Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 19. detsembril 2024[1]

Kohtuasi C-794/23

Finanzamt Österreich
versus
P GmbH

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Teenuste osutamine – Arvele märgitud ebaõige, liiga suur käibemaks – Arved mittemaksukohustuslasele, kellel ei ole mahaarvamisõigust – Vastutus maksutulu saamata jäämise ohu eest – Maksutulu saamata jäämise ohtu tekitavate arvete kindlakstegemine – Liikmesriikide menetlusautonoomia – Tõendamiskoormis – Maksuhalduri hindamispädevus – Objektiivse hindamise kriteeriumid

I. Sissejuhatus

1. Käesolev menetlus näitab, et mõnikord on menetlusökonoomia seisukohast parem mitte ainult vastata sõnaselgelt esitatud küsimusele, vaid püüda lahendada ilmne põhiprobleem, isegi kui eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole seda sõnaselgelt tõstatanud.

2. Euroopa Kohus otsustas esimese eelotsusetaotluse alusel, et lõpptarbijale siseruumides asuva mänguväljaku külastamise eest väljastatud arve ei tekita maksukohustust, kui see arve sisaldab ebaõiget ja liiga suurt käibemaksusummat.[2] Seda seetõttu, et sellisel juhul puudub maksutulu saamata jäämise oht, mis on tingitud sellest, et kliendid arvavad sisendkäibemaksu alusetult maha. Kuna aga tegelikult ei saa iialgi välistada, et paljude mänguväljaku külastajate hulgas võis olla ka mõni maksukohustuslane (ettevõtja), mistõttu võib ikkagi tekkida maksutulu saamata jäämise oht, tuleb küsida, kuidas neid kahte olukorda üksteisest eristada. See küsimus tekib seda enam, et teenust osutav ettevõtja tavaliselt iga päev massiliselt tehtavate tehingute klientide – käesoleval juhul üle 20 000kliendi – isikut ei registreeri.

3. Kuna seda küsimust käsitleti siiski ainult kohtujuristi ettepanekus,[3] kuid mitte kohtuotsuses, küsitakse Euroopa Kohtult nüüd sama riigisisese menetluse järgmises astmes, kuidas ja milliste kriteeriumide alusel tuleb neid kahte olukorda üksteisest eristada.

[1] Algkeel: saksa.

[2] 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968).

[3] Kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:657).

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Liidu õigusraamistiku moodustab direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).[4]

5. Käibemaksudirektiivi artikkel 193 määrab kindlaks, kes on kohustatud maksu tasuma:

„Käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199b ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.“

6. Käibemaksudirektiivi artikkel 168, mis puudutab sisendkäibemaksu mahaarvamise ulatust, on sõnastatud järgmiselt:

„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; […]“.

7. Käibemaksudirektiivi artikkel 203 sätestab käibemaksu tasumise kohustuse käibemaksuga arve väljastamise korral:

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

8. Käibemaksudirektiivi artikli 220 lõige 1 sätestab arve väljastamise kohustuse:

„Iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, kauba soetaja või teenuse saaja poolt või tema nimel ja arvel tegutseva kolmanda isiku poolt järgmistel juhtudel:

1) kaubatarned või teenused teisele maksukohustuslasele või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslasele; […]“.

B. Austria õigus

9. Austria 1994. aasta käibemaksuseaduse (Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze; Umsatzsteuergesetz 1994; edaspidi „UStG“) § 11 lõike 1 punkt 1 sätestab arve väljastamise kohustuse:

„Kui ettevõtja teeb tehinguid § 1 lõike 1 punkti 1 tähenduses, on tal õigus väljastada arveid. Kui ta tarnib kaupa või osutab teenust teisele ettevõtjale selle majandustegevuse tarvis või juriidilisele isikule, kes ei ole ettevõtja, on ta kohustatud väljastama arve. Kui ettevõtja teeb maksustatava

[4] Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), vaidlusalusel aastal (2019) kehtinud redaktsioonis; viimati muudetud nõukogu 20. detsembri 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/2057 (ELT 2018, L 329, lk 3).

tarne või osutab maksustatava teenuse seoses kinnisasjaga isikule, kes ei ole ettevõtja, on ta kohustatud väljastama arve. Ettevõtja peab täitma arve väljastamise kohustuse kuue kuu jooksul pärast tehingu tegemist."

10. UStG § 11 lõige 6 puudutab väikesesummalisi arveid ja sätestab:

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

1. kaupa tarniva või teenuseid osutava ettevõtja nimi ja aadress;

2 tarnitud kauba kogus ja kaubanduslik nimetus või muu soorituse laad ja ulatus;

3. tarne või muu soorituse tegemise kuupäev või ajavahemik, mille jooksul sooritusi tehakse;

4. tarnete või muude soorituste eest makstav tasu ja maksu suurus ühe summana ja

5. maksumäär."

11. UStG § 11 lõige 12, mis puudutab tasuda tulevat käibemaksu juhul, kui maks on ära näidatud selleks õigust omamata, on sõnastatud järgmiselt:

„Kui ettevõtja on tarne või muu soorituse eest esitatud arvele eraldi märkinud maksusumma, mida ta käesoleva föderaalseaduse kohaselt käibelt tasuma ei pea, peab ta arve alusel selle summa tasuma, kui ta seda tarne või muu soorituse saajale väljastatud arvel vastavalt ei korrigeeri. Korrigeerimise korral kohaldatakse § 16 lõiget 1 analoogia alusel."

III. Asjaolud ja eelotsusemenetlus

12. P GmbH on Austria õiguse alusel asutatud osaühing. Nimetatud osaühing käitab siseruumides asuvat mänguväljakut. Vaidlusalusel 2019. aastal kohaldas P GmbH oma teenuste tasu (siseruumides asuva mänguväljaku sissepääsutasu) suhtes harilikku 20% käibemaksumäära. Tegelikult oli P GmbH teenustele 2019. aastal kohaldatav vähendatud 13% maksumäär (üks vaidlusalusel aastal Austrias vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 98 lõikele 1 kohaldatavatest vähendatud maksumääradest).

13. P GmbH väljastas klientidele tasu maksmisel kassakviitungid, mis on väikesesummalised arved UStG 1994 § 11 lõike 6 tähenduses (lihtsustatud arved vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 238 koostoimes artikliga 226b). Vaidlusalusel 2019. aastal väljastas P GmbH ühtekokku 22 557 arvet. P GmbH korrigeeris 2019. aasta käibedeklaratsiooni, et enam makstud käibemaks maksuhaldurilt tagasi saada. Maksuhaldur keeldus maksu tagastamisest, kuna P GmbH ei olnud arveid korrigeerinud ja lisaks oleks ta seaduse alusel tasumisele mittekuuluva maksu tagastamise korral alusetult rikastunud.

14. Viidatud otsuse peale esitas P GmbH kaebuse. Kaebust menetlev Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) esitas ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtule kaks eelotsuse küsimust. Euroopa Kohus vastas ainult esimesele küsimusele ja otsustas, et käibemaksudirektiivi artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes on osutanud teenuse ja märkinud arvele vale maksumäära alusel arvutatud käibemaksusumma, ei pea nimetatud sätte järgi tasuma seda osa

käibemaksust, mis on arvele märgitud valesti, kui puudub maksutulu saamata jäämise oht, kuna kõik teenuse saajad on lõpptarbijad, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata [5].

15. Nüüd Verwaltungsgerichtshofis (Austria kõrgeim halduskohus) vaidlustatud otsusega muutis Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) 2019. aasta maksuotsust. Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) lähtus sellest, et P GmbH teenuseid kasutasid „(peaaegu) eranditult" kliendid, kes lõpptarbijatena ei saa sisendkäibemaksu maha arvata. Kuna aga ei saa täielikult välistada, et P GmbH kliendid on (põhjendatult või alusetult) arvetel märgitud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha arvanud, tuleb seda hinnata. Kuna on ülekaalukalt tõenäoline, et P GmbH osutas teenuseid klientide isiklikuks tarbeks, leidis Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus), et hinnanguliselt on maksukohustus tekkinud esitatud arvete alusel 0,5% osas kogukäibest. See puudutab väljastatud kviitungitest (kokku 22 557 arvet) ligikaudu 112 arvet, mille puhul on sisendkäibemaks (põhjendatult või alusetult) maha arvatud.

16. Maksuhaldur esitas selle peale kassatsioonkaebuse. Ta väidab, et vaidlustatud kohtuotsus kaldub kõrvale Euroopa Kohtu praktikast. Euroopa Kohtu otsuse põhjal ei saa järeldada, et hinnanguliselt tuleks kliendid jagada ühelt poolt lõpptarbijateks ja teiselt poolt maksukohustuslasteks, kellel on õigus sisendkäibemaks maha arvata.

17. Kuna Euroopa Kohtu vastus eelnevas eelotsusemenetluses põhines sõnaselgelt asjaolul, et kõik P GmbH kliendid olid lõpptarbijad, kellel ei olnud õigust sisendkäibemaksu maha arvata, on eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates kahtlusi küsimuses, kuidas toimida juhul, kui ka pelgalt väike osa P GmbH klientidest on maksukohustuslased. Maksutulu saamata jäämise oht ei ole seega (igal juhul täies ulatuses) välistatud.

18. Seetõttu peatas Verwaltungsgerichtshof (Austria kõrgeim halduskohus) menetluse ja esitas ELTL artikli 267 alusel Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

1. Kas käibemaksudirektiivi artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes on osutanud teenust ja märkinud arvele vale maksumäära alusel arvutatud käibemaksusumma, ei ole selle sätte kohaselt kohustatud alusetult arvele märgitud käibemaksu osa tasuma, kui konkreetsel arvel märgitud teenust osutati mittemaksukohustuslasele, isegi kui see maksukohustuslane osutas muid samalaadseid teenuseid teistele maksukohustuslastele?

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

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

19. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad Austria Vabariik, Saksamaa Liitvabariik, Portugal ja Euroopa Komisjon. Vastavalt kodukorra artikli 76 lõikele 2 loobus Euroopa Kohus kohtuistungi korraldamisest.

[5] 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 25).

IV. Õiguslik hinnang

A. Eelotsuse küsimused ja menetluse käik

20. Kaks esimest küsimust puudutavad sisuliselt käibemaksudirektiivi artikli 203 tõlgendamist ja maksukohustuse olemasolu valesti koostatud (liiga suure käibemaksuga) arve tõttu ning neile on üsna lihtne vastata (selle kohta B osa).

21. Kolmas küsimus puudutab praktikas otsustavat probleemi: kuidas tuleb käsitleda suurt hulka vigaseid arveid (käesoleval juhul kokku 22 557), mille puhul võib teenuse eset arvestades eeldada, et valdav osa neist on väljastatud lõpptarbijatele, kes ei ole maksukohustuslased? Kuna maksutulu saamata jäämise oht saab tekkida üksnes maksukohustuslastele väljastatud arvete puhul, tuleb selgitada kriteeriume, mis võimaldavad neid arveid kindlaks teha. Seda seetõttu, et ainult sellisel juhul saab tekkida käibemaksudirektiivi artikli 203 kohane maksukohustus.

22. Kui esimene eelotsusetaotlus lähtus veel eeldusest, et kliendid olid eranditult lõpptarbijad, põhineb teine eelotsusetaotlus sellel, et osa arveid esitati ka maksukohustuslastele, kes võisid nende arvete alusel maha arvata liiga suure sisendkäibemaksu. Pärast oma eelotsusetaotlust hindas esimese astme kohus – võimalik et minu ettepaneku[6] põhjal – seda osakaalu (0,5%) ja tuvastas käibemaksudirektiivi artikli 203 kohase maksukohustuse ligikaudu 112 arve puhul 22 557 arvest. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib nüüd, millised on sellise hindamise kriteeriumid liidu õiguse alusel (selle kohta allpool C osa).

B. Esimene ja teine küsimus (käibemaksudirektiivi artikli 203 kohane maksukohustus)

23. Selle üle et käibemaksudirektiivi artikli 203 kohane maksukohustus puudutab ka väikesesummalistel arvetel alusetult (liiga suures summas) ära näidatud käibemaksu, vaidlust ei ole. See on kooskõlas Euroopa Kohtu senise praktikaga käibemaksudirektiivi artikli 203 eesmärgi kohta. Eesmärk on hoida ära maksutulu saamata jäämise oht, mis võib tuleneda sellest, et arve saaja arvab arvele tuginedes alusetult maha sisendkäibemaksu.[7]

24. Mahaarvamisõigus on piiratud maksudega, mis tekivad käibemaksuga maksustatava tehingu alusel.[8] Sellegipoolest ei ole maksutulu saamata jäämise oht kõrvaldatud, kui alusetult märgitud käibemaksuga arve saaja võib seda arvet kasutada käibemaksudirektiivi artikliga 168 ette nähtud mahaarvamisõiguse teostamiseks.[9] Nimelt ei ole välistatud, et maksuhaldur ei saa õigel ajal tuvastada, et vormiliselt olemasoleva mahaarvamisõiguse kasutamist takistavad materiaalõiguslikud kaalutlused.

6 Kohtujurist Kokott'i ettepanek kohtuasjas Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:657, punkt 41), milles ma juba toona viitasin hindamise võimalusele.

7 Nii sõnaselgelt 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 20); 18. märtsi 2021. aasta kohtuotsus P (kütusekaardid) (C-48/20, EU:C:2021:215, punkt 27); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 32); 11. aprilli 2013. aasta kohtuotsus Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punkt 24); 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkt 32); 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punktid 35 ja 36) ning 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 28 jj).

8 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 13).

9 Nii sõnaselgelt 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 28 jj) viitega 19. septembri 2000. aasta kohtuotsusele Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 57). Vt ka 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 21).

25. Alusetult ära näidatud (liiga suure) käibemaksu korral taotleb käibemaksudirektiivi artikkel 203 seega paralleelsust arve *saaja* mahaarvamisõiguse ja arve *väljastaja* maksukohustuse vahel, nagu see üldjuhul esineb kauba tarnija või teenuse osutaja ja kauba või teenuse saaja puhul korrektse arve korral.[10] Käibemaksudirektiivi artikli 203 sõnastuse kohaselt ei pea arve saaja olema mahaarvamisõigust tegelikult kasutanud. Piisab mahaarvamisõiguse kasutamise ohu esinemisest. See, kas sisendkäibemaks arvatakse maha põhjendatult või alusetult, ei ole seejuures põhimõtteliselt oluline.

26. Selles osas sätestab artikkel 203 ohu koosseisu. Seega on arved (sealhulgas väikesesummalised arved) hõlmatud üksnes siis, kui need on väljastatud maksukohustuslasele. Seda seetõttu, et nagu nähtub käibemaksudirektiivi artiklist 168, on (võimalik) sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus vormiliselt ainult maksukohustuslasel.

27. See, millises konkreetses ulatuses on maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaksu maha arvata, on aga sisuline küsimus ja sõltub näiteks ostetud teenuse kasutamisest. Kasutusviis ei mõjuta aga (abstraktset) võimalust sisendkäibemaks maha arvata ja seega käibemaksudirektiivi artiklist 203 tulenevat vastutust ohu eest.

28. Nõustudes komisjoniga ja vastupidi Saksamaa ja Austria kirjalikes seisukohtades avaldatud arvamusele hõlmab käibemaksudirektiivi artikkel 203 ka selliseid arved, mis on väljastatud maksukohustuslastele, kellel ei ole seoses teenuse kasutamisega isiklikuks tarbeks sisuliselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Sama kehtib teenuste suhtes, mida osutatakse maksukohustuslastele, kellel ei ole oma maksuvabade müügitehingute tõttu samuti sisuliselt sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

29. See tõlgendus on esiteks rakendatav, kuna see on seotud üksnes arve saaja staatusega (maksukohustuslane või mitte), ja võtab teiseks arvesse käibemaksudirektiivi artikli 203 kui ohu koosseisu laadi. Seda seetõttu, et kummalgi juhul ei ole välistatud, et – nagu Euroopa Kohus on juba märkinud[11] – maksuhaldur ei saa õigel ajal tuvastada, et vormiliselt olemasoleva mahaarvamisõiguse kasutamist takistavad materiaalõiguslikud kaalutlused.

30. Olen juba üksikasjalikult[12] põhjendanud, et – nagu vastupidi Austriale väidab ka Saksamaa – käibemaksudirektiivi artiklist 203 ei saa tuletada ühelt arvelt teisele „nakkavat mõju". Isegi kui teatavat ohtu üksikjuhtudel ei saa välistada – kuna arve võidi väljastada ka maksukohustuslasele[13] –, ei tähenda see, et käibemaksudirektiivi artikli 203 kohane maksukohustus laieneb kõigile arvetele (käesoleval juhul 22 557 arvele).

31. Selline „nakatumispõhimõte" on käibemaksuõigusele võõras. Direktiivi artikli 203 kohane maksukohustus puudutab üksikuid vigaseid arveid, nagu ka komisjon õigesti rõhutab. Lisaks oleks selline „nakatumispõhimõte" kaheldav ka proportsionaalsuse põhimõtte seisukohast.

[10] Vt selle kohta ka minu ettepanek kohtuasjas EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, punkt 31 jj) ning kohtuasjas Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:657, punkt 32).

[11] Nii sõnaselgelt 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 29) viitega 19. septembri 2000. aasta kohtuotsusele Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 57).

[12] Minu ettepanek kohtuasjas Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:657, punkt 38 jj).

[13] Viitan näitele, mille tõin oma ettepanekus kohtuasjas Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:657, punkt 39): füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev fotograaf külastab pojaga seda siseruumides asuvat mänguväljakut, et teha fotosid, mida ta hiljem kasutab oma stuudios reklaamina.

32. Seega saab esimesele ja teisele küsimusele vastata järgmiselt: isik (käesoleval juhul P GmbH) ei ole käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel kohustatud tasuma käibemaksu vigaste arvete eest, mille ta on väljastanud mittemaksukohustuslasele, isegi kui ta on väljastanud muid vigaseid arveid teistele maksukohustuslastele (olenemata sellest, kas neil maksukohustuslastel on sisuliselt õigus käibemaks täielikult või osaliselt maha arvata või mitte), mille eest on ta käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel kohustatud käibemaksu tasuma.

C. Käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel käibemaksu tasumise kohustus, kui maksutulu saamata jäämise oht ei ole välistatud (kolmas küsimus)

1. Üldmärkused

33. Nagu eespool selgitatud, puudutab direktiivi artikli 203 kohane maksukohustus maksukohustuslasele väljastatud vigast üksikarvet. Nüüd on küsimus „üksnes" selles, kuidas see arve suure hulga arvete puhul kindlaks teha, eriti kui – nagu käesoleval juhul, kui tegemist on massiliselt tehtavate tehingutega – arve saajate isik ei ole teada. Lõppkokkuvõttes on tegemist maksumenetluses asjaolude kirjeldamise kohustuse ja tõendamiskoormise küsimusega. Käibemaksudirektiiv ei sisalda selle küsimuse kohta konkreetseid sätteid. Vastupidi sellele, mida leiab Portugal oma kirjalikes seisukohtades, ei tulene asjakohased nõuded ka käibemaksudirektiivi artiklist 273 (liikmesriikide õigus kehtestada muid kohustusi käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ja maksudest kõrvalehoidmise vältimiseks).

34. Käibemaksudirektiivi lähemal vaatlusel ilmneb siiski, et teatavatel juhtudel võib jätta teatavad väheolulised asjaolud arvesse võtmata. Näiteks mõistliku mahaarvatava osa (osalise mahaarvamise korral) kindlaksmääramisel vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 173 lõike 2 punktile e võib ette näha, et tühiseid summasid arvesse ei võeta. Kuigi see säte ei ole käesoleval juhul asjakohane, näitab see siiski, et paljude tehingute jaotamisel eri alaliikideks võivad tühised summad olla käibemaksudirektiivi kohaselt ebaolulised. See tuleneb ka proportsionaalsuse põhimõttest.

2. Liikmesriikide menetlusautonoomia

35. Lõppkokkuvõttes jääb täpne kindlaksmääramine, milliste arvetega kaasneb maksutulu saamata jäämise oht ja milliste arvete puhul on see oht välistatud, siiski iga liikmesriigi maksumenetluses asjaolude kirjeldamise kohustuse ja tõendamiskoormise küsimuseks.

36. Kuna käibemaksudirektiivis asjakohased sätted puuduvad, kuulub asjaolude kirjeldamise kohustuse ja tõendamiskoormise kujundamine – nagu rõhutavad nii Saksamaa kui ka komisjon – liikmesriikide pädevusse (menetlusautonoomia põhimõte).[14] Asjaolude kirjeldamise kohustuse ja tõendamiskoormise tingimused ei tohi aga olla ebasoodsamad võrreldes tingimustega, mis kehtivad sarnastele riigisisestele olukordadele (võrdväärsuse põhimõte). Seda ei ole alust eeldada, olgugi et Austria ei ole oma seisukohtades kahjuks selle kohta märkusi esitanud.

[14] 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 35); 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Karageorgou jt (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 49); 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 49) ja 13. detsembri 1989. aasta kohtuotsus Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punkt 18) võrreldava olukorra kohta arvete korrigeerimisel.

37. Lisaks ei tohi tingimused olla kehtestatud nii, et need muudaksid liidu õiguskorrast tulenevate õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks või ülemäära raskeks (tõhususe põhimõte).[15] Käibemaksudirektiivi kohaldamisalas tähendab see ka seda, et liikmesriigid on kohustatud nende tingimuste kehtestamise pädevuse teostamisel järgima liidu õigust ja selle üldpõhimõtteid, eelkõige proportsionaalsuse põhimõtet ja neutraalse maksustamise põhimõtet.[16]

38. Tavaliselt iseloomustab avaliku õiguse alla kuuluvat haldusmenetlust (mis hõlmab ka maksuõigust) inkvisitsioonilisuse põhimõte. See tähendab, et põhimõtteliselt teeb maksuhaldur asjaolud kindlaks omal algatusel. Seda täiendavad maksuõiguses üldjuhul mitmesugused maksukohustuslase koostöökohustused. Mida vähem ta koostöökohustusi täidab, seda piiratum on maksuhalduri kindlakstegemiskohustus. (Kummastki) eelotsusetaotlustest ei nähtu siiski, et P GmbH oleks käesoleval juhul mingid kohustused täitmata jätnud, mistõttu peab maksuhaldur põhimõtteliselt asjaolud kindlaks tegema.

39. Kui asjaolusid ei ole võimalik piisava kindlusega välja selgitada, kohaldatakse objektiivset tõendamiskoormist käsitlevaid norme. Nende kohaselt lasub maksuhalduril tavaliselt objektiivne tõendamiskoormis seoses maksustamist põhjendavate ja maksu suurendavate faktiliste asjaoludega, kui maksukohustuslane on oma koostöökohustused täitnud, samal ajal kui maksu vähendavate faktiliste asjaolude tõendamata jätmine tuleb kahjuks maksukohustuslasele.

40. Kui aga mittemaksukohustuslastele väljastatud vigased arved ei too kaasa käibemaksudirektiivi artikli 203 kohast maksukohustust, sest maksutulu saamata jäämise ohtu ei esine,[17] saab käibemaksudirektiivi artikli 203 kohane maksukohustus tekkida üksnes maksukohustuslastele väljastatud vigaste arvete alusel.

41. Järelikult peab maksuhaldur käibemaksudirektiivi artikli 203 kohase maksukohustuse olemasolu tuvastamiseks põhimõtteliselt kindlaks tegema, kui palju arveid väljastati siseruumides asuva mänguväljaku külastamise eest maksukohustuslastele. Ent kuna maksuõigust iseloomustab väga suure hulga tehingute, maksukohustuslaste ja haldusaktide haldamine (nn massmenetlused), on liikmesriikides täiesti tavaline,[18] et kui maksustatavat väärtust ei ole võimalik kindlaks teha, võib maksuhaldur seda hinnata.

[15] 9. septembri 2021. aasta kohtuotsus GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, punkt 59); 16. juuli 2020. aasta kohtuotsus UR (advokaatide käibemaksukohustus) (C-424/19, EU:C:2020:581, punkt 25); 4. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punkt 58); 10. juuli 2014. aasta kohtuotsus Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punkt 54); 24. oktoobri 2013. aasta kohtuotsus Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punkt 20); 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punkt 17) ja 3. septembri 2009. aasta kohtuotsus Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punkt 24).

[16] Selle kohta juba ka 16. mai 2024. aasta kohtuotsus Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, punkt 51 jj); 29. veebruari 2024. aasta kohtuotsus Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, punkt 84 jj) ning 13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, punkt 39 jj).

[17] 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968).

[18] Saksamaal näeb maksuseadustiku (Abgabenordnung) § 162 lõige 1 sõnaselgelt ette liikmesriikide hindamispädevuse. Itaalias lubasid 29. oktoobri 1993. aasta seadusena nr 427 kinnitatud dekreetseaduse (Decreto legge) nr 331/93 artikli 62*sexies* lõige 3 ja artikkel 62*bis* määrata ettevõtja kogukäibe induktiivselt (st hinnanguliselt). Austria föderaalse maksuseadustiku (Bundesabgabenordnung) § 184 näeb ette asjakohase hindamispädevuse.

3. Maksuhalduri hindamispädevus ja liidu õigus

42. Nagu ka komisjon õigesti rõhutab, ei ole see liidu õigusega vastuolus. Eelduseks on aga, et seda hindamispädevust teostatakse kooskõlas neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõttega.[19]

43. Euroopa Kohus on seoses maksukohustuslase käibe hindamisega sedastanud,[20] „et käibemaksudirektiivi ning neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus sellised liikmesriigi õigusnormid […], mis lubavad deklareeritud tulude ja valdkondlike uuringute põhjal hinnatud tulude olulise erinevuse korral maksuametil kasutada […] induktiivset meetodit, et määrata kindlaks maksukohustuslase käibe summa".

44. See ei ole midagi muud kui käibe hindamine, sest maksukohustuslase käibedeklaratsioon ei olnud maksuhalduri arvates usaldusväärne. Eeldus on aga – nagu Euroopa Kohus jätkas –, et „need õigusnormid ja nende kohaldamine võimaldavad maksukohustuslasel kõikide tema valduses olevate vastupidiste tõendite alusel seada kahtluse alla – järgides samas neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtteid ning kaitseõigusi – selle meetodi abil saadud tulemused".

45. Proportsionaalsuse põhimõttega on vastuolus, kui eesmärk (maksu kogumine tulenevalt vastutusest ohu eest) ei pühitse abinõu (hinnang, et kõik arved on väljastatud maksukohustuslastele).

46. Seejuures on otsustava tähtsusega kõik konkreetse juhtumi asjaolud, käesoleval juhul asjaolu, et siseruumides asuva mänguväljaku kliendid on pigem harva maksukohustuslased käibemaksuõiguse tähenduses. Nagu Euroopa Kohus on juba märkinud, peab käibe hinnang olema täpne, usaldusväärne ja ajakohane.[21] Sama kehtib võimaliku ohuga arvete hindamise kohta. Hinnang peab kajastama tegelikku elu ja üldist elukogemust, mistõttu näiteks 50% suurune hinnang tundub käesoleval juhul ebaproportsionaalne.

47. Ühine käibemaksusüsteem kindlustab, „et igasugune majandustegevus, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus on iseenesest käibemaksuga maksustatav".[22] Seega nõuab neutraalsuse põhimõte käibemaksuõiguse valdkonnas, et ettevõtja tuleb riigi maksukogujana lõplikust käibemaksukoormast põhimõtteliselt vabastada,[23] kui ettevõtja tegevus ise on (põhimõtteliselt) käibemaksuga maksustatud.[24] Käesolevas asjas on see nii.

[19] 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 37) viitega 5. oktoobri 2016. aasta kohtuotsusele Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punkt 44).

[20] 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 46).

[21] 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 42 – olgugi et seal on selle kohta märgitud „sellise käibe induktiivsel meetodil arvutamiseks", ei ole see minu arvates midagi muud kui hindamise kirjeldus).

[22] 28. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punkt 38); 13. märtsi 2014. aasta kohtuotsus Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punkt 41); 3. märtsi 2005. aasta kohtuotsus Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 14. veebruari 1985. aasta kohtuotsus Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punkt 19).

[23] Väljakujunenud kohtupraktika, vt nt 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).

[24] Vt 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 Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punkt 42).

48. Kui väljastatakse vigane arve, mis sisaldab liiga suurt käibemaksu, on neutraalse maksustamise põhimõttest kinnipidamine tagatud liikmesriikidele antud võimalusega korrigeerida kogu arvele alusetult märgitud maksu, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust või kui ta on õigel ajal täielikult kõrvaldanud maksutulu saamata jäämise ohu.[25] Ülemäärane hinnang siiski kahjustaks seda. Seega tuleneb neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõttest, et sellises asjas nagu käesolev, kus üldise elukogemuse kohaselt on P GmbH klientide hulgas üsna vähe maksukohustuslasi, võib maksuhaldur anda vaid ettevaatliku hinnangu.

49. Konkreetsed kriteeriumid maksutulu saamata jätmise ohtu tekitavate arvete osakaalu hindamiseks tulenevad seega – nagu Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) oma vaidlustatud otsuses õigesti tunnistas – teenuse laadist ja tüüpilisest klientuurist. Selliste teenuste puhul, mida tavaliselt kasutavad maksukohustuslased, võib hindamine toimuda laiemates piirides, kui arve väljastaja ei suuda tõendada, miks on teatav protsent arveid väljastatud mittemaksukohustuslastele. Selliste teenuste puhul – nagu käesolevas asjas –, mida osutatakse valdavalt mittemaksukohustuslastele, peab hindamine olema ettevaatlikum, kui maksuhaldur ei suuda tõendada, miks on osa arveid ikkagi väljastatud maksukohustuslastele.

50. Samuti võib selleks hindamiseks teavet anda hilisem juhuslik valim – ühe päeva jooksul küsitakse kõigilt külastajatelt, kas nad on registreeritud käibemaksukohustuslasena. Lõppkokkuvõttes on siiski tegemist konkreetse juhtumi faktiliste asjaolude ja tõendite hindamisega, mis on liikmesriigi kohtu ülesanne. Igal juhul ei ole vaidlustatud kohtuotsuses esitatud Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus) arvamus, et maksukohustuslastele osutati üksnes 0,5% teenustest, minu hinnangul ebamõistlik ega ebaproportsionaalne.

51. Samuti oleks mõeldav nn ohtu välistav lisamäär (nt 5%), et välistada igasugune maksutulu saamata jäämise oht. Selle lisamäära puhul tuleks aga arvesse võtta ka „välistatava" ohu põhjustajat. Kui arve koostamisel tehtud viga põhines maksuhalduri enda ebaõigetel väidetel või tuleneb hilisemast kohtupraktika muutusest, ei vastuta selle vea ja seega ka võimaliku maksutulu saamata jäämise ohu eest arve väljastaja. Kuna viimane – nagu Euroopa Kohus on õigesti märkinud – tegutseb üksnes kolmandate isikute maksu kogujana riigile, ei oleks ohtu välistav lisamäär sellisel juhul asjakohane. Seevastu juhul, kui õige maksumäära kindlaksmääramisel on teinud vea ettevõtja, võib ohtu välistavat lisamäära maksutulu saamata jäämise ohu hindamisel kindlasti arvesse võtta.

V. Ettepanek

52. Eeltoodule tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Verwaltungsgerichtshofi (Austria kõrgeim halduskohus) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Isik ei ole käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel kohustatud tasuma käibemaksu vigaste arvete eest, mille ta on väljastanud mittemaksukohustuslasele, isegi kui ta on väljastanud muid vigaseid arveid teistele maksukohustuslastele, mille eest on ta kohustatud selle artikli alusel käibemaksu tasuma. Selliste arvete osakaal tuleb olenevalt olukorrast kindlaks teha hindamise teel.

[25] 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 28); 8. mai 2019. aasta kohtuotsus EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punkt 33); 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkt 37); 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 37); 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Karageorgou jt (C-78/02–C-80/02, EU:C:2003:604, punkt 50) ja 19. septembri 2000. aasta kohtuotsus Schmeink & Cofreth ja Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punkt 58).

2. Maksutulu saamata jäämise ohtu tekitavate arvete osakaalu hindamise kriteeriumid tulenevad teenuse laadist ja tüüpilisest klientuurist. Samuti võivad asjakohasteks hindamiskriteeriumideks olla vea põhjustaja isik ja arve väljastaja koostöö asjaolude selgitamisel.