Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (üheksas koda)

1. august 2025*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 203 – Vale käibemaksusumma märkimine arvele – Artikkel 238 – Lihtsustatud arvete esitamine – Teenused, mille eest esitatakse arve mittemaksukohustuslastele ja maksukohustuslastele, kellel ei ole õigust käibemaksu maha arvata – Kohustus tasuda ekslikult arvele märgitud käibemaksu osa – Maksutulu saamata jäämise ohu puudumine

Kohtuasjas C-794/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Verwaltungsgerichtshofi (Austria kõrgeim halduskohus) 14. detsembri 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. detsembril 2023, menetluses

Finanzamt Österreich

versus

P GmbH,

EUROOPA KOHUS (üheksas koda),

koosseisus: koja president N. Jääskinen, neljanda koja president I. Jarukaitis (ettekandja) ja kohtunik A. Arabadjiev,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Austria valitsus, esindajad: A. Posch, J. Schmoll ja F. Koppensteiner,

– Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja P.-L. Krüger,

– Portugali valitsus, esindajad: P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires ja A. Rodrigues,

– Euroopa Komisjon, esindajad: F. Behre ja M. Herold, hiljem M. Herold,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

olles 19. detsembri 2024. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), mida on muudetud nõukogu 6. novembri 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/1695 (ELT 2018, L 282, lk 5, parandus ELT 2018, L 329, lk 53) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 203 ja 238 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Finanzamt Österreichi (Austria maksuamet) (edaspidi „maksuhaldur“) ja P GmbH vahelises kohtuvaidluses seoses maksuhalduri keeldumisega rahuldada P GmbH taotlus käibedeklaratsiooni korrigeerimiseks põhjusel, et ta oli oma arvetele märkinud vale maksumäära alusel arvutatud käibemaksusumma.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 193 on sõnastatud järgmiselt:

„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.“

4 Käibemaksudirektiivi artiklis 203 on sätestatud:

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

5 Käibemaksudirektiivi artikli 220 lõikes 1 on ette nähtud:

„Iga maksukohustuslane tagab, et arve oleks väljastatud tema enda, 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;

[…]“.

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 238 on sätestatud:

„1) Pärast käibemaksukomiteega konsulteerimist võivad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel ette näha, et kaubatarneid ja osutatud teenuseid kajastavatele arvetele tuleb märkida ainult artikliga 226b nõutud teave järgmistel juhtudel:

a) kui arve summa on suurem kui 100 eurot, kuid mitte suurem kui 400 eurot, või sellega võrdväärne summa liikmesriigi vääringus;

b) kui asjakohase tegevusvaldkonna äri- ja haldustavade või arvete väljastamise tehniliste tingimuste tõttu on eriti raske täita kõiki artiklis 226 või 230 osutatud nõudeid.

3) Lõikega 1 ette nähtud lihtsustatud korda ei kohaldata juhul, kui nõutav on arvete väljastamine artikli 220 lõike 1 punktide 2 ja 3 kohaselt või kui maksustatavat kaubatarnet või teenuste osutamist teostab maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus käibemaks tasumisele kuulub, või kelle asukoht kõnealuse liikmesriigi territooriumil ei osale kõnealuses kaubatarnes ega teenuseosutamises artikli 192a tähenduses, ja käibemaksu tasuma kohustatud isik on isik, kellele kaubad tarnitakse või teenust osutatakse.“

Austria õigus

7 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „UStG 1994“) on § 11 lõigetes 1, 6 ja 12 ette nähtud:

„(1)

1. Kui ettevõtja teeb tehinguid § 1 lõike 1 punkti 1 tähenduses, on tal õigus väljastada arveid. Kui ta teeb tehinguid teise ettevõtjaga selle majandustegevuse tarvis või juriidilise isikuga, kes ei ole ettevõtja, on ta kohustatud väljastama arve. Kui ettevõtja teeb maksustatava tarne või osutab maksustatava teenuse seoses kinnisasjaga isikule, kes ei ole ettevõtja, on ta kohustatud väljastama arve. Ettevõtja peab täitma arve väljastamise kohustuse kuue kuu jooksul pärast tehingu tegemist.

[…]

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

1. kaupa tarninud või teenust osutanud 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 sooritus tehakse;

4. tarne või muu soorituste eest makstav tasu ja maksu suurus ühe summana, ja

5. maksumäär.

[…]

(12) Kui ettevõtja on tarne või muu soorituse eest esitatud arvele eraldi märkinud maksusumma, mida ta käesoleva föderaalseaduse kohaselt tehingult 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 *mutatis mutandi* § 16 lõiget 1.“

8 UStG 1994 § 16 lõikes 1 on sätestatud:

„Kui § 1 lõike 1 punktides 1 ja 2 nimetatud maksustatava tehingu maksustatav väärtus on muutunud, peab

1. ettevõtja, kes selle tehingu tegi, korrigeerima tasumisele kuuluvat maksusummat ja

2. ettevõtja, kes on tehingu adressaat, korrigeerima vastavalt sisendkäibemaksu mahaarvamist. Korrigeerimised tehakse selle maksustamisperioodi osas, mille jooksul tasu muudeti.“

9 Föderaalse maksukorralduse seaduse (Bundesabgabenordnung) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas redaktsioonis on §-s 239a ette nähtud:

„Kui maksu, mille peab maksukorralduse seaduse eesmärgi kohaselt majanduslikult kandma muu isik kui maksukohustuslane, on majanduslikult kandnud muu isik kui maksukohustuslane, jääb ära:

1. krediit maksukontol,

2. krediidi tagasimakse, ümberkandmine või tasaarveldamine ja

3. kasutamine tasumisele kuuluva maksu tasumiseks,

kui see tooks kaasa maksukohustuslase alusetu rikastumise.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 P on Austria õiguse alusel asutatud osaühing. Osaühing käitab siseruumides asuvat mänguala. 2019. aastal kohaldas ta selle mänguala sissepääsutasule 20% suurust käibemaksumäära. Sissepääsutasu maksmisel väljastas ta oma klientidele kassatšekid, mis olid nende väikseid summasid arvestades koostatud UStG 1994 § 11 lõikes 6 ette nähtud lihtsustatud arvete väljastamise sätete kohaselt. P märkis 2019. aasta käibedeklaratsioonile vastava maksu, kuid hiljem parandas seda põhjendusel, et sissepääsutasu suhtes tuli kohaldada 13-protsendilist vähendatud käibemaksumäära.

11 Maksuhaldur määras 18. jaanuari 2021. aasta otsusega kindlaks käibemaksu, mille P pidi tasuma 2019. aasta eest, ilma et ta oleks seda parandust arvesse võtnud. Ta märkis oma otsuses, et P kohaldas tulule, mis saadi siseruumides asuvale mängualale sisenemisest, 20% suurust käibemaksumäära ja et ta oli selle maksu summa märkinud oma kassatšekkidele. Ta keeldus käibemaksumäära tagantjärele korrigeerimisest esiteks põhjusel, et ei ole võimalik muuta arveid ega edastada klientidele kreeditarveid, mis vastavad 20% käibemaksu ja vähendatud maksumääraga käibemaksu vahele, ning teiseks, et selline korrigeerimine, kuigi P kliendid olid tasunud käibemaksu 20% suuruses määras, tooks kaasa selle äriühingu alusetu rikastumise.

12 P vaidlustas otsuse, väites, et teenuseid osutati „peaaegu eranditult“ üksikisikutele, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata, mistõttu maksutulu saamata jäämise oht on välistatud ja arvete parandamine ei ole vajalik.

13 Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus, Austria), kes hakkas kohtuasja läbi vaatama, esitas 21. juuni 2021. aasta kohtumäärusega Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse, selleks et teada saada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 203 saab selles vaidluses kohaldada, kuigi maksutulu saamata jäämise ohtu ei ole.

14 Euroopa Kohus otsustas 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsuses Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968), 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.

15 Selle kohtuotsuse tõttu muutis Bundesfinanzgericht (föderaalne maksukohus) 27. jaanuari 2023. aasta kohtuotsusega otsust käibemaksu kohta, mida P peab 2019. aasta eest tasuma.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus lähtus eeldusest, et P teenuseid kasutasid „(peaaegu) eranditult“ lõpptarbijad, kes ei saa kasutada õigust sisendkäibemaksu maha arvata. Kuna aga ei saa välistada, et kliendid arvasid P arvele märgitud käibemaksu ekslikult või põhjendatult maha, siis leidis nimetatud kohus, et tuleb hinnata, kui palju on arveid, mis võisid tekitada käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel käibemaksuvõlgnevuse. Ta lähtus eeldusest, et maksutulu saamata jäämise oht oli hinnanguliselt 0,5% siseruumides asuvat mänguala kogukäibest ehk P väljastatud 22 557 arvest ligikaudu 112 arve puhul.

17 Maksuhaldur esitas 27. jaanuari 2023. aasta kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Verwaltungsgerichtshofile (Austria kõrgeim halduskohus). Maksuhaldus leidis, et see kohtuotsus kaldub kõrvale 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsusest Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968). Ta väitis, et sellest kohtuotsusest, milles Euroopa Kohus analüüsis talle esitatud küsimusi, lähtudes eeldusest, et põhikohtuasjas kõnealust teenust osutati üksnes lõpptarbijatele, kellel ei olnud õigust sisendkäibemaksu maha arvata, ei saa järeldada, et tasumisele kuuluvat käibemaksu võis hinnata selle alusel, et hinnanguliselt on kliendid jagunenud ühelt poolt lõpptarbijateks ja teiselt poolt maksukohustuslasteks, kellel on õigus sisendkäibemaks maha arvata.

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kuna maksutulu saamata jäämise ohtu ei ole õigel ajal täielikult kõrvaldatud, sest arved on parandamata, võib asuda seisukohale, et P on täielikult kohustatud tasuma käibemaksu, mis on märgitud kõikidele arvetele.

19 Kui maksutulu saamata jäämise ohtu tuleb siiski hinnata – nagu soovitab kohtujurist oma ettepanekus kohtuasjas Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:657) – iga vale arve puhul, tekib eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus, milliste kriteeriumide alusel tuleb olenevalt olukorrast hinnanguliselt määrata, millised neist arvetest on need, mille puhul on selline kahju oht olemas.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus toonitab, et selles kontekstis ei ole selgelt kindlaks määratud, kuidas tuleb mõista mõistet „lõpptarbijad, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata“ 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsuse Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968) tähenduses.

21 Neil asjaoludel otsustas Verwaltungsgerichtshof (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksu]direktiivi […] 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 [8. detsembri 2022. aasta] kohtuotsuse [Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968)] 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 [käibemaksu]direktiivi […] artikli 238 kohaste lihtsustatud arvete esitamisel hinnata, milliste arvete puhul (olenevalt olukorrast hinnangu põhjal) ei ole maksukohustuslane kohustatud alusetult arvele märgitud maksusummat tasuma, kuna puudub maksutulu saamata jäämise oht?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

22 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes on osutanud teenust ja märkinud arvele vale maksumääraga arvutatud käibemaksusumma, on kohustatud tasuma käibemaksu selle osa, mille kohta esitati ekslikult arve mittemaksukohustuslasele, isegi kui see maksukohustuslane osutas sama laadi teenuseid ka teistele maksukohustuslastele.

23 Sellega seoses näeb käibemaksudirektiivi artikkel 203 ette, et käibemaksu tasub iga isik, kes märgib arvele käibemaksu. Euroopa Kohtu praktika kohaselt peab arvel märgitud käibemaksu tasuma arve väljastaja sõltumata sellest, kas maksustatav tehing tegelikult toimus (8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks), C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Lisaks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, et käibemaksudirektiivi artikli 203 eesmärk on ära hoida maksutulu saamata jäämise oht, mille võib kaasa tuua selles direktiivis ette nähtud mahaarvamisõigus. See artikkel on seega kohaldatav, kui käibemaks on arvele ekslikult märgitud ja kui esineb maksutulu saamata jäämise oht, sest kõnealuse arve saaja võib kasutada oma õigust see käibemaks maha arvata (8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks), C-378/21, EU:C:2022:968, punktid 20 ja 21 ning seal viidatud kohtupraktika).

25 Samuti on Euroopa Kohus otsustanud, et olukorras, kus osa käibemaksust on arvele märgitud ekslikult, kohaldatakse käibemaksudirektiivi artiklit 203 ainult sellele käibemaksusummale, mis ületab arvele õigesti märgitud summat. Nimelt esineb sellisel juhul maksutulu saamata jäämise oht, kuna sellise arve saanud maksukohustuslane võib olla sunnitud kasutama sisendkäibemaksu

mahaarvamise õigust, ilma et pädev maksuhaldur saaks kindlaks teha, kas selle õiguse kasutamise tingimused on täidetud (8. detsembri 2022. aasta kohtuotsus Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks), C-378/21, EU:C:2022:968, punkt 23).

26 Sellest järeldub, et käibemaksudirektiivi artikli 203 kohaldamine sõltub üksnes maksutulu saamata jäämise ohu olemasolust, mida tuleb hinnata konkreetse arve alusel ja mis ei saa sõltuda asjaolust, kas asjaomase maksukohustuslase kõnealuseid teenuseid osutati mitte ainult isikutele, kes ei ole käibemaksukohustuslased, vaid ka teistele maksukohustuslastele, kes peavad käibemaksu maksma. Seega tuleb sellise ohu olemasolu hindamiseks kontrollida, kas arve saaja on tegelikult käibemaksukohustuslane ja võib seega tugineda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigusele.

27 Neid põhjendusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes on osutanud teenust ja märkinud oma arvele vale maksumääraga arvutatud käibemaksusumma, ei ole kohustatud tasuma käibemaksu seda osa, mille kohta esitati ekslikult arve mittemaksukohustuslasele, isegi kui see maksukohustuslane osutas sama laadi teenuseid ka teistele maksukohustuslastele.

Teine küsimus

28 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et „lõpptarbijateks, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata“ 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsuse Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968) tähenduses, ei tule kvalifitseerida mitte ainult mittemaksukohustuslasi, vaid ka maksukohustuslasi, kellel konkreetses olukorras ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

29 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohus otsustas 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsuse Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968) punktis 25, et käibemaksudirektiivi artiklit 203 tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslane, kes osutas teenust ja märkis arvele vale maksumäära alusel arvutatud käibemaksusumma, ei ole selle sätte alusel kohustatud tasuma seda osa käibemaksust, mis on arvele märgitud ekslikult, kui puudub maksutulu saamata jäämise oht, kuna kõik teenuse saajad on lõpptarbijad, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

30 Lisaks nähtub Euroopa Kohtu praktikast, nagu on meenutatud käesoleva kohtuotsuse punktis 24, et maksutulu saamata jäämise oht, mida püütakse käibemaksudirektiivi artiklis 203 ette nähtud kohustusega kõrvaldada, ei ole üldjuhul täielikult välistatud, kui sellise arve saaja, millele on alusetult märgitud käibemaks, võib seda arvet veel kasutada oma mahaarvamisõiguse kasutamiseks (vt selle kohta 31. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punktid 30–32), kuna ei saa välistada, et keerulised asjaolud ja õigussuhted takistavad maksuhalduril õigel ajal kindlaks teha põhjused, mis välistaksid selle õiguse kasutamist (vt selle kohta 18. juuni 2009. aasta kohtuotsus Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punkt 30).

31 Seega tuleb mõistet „lõpptarbijad, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata“ tõlgendada kitsalt ja asuda seisukohale, et selline oht esineb siis, kui vale arve saaja on maksukohustuslane, ja seda isegi juhul, kui ta võis asjaomast teenust kasutada isiklikuks tarbeks või muul eesmärgil, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või.

32 Eeltoodut arvestades tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et „lõpptarbijateks, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata“ 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsuse Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968) tähenduses, tuleb kvalifitseerida üksnes mittemaksukohustuslased. Seega ei kuulu selle mõiste alla maksukohustuslased, kellel konkreetses olukorras ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

Kolmas küsimus

33 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui selle direktiivi artikli 238 alusel lihtsustatud arve esitamisel võib maksuhaldur või liikmesriigi kohus hinnanguliselt määrata nende arvete osakaalu, mille eest arvel ekslikult käibemaksu märkinud maksukohustuslane on kohustatud käibemaksu tasuma nimetatud direktiivi artikli 203 alusel.

34 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub, et põhikohtuasi puudutab olukorda, kus asjaomase maksukohustuslase väljastatud arvete hulk on väga suur, kuna väljastamine toimus massikaubanduse raames, ilma et oleks teada nende arvete saajate isikud.

35 Seega tuleb kindlaks teha, kuidas tuleb sellisel juhul arvele alusetult märgitud käibemaksu korrigeerimiseks tuvastada väikese maksumusega arved, millelt maksukohustuslane on kohustatud käibemaksu tasuma käibemaksudirektiivi artikli 203 alusel, kui teenuste ja arvete saajad on nii lõpptarbijad kui ka maksukohustuslased, kellel on õigus sisendkäibemaks maha arvata.

36 Nagu sisuliselt nähtub kohtujuristi ettepaneku punktist 33, ei reguleeri käibemaksudirektiiv seda küsimust ega isikute kindlakstegemisega seotud tõendamiskoormist. Seega tuleb iga liikmesriigi riigisiseses õiguskorras ette näha kriteeriumid, mille alusel tuleb kindlaks määrata juhud, mil maksukohustuslane on kohustatud tasuma ekslikult arvele märgitud käibemaksusumma. Liikmesriikide sellist menetlusautonoomiat piiravad siiski võrdväärsuse ja tõhususe põhimõte, see tähendab, et eespool nimetatud kriteeriumid ei tohi olla vähem soodsad kui need, mis puudutavad riigisisese õiguse sätetel põhinevaid sarnaseid nõudeid, ega olla kehtestatud nii, et need muudavad liidu õiguskorraga antud õiguste kasutamise praktiliselt võimatuks (vt selle kohta 13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punktid 33 ja 39).

37 Kuna võrdväärsuse põhimõte ei ole käesoleval juhul asjasse puutuv, siis tuleb tõhususe põhimõtte osas meenutada, et see põhimõte nõuab, et riigisisesed õigusnormid – mis käsitlevad eelkõige nende arvete osakaalu kindlaksmääramist, mille eest asjaomane maksukohustuslane, kes on arvele käibemaksu märkinud ekslikult, on kohustatud tasuma arvele märgitud käibemaksu – ei võta maksukohustuslaselt võimalust valesti tasutud käibemaksusummat korrigeerida või tagasi saada, kuna liidu õigus näeb liikmesriikidele ette sellise kohustuse eelkõige juhul, kui asjaomase liikmesriigi jaoks puudub maksutulu saamata jäämise oht. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne on kõiki põhikohtuasja asjaolusid arvestades kindlaks teha, kas käesoleval juhul on see nii (vt selle kohta 13. oktoobri 2022. aasta kohtuotsus HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punktid 36 ja 40).

38 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 26, tuleb käibemaksudirektiivi artikli 203 tähenduses maksutulu saamata jäämise ohu olemasolu hinnata iga konkreetse arve alusel, kontrollides, kas arve saaja on tegelikult käibemaksukohustuslane.

39 Selleks, et nende arvete hulgas, millel on märgitud vale käibemaksusumma, kindlaks teha teistele maksukohustuslastele väljastatud arvete osakaal, tuleb lisaks arvesse võtta kõiki asjakohaseid asjaolusid, nagu osutatud teenuse laad, teenuse osutamise ja selle eest arve esitamise viis ning teenuse saajaid puudutav mis tahes statistiline teave, mis teenuse osutajal on. Sellega seoses on erilise tähtsusega asjaolu, et asjaomase maksukohustuslase kliendid on käesoleval juhul teised maksukohustuslased pigem harva.

40 Mis puudutab võimalust hinnanguliselt kindlaks määrata teistele maksukohustuslastele väljastatud valede arvete osakaal, siis tuleb märkida, et nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 42 ja 43 sisuliselt tõdes, ei ole see üldjuhul liidu õigusega vastuolus, tingimusel et sellise hinnangu andmisel järgitakse neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet (vt selle kohta 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punktid 36 ja 37).

41 Mis puudutab esiteks neutraalse maksustamise põhimõtet, siis tuleb toonitada, et ühine käibemaksusüsteem kindlustab kogu majandustegevuse täielikult neutraalse maksustamise, sõltumata selle eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et nimetatud tegevused ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad. Liikmesriigi maksuhaldur rikub aga ebaproportsionaalselt käibemaksu neutraalsuse põhimõtet, kui ta jätab maksukohustuslase kanda käibemaksu, mida viimasel on õigus tagasi saada, samas kui ühise käibemaksusüsteemi eesmärk on vabastada ettevõtja täielikult tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast (21. märtsi 2024. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (vale maksumäära korrigeerimise võimalus), C-606/22, EU:C:2024:255, punktid 23 ja 24).

42 Kui väljastatakse vale arve, mis sisaldab liiga suurt käibemaksu, on neutraalse maksustamise põhimõttest kinnipidamine tagatud liikmesriikidele antud võimalusega korrigeerida arvele alusetult märgitud kogu maksu, kui arve väljastaja on maksutulu saamata jäämise ohu õigeaegselt täielikult kõrvaldanud (vt selle kohta 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punkt 28).

43 Teiseks, mis puudutab proportsionaalsuse põhimõtet, siis see nõuab eelkõige, et maksukohustuslastele väljastatud valede arvete arvu hindamiseks kasutatavad andmed peavad olema täpsed, usaldusväärsed ja ajakohased. Lisaks võib selline hinnang tekitada üksnes ümberlükatava eelduse, mille neid arveid väljastanud maksukohustuslane võib vastupidiste tõendite alusel ümber lükata (vt selle kohta 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punkt 42).

44 Sellega seoses tähendab maksukohustuslase kaitseõiguste tagamine eelkõige seda, et enne tema huve kahjustava meetme võtmist antakse talle võimalus esitada tõhusalt oma seisukoht asjaolude kohta, millega ametivõim kavatseb oma otsust põhjendada – eelkõige vaidlustada kõnealuse hinnangu paikapidavus ja selgitada seda vaidlustamist põhjendavaid asjaolusid. Proportsionaalsuse põhimõte nõuab lisaks, et selleks vajalik tõendatuse tase ei oleks ülemäära kõrge (vt selle kohta 21. novembri 2018. aasta kohtuotsus Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punktid 43 ja 44).

45 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui selle direktiivi artikli 238 alusel lihtsustatud arve esitamisel võib maksuhaldur või liikmesriigi kohus hinnanguliselt määrata nende arvete osakaalu, mille eest arvel ekslikult käibemaksu märkinud maksukohustuslane on kohustatud käibemaksu tasuma nimetatud direktiivi artikli 203 alusel, tingimusel et sellise hinnangu

andmisel võetakse arvesse kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid ning maksukohustuslasel on neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet ning kaitseõigusi järgides võimalus selle meetodiga saadud tulemused kahtluse alla seada.

Kohtukulud

46 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse sama kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (üheksas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 6. novembri 2018. aasta direktiiviga (EL) 2018/1695), artiklit 203**

   tuleb tõlgendada nii, et

   maksukohustuslane, kes on osutanud teenust ja märkinud oma arvele vale maksumääraga arvutatud käibemaksusumma, ei ole kohustatud tasuma käibemaksu seda osa, mille kohta esitati ekslikult arve mittemaksukohustuslasele, isegi kui see maksukohustuslane osutas sama laadi teenuseid ka teistele maksukohustuslastele.

2. **Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2018/1695)**

   tuleb tõlgendada nii, et

   „lõpptarbijateks, kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata“ 8. detsembri 2022. aasta kohtuotsuse Finanzamt Österreich (lõpptarbijate arvetele valesti märgitud käibemaks) (C-378/21, EU:C:2022:968) tähenduses, tuleb kvalifitseerida üksnes mittemaksukohustuslased. Seega ei kuulu selle mõiste alla maksukohustuslased, kellel konkreetses olukorras ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

3. **Direktiivi 2006/112 (muudetud direktiiviga 2018/1695)**

   tuleb tõlgendada nii, et

   sellega ei ole vastuolus, kui direktiivi 2006/112 (muudetud) artikli 238 alusel lihtsustatud arve esitamisel võib maksuhaldur või liikmesriigi kohus hinnanguliselt määrata nende arvete osakaalu, mille eest arvel ekslikult käibemaksu märkinud maksukohustuslane on kohustatud käibemaksu tasuma direktiivi 2006/112 (muudetud) artikli 203 alusel, tingimusel et sellise hinnangu andmisel võetakse arvesse kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid ning maksukohustuslasel on neutraalse maksustamise ja proportsionaalsuse põhimõtet ning kaitseõigusi järgides võimalus selle meetodiga saadud tulemused kahtluse alla seada.

Allkirjad