa Kohus oma praktikas õigesti, et kui müügileping on sõlmitud käibemaksu mainimata, siis juhul, kui tarnija ei saa riigisisese õiguse kohaselt ostjalt tagasi käibemaksu, mida maksuhaldur hiljem nõuab, tekitaks see juhul, kui käibemaksu sissenõudmisel võetakse maksustatavaks väärtuseks koguhind, millest ei ole käibemaksu maha arvatud, tagajärje, et käibemaks koormaks tarnijat. See omakorda rikuks põhimõtet, mille kohaselt on käibemaks tarbimismaks, mille peab tasuma lõpptarbija.[55] Selline käsitus rikuks ühtlasi nõuet, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui on saanud maksukohustuslane.[56] Selle tagajärg on, et (iga) tegelikult saadud tasu sisaldab juba liidu õigusega ette nähtud käibemaksu.

100. Kas asi oleks tõepoolest – nagu Euroopa Kohus mõnikord[57] märgib – teisiti üksnes seetõttu, et tarnijal oleks riigisisese õiguse alusel pelgalt võimalus lisada sätestatud hinnale täiendav summa, mis vastab tehingule kohaldatavale käibemaksule, ja nõuda see kauba ostjalt tagasi, näib mulle seevastu kaheldav. Nii käibemaksudirektiivi artikli 90 kui ka Euroopa Kohtu praktika kohaselt on tasu eest kauba tarnimise või teenuste osutamise puhul maksustatavaks väärtuseks lõppkokkuvõttes tasu, mille maksukohustuslane selle eest *tegelikult* saab.[58]

101. Kui lepingu kohandamise tõttu muutub tagantjärele tasu (st hinna) suurus, siis võimaldab käibemaksudirektiivi artikkel 90 selle kohandamist, mis võib – nagu Euroopa Kohus on ka juba märkinud – viia väiksema või ka tagantjärele suurema maksukohustuseni (see tuleneb juba käibemaksudirektiivi artiklist 73).[59] Üksnes pelk võimalus midagi tagantjärele nõuda ei tähenda aga veel, et teenuse saajal on ümberarvutatud maksu summa ka tegelikult olemas. Lõppkokkuvõttes võib see käesoleval juhul siiski lahtiseks jääda, kuna käesoleval juhul ei ole tsiviilõigusliku aegumise tõttu selline tagantjärele sissenõudmine enam võimalik.

[53] 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33); 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus Balkan and Sea Properties (C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 43) ning 5. veebruari 1981. aasta kohtuotsus Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, punkt 13).

[54] 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34) ja 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 19).

[55] 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 35).

[56] 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 36); 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus Balkan and Sea Properties (C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 44); 3. juuli 1997. aasta kohtuotsus Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 15) ja 24. oktoobri 1996. aasta kohtuotsus Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punkt 24).

[57] 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 37).

[58] Nii sõnaselgelt 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoşin (C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33); 26. aprilli 2012. aasta kohtuotsus Balkan and Sea Properties (C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248, punkt 43) ning 3. juuli 1997. aasta kohtuotsus Goldsmiths (C-330/95, EU:C:1997:339, punkt 15).

[59] Vt selle kohta 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punkt 27) ja minu ettepanek kohtuasjas Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punktid 63 jj).

102. Seega on selge, et käibemaksudirektiivi artikli 168 punktiga a on mõeldud käibemaksu, mida peab tasuma teenuse osutaja, ja et käibemaksudirektiivi artiklitest 73, 78 ja 90 tuleneb, et iga tegelikult saadud summa sisaldab seadusega sätestatud käibemaksu. Sellest tuleb eristada eespool vastatud küsimust (vt selle kohta jaotis B), kas kõnealune käibemaks kandus üle ka teisele lepingupoolele, mistõttu on sellel sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

3. Kas teenuse osutaja on kohustatud tasuma abstraktselt või konkreetselt tasumisele kuuluvat käibemaksu?

103. Sellega seoses tuleb „ainult" veel selgitada, kas sisendkäibemaksu mahaarvamise puhul on – lisaks vajadusele omada arvet – teenuse osutaja poolt tasumisele kuuluva käibemaksu mõistega mõeldud konkreetselt tasumisele kuuluvat käibemaksu. Käesoleval juhul see nii ei ole, sest vahepeal aset leidnud maksuõigusliku aegumise tõttu on selge, et tegelikult (vähemalt liidu õiguse alusel) tasumisele kuuluvat käibemaksu ei ole enam võimalik sisse nõuda.

104. Muul juhul võiks tasumisele kuuluva käibemaksu mõistega olla mõeldud ka abstraktselt tegelikult (siin vähemalt liidu õiguse alusel) tasumisele kuuluv käibemaks. See tuleks siis Ühendkuningriigis 20% maksumäära puhul saadud hinnast 20/120 ulatuses maha arvata.

105. Seejuures tuleneb Euroopa Kohtu praktikast selgelt ja arusaadavalt, et teenuse saaja tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei mõjuta see, kuidas konkreetselt käsitatakse ja nõutakse sisse maksu teenuse osutajalt. Sellega seoses on Euroopa Kohus väljakujunenud praktikas otsustanud, et see, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt müügitehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu on riigile üle kantud või mitte, ei mõjuta maksukohustuslase sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Nimelt kohaldatakse käibemaksu igale tootmise või turustamisega seotud tehingule, millelt maha arvatav käibemaksu summa on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt.[60]

106. Viidatud kohtupraktika näitab, et teenuse saaja tasutud sisendkäibemaksu konkreetne mahaarvamine ei olene teenuse osutaja konkreetsest maksukohustusest. Seetõttu ei ole ka tähtis, kas teenuse osutaja oleks käesoleval juhul võinud edukalt vastu vaielda tagantjärele maksustamisele või mitte (vt selle kohta neljanda küsimuse punkt a).

107. Kui see on nii, siis tuleb ka teenuse osutaja poolt tasumisele kuuluva käibemaksu mõistet, mis läks hinna kaudu üle teenuse saajale ja mida see võib sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu tasandada, ka põhimõtteliselt käsitada abstraktselt. Seega on sellega mõeldud tegelikult (abstraktselt) tasumisele kuuluvat käibemaksu. Seda järeldust ei mõjuta lepingupoolte ühine eksimus (sh maksuhalduri eksimus) ega asjaolu, et õigusriigiga seotud ja praktilistel põhjustel maksuhaldur loobus või pidi loobuma tagantjärele sissenõudmisest ning et teenuse osutaja maksukohustus on vahepeal aegunud.

[60] 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 28); 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében (C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 40); 12. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Optigen jt (C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, EU:C:2006:16, punkt 54) ning 3. märtsi 2004. aasta kohtumäärus Transport Service (C-395/02, EU:C:2004:118, punkt 26).

4. Järeldus

108. Järelikult on käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a mõistega „käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud" dogmaatilise käsituse kohaselt mõeldud teenuse osutaja poolt abstraktselt ja õiges suuruses tasumisele kuuluvat käibemaksu, mis juba sisaldub tegelikult tasutud hinnas.

109. Praktikas muutub see teenuse saaja jaoks tähtsaks aga alles siis, kui ta saab vastava arve, milles kajastub kohustus maksta käibemaksu ja mis tõendab selle maksu ülekandumist teenuse saajale. Sellise arve esitab teenuse osutaja talle ühise eksimuse korral aga alles siis, kui ta peab käibemaksu õige hindamise riski üksinda kandma, või juhul, kui teenuse saaja tasub tagantjärele käibemaksu, mille tasumise kohustus ei olnud ühise eksimuse tõttu veel üle läinud, seega kui hinda vastavalt kohandatakse.

VI. Ettepanek

110. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Supreme Court of the United Kingdomi (Ühendkuningriigi kõrgeim kohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Direktiivi 2006/112 artikli 168 punktis a nimetatud „käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud", hõlmab käibemaksu, mida teenust osutav ettevõtja on kohustatud tegelikult tasuma liikmesriigile või on tasunud liikmesriigile.

2. Käibemaksudirektiivi artiklitest 73 ja 78 koostoimes käibemaksudirektiivi artikliga 90 tuleneb, et tasu eest kauba tarnimise või teenuse osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks maksukohustuslase poolt selle eest tegelikult saadud tasu, mis juba sisaldab käibemaksu.

3. Käibemaksudirektiivi artikli 168 punkti a kohane sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus eeldab siiski teenuse osutamist ja sellise arve omamist (käibemaksudirektiivi artikli 178 punkt a), mis tõendab käibemaksu ülekandumist. Mahaarvamine ilma arveta, millel on käibemaks eraldi ära näidatud, ei ole seevastu võimalik.

4. Teenuse saaja, kes ei ole tsiviilõiguses kehtestatud aegumistähtaja jooksul püüdnud saada arvet, millel on käibemaks eraldi ära näidatud, ei saa ilma sellise arveta kasutada sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

5. Kuna teenuse saaja tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamine ei olene teenuse osutaja konkreetsest maksukohustusest, ei ole tähtis, kas teenuse osutaja sai enda masustamisele tulemuslikult vastu vaielda.