

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

8. detsember 2022(*)

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 42 punkt a – Artikli 197 lõike 1 punkt c – Artikli 226 punkt 11a – Artikkel 141 – Maksuvabastus – Kolmnurkتهing – Tarne lõppsoetaja määramine käibemaksu tasuma kohustatud isikuks – Arved – Märged „pöördmaksustamine“ – Kohustuslikkus – Selle märged puudumine arvel – Arve korrigeerimine tagasiulatuvalt

Kohtuasjas C-247/21,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Verwaltungsgerichtshofi (Austria kõrgeim halduskohus) 8. aprilli 2021. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. aprillil 2021, menetluses

Luxury Trust Automobil GmbH

versus

Finanzamt Österreich,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: kolmanda koja president K. Jürimäe (ettekandja) kaheksanda koja presidendi ülesannetes ning kohtunikud N. Piçarra ja N. Jääskinen,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Luxury Trust Automobil GmbH, esindajad: *conseiller fiscal* ja *expert-comptable* M. Huber ning *conseiller fiscal* S. Lacha,

– Austria valitsus, esindajad: M. Augustin, A. Posch ja J. Schmoll,

– Euroopa Komisjon, esindajad: R. Pethke ja V. Uher,

olles 14. juuli 2022. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), muudetud

nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL (ELT 2010, L 189, lk 1) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikli 42 punkti a koostoimes selle direktiivi artikli 197 lõike 1 punktiga c ja artikliga 219a.

2 Taotlus on esitatud Luxury Trust Automobil GmbH ja Finanzamt Österreichi (Austria maksuamet, edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses käibemaksu üle, mida see äriühing oli kohustatud tasuma maksustamisaasta 2014 eest.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Käibemaksudirektiiv

3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktis i on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

b) kaupade ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil:

i) maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, või mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane ja tegutseb sellena ega saa väikeettevõtjatele artiklites 282–292 sätestatud maksuvabastust ning tema suhtes ei kohaldata artikli 33 ega artikli 36 sätteid.“

4 Kõnealuse direktiivi V jaotise pealkiri on „Maksustatavate tehingute koht“. Selle jaotise 2. peatükki kuuluvates artiklites 40–42 on määratletud kauba ühendusesise soetamise koht.

5 Sama direktiivi artikli 40 kohaselt on „[k]aupade ühendusesisese soetamise koht [...] koht, kus kaubad asuvad soetajale lähetamise või veo lõpus“.

6 Käibemaksudirektiivi artiklis 41 on täpsustatud:

„Ilma et see piiraks artikli 40 kohaldamist, loetakse artikli 2 lõike 1 punkti b alapunktis i nimetatud kaupade ühendusesisese soetamise kohaks selle liikmesriigi territoorium, kes väljastas käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mille alusel soetaja kaubad soetas, kui soetaja ei tõenda, et soetamine on käibemaksuga maksustatud artikli 40 kohaselt.

Kui soetamine maksustatakse artikli 40 kohaselt käibemaksuga kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigis ning kaupu on eelnevalt maksustatud esimese lõigu kohaselt, siis vähendatakse vastavalt maksustatavat väärtust selles liikmesriigis, kus väljastati käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel soetaja need kaubad soetas.“

7 Direktiivi artikkel 42 on sõnastatud nii:

„Artikli 41 esimest lõiku ei kohaldata ja kaupade ühendusesisene soetamine loetakse artikli 40 kohaselt käibemaksuga maksustatuks, kui on täidetud järgmised tingimused:

a) kaupade soetaja tõendab, et ta on kaubad ühendusesiseselt soetanud järgneva tarne jaoks, mis toimus artikli 40 kohaselt kindlaksmääratud liikmesriigi territooriumil ning mille puhul vastavalt artiklile 197 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määratud isik, kellele kaubad tarniti;

b) kaupade soetaja on täitnud artiklis 265 sätestatud koondaruande esitamisega seotud

kohustused.“

8 Kõnealuse direktiivi IX jaotis kannab pealkirja „Maksuvabastused“. Selle jaotise 4. peatükk on pühendatud ühendusesiseste tehingutega seotud maksuvabastustele. Selle peatüki 2. jagu käsitleb kauba ühendusesisese soetamise maksuvabastusi. Nimetatud jaos asuvas artiklis 141 on sätestatud:

„Liikmesriigid võtavad konkreetseid meetmeid tagamaks, et käibemaksu ei võeta kaupade ühendusesiseselt soetamiselt, mis on toimunud nende territooriumil kooskõlas artikliga 40 ja mille puhul on täidetud järgmised tingimused:

- a) kaubad soetab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole selle liikmesriigi territooriumil, kuid kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud teises liikmesriigis;
- b) kaubad soetab samas liikmesriigis punktis a nimetatud maksukohustuslane nende kaupade järgneva tarne jaoks;
- c) punktis a nimetatud maksukohustuslase poolt kõnealusel viisil soetatud kaubad lähetatakse või veetakse liikmesriigist, kus ta ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, otse isikule, kellele ta järgneva tarne teeb;
- d) isik, kellele järgnev tarne tehakse, on maksukohustuslane või juriidilisest isikust mittemaksukohustuslane, kes on asjassepuutuvas liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud;
- e) punktis d nimetatud tarne saaja on vastavalt artiklile 197 määratud isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma tarnete osas, mida teeb maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole liikmesriigis, kus maks tasumisele kuulub.“

9 Käibemaksudirektiivi XI jaotise „Maksukohustuslaste ja teatavate mittemaksukohustuslaste kohustused“ artikli 197 lõikes 1 on ette nähtud:

„Käibemaksu tasub kaubatarnete saaja, kui on täidetud järgmised tingimused:

- a) maksustatav tehing on artiklis 141 sätestatud tingimustel tehtud kaubatarne;
- b) kaubatarne saaja on teine maksukohustuslane või mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, kes on registreeritud käibemaksukohustuslasena liikmesriigis, kus kaupu tarnitakse;
- c) sellise maksukohustuslase väljastatud arve, kelle asukoht ei ole sihtliikmesriigis, on koostatud 3. peatüki 3.–5. jao kohaselt.“

10 Direktiivi artiklis 219a on sätestatud:

„Ilma et see piiraks artiklite 244–248 kohaldamist, kohaldatakse järgmist.

- 1) Arve väljastamise suhtes kohaldatakse V jaotise sätete kohaselt selle liikmesriigi eeskirju, kus on kaubatarne tegemise või teenuste osutamise koht.
- 2) Erandina punktist 1 kohaldatakse arvete väljastamise suhtes selle liikmesriigi eeskirju, kus on kauba tarnija või teenuse osutaja asukoht või püsiv tegevuskoht, kust kaubad tarnitakse või teenused osutatakse või kus kõnealuse asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on kauba tarnija või teenuse osutaja alaline või peamine elukoht, kui
 - a) kaubatarne teostaja või teenuste osutaja asukoht ei ole selles liikmesriigis, kus V jaotise

sätete kohaselt on kaubatarne tegemise või teenuste osutamise koht, või kui tema tegevuskoht kõnealuse liikmesriigi territooriumil ei osale kaubatarnes ega teenuseosutamises artikli 192a tähenduses, ning kui isik, kes on kohustatud tasuma käibemaksu, on isik, kellele kaup tarnitakse või teenuseid osutatakse.

Kui teenuse saaja või kaupade soetaja väljastab arve (endale arve koostamine), kohaldatakse punktis 1 sätestatud eeskirju;

b) kaubatarne tegemise või teenuste osutamise koht ei ole V jaotise sätete kohaselt ühenduses.“

11 Arvete sisu on täpsustatud kõnealuse direktiivi XI jaotise 3. peatüki 4. jaos. Selle jao sätete hulgas on artiklis 226 ette nähtud:

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

[...]

11a) märke „pöördmaksustamine“, kui kaupade soetaja või teenuse saaja on kohustatud käibemaksu tasuma;

[...]“.

Direktiiv 2010/45

12 Direktiivi 2010/45 põhjendus 7 on sõnastatud järgmiselt:

„Arvel esitatavat teavet käsitlevaid teatud nõudeid tuleks muuta, et paremini kontrollida makse, kohelda piiriüleseid ja riigisiseseid tarneid ühetaolisemalt ning edendada elektrooniliste arvete kasutamist.“

Austria õigus

13 23. augusti 1994. aasta käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz 1994; *BGBI.* 663/1994) 2004. aastal kehtinud redaktsiooni (*BGBI.* I, 112/2012) (edaspidi „UStG 1994“) artikli 3 lõige 8 „Ühendusesisese soetamise koht“ on sõnastatud nii:

„Kauba ühendusesisene soetamine toimub selle liikmesriigi territooriumil, kus kaup asub selle veo või lähetamise lõpus. Kui soetaja teeb tarnijaga tehinguid sellise käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri alusel, mille on talle väljastanud muu liikmesriik, siis loetakse, et kauba ühendusesisene soetamine toimus selle liikmesriigi territooriumil, kuni soetaja tõendab, et soetamine on käibemaksuga maksustatud esimeses lauses nimetatud liikmesriigis. Tõendatuse korral kohaldatakse § 16 *mutatis mutandis*.“

14 UStG 1994 artiklis 25 „Kolmnurktehing“ on ette nähtud:

„Mõiste

Artikkel 25. (1) Kolmnurktehinguga on tegemist siis, kui kolme liikmesriigi kolm ettevõtjat teevad sama kaupa puudutava tehingu, kõnealune kaup toimetatakse esimeselt tarnijalt otse viimasele soetajale ja lõikes 3 nimetatud tingimused on täidetud. See kehtib ka juhul, kui viimane soetaja on juriidiline isik, kes ei ole ettevõtja või kes ei soeta kaupa oma majandustegevuseks.

Kauba ühendusesisese soetamise koht kolmnurktehingu puhul

(2) Kauba ühendusesisese soetamise puhul artikli 3 lõike 8 teise lause tähenduses lähtutakse sellest, et see on käibemaksuga maksustatud, kui ettevõtja (soetaja) tõendab, et tegemist on kolmnurktinguga ja ta on täitnud oma deklareerimiskohustuse vastavalt lõikele 6. Kui ettevõtja jätab oma deklareerimiskohustuse täitmata, keeldutakse tagantjärele maksuvabastuse andmisest.

Maksuvabastus kauba ühendusesisese soetamise korral

(3) Kauba ühendusesisene soetamine on käibemaksu tasumisest vabastatud järgmistel tingimustel:

- a) ettevõtja (soetaja) elu- või asukoht ei ole Austrias, kuid ta on siiski ühenduse territooriumil käibemaksukohustuslasena registreeritud;
- b) kauba soetab Austrias asuv ettevõtja (soetaja) nende järgnevas tarnimiseks ettevõtjale või juriidilisele isikule, kes on Austrias käibemaksukohustuslasena registreeritud;
- c) soetatud kaup pärineb muust liikmesriigist kui see liikmesriik, kus ettevõtja (soetaja) on käibemaksukohustuslasena registreeritud;
- d) soetatud kauba käsutusõigus läheb esimeselt ettevõtjalt või esimeselt soetajalt vahetult üle viimasele soetajale (saaja);
- e) käibemaksu tasumise kohustus on vastavalt lõikele 5 kauba saajal.

Arve väljastamine kauba soetaja poolt

(4) Arve väljastatakse vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele, kus soetaja teostab oma majandustegevust. Kui tarne tehakse soetaja püsiva tegevuskoha kaudu, kohaldatakse selle liikmesriigi õigusnorme, kus asub see püsiv tegevuskoht. Kui teenuse saaja, kellele läheb üle maksu tasumise kohustus, koostab kreditarve, väljastatakse arve vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele, kus tarne tehakse.

Kui arve väljastamisel kohaldatakse käesoleva föderaalseaduse sätteid, peab arvel olema esitatud järgmine lisateave:

- selge viide sellele, et tegemist on ühendusesisese kolmnurktinguga ja et maksu on kohustatud tasuma viimane ostja,
- käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel ettevõtja (soetaja) kauba ühendusesiseselt soetas ja sellele järgneva tarne tegi, ning
- tarne saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number.

Maksu tasuma kohustatud isik

(5) Kolmnurktingu puhul on kohustus maksu tasuda käibemaksuga maksustatava tarne saajal, kui kauba soetaja väljastatud arve on kooskõlas lõikega 4.

Kauba soetaja kohustused

(6) Selleks et täita oma deklareerimiskohustust lõike 2 tähenduses, peab ettevõtja esitama koondaruandes järgmise teabe:

- Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise number, mille alusel ettevõtja kauba

ühendusesiseselt soetas ja sellele järgneva tarne tegi;

- ettevõtja tehtud järgneva tarne saaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number liikmesriigis, kus on kaubasaadetise või -veo sihtkoht;
- iga üksiku kaubasaaja puhul nende tasude kogusumma, mis tuleb maksta sel viisil ettevõtja poolt kaubasaadetise või -veo sihtliikmesriigis tehtud tarnete eest. Need summad esitatakse selle kvartali kohta, mille jooksul käibemaks muutus sissenõutavaks.

Tarne saaja kohustused

(7) Maksu arvutamisel vastavalt §?le 20 lisatakse kindlaksmääratud summale lõike 5 kohaselt tasumisele kuuluv summa.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Luxury Trust Automobil on Austrias asutatud piiratud vastutusega äriühing, mis tegeleb luksussõidukite vahendamise ja müügiga mitmes riigis nii Euroopa Liidus kui ka kolmandates riikides.

16 Luxury Trust Automobil ostis 2014. aastal Ühendkuningriigis asuvalt tarnijalt sõidukeid ja müüs need edasi Tšehhi Vabariigis asuvale äriühingule M s. r. o. (edaspidi „äriühing M“). Sõidukid toimetati Ühendkuningriigist otse Tšehhi Vabariiki.

17 Nende tarnetega seotud ettevõtjad tegid tehinguid oma asukohariigi väljatatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri alusel. Kolmel Luxury Trust Automobili 2014. aasta märtsis väljastatud arvel (edaspidi „vaidlusalused arved“) oli seega märgitud selle äriühingu Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise number, äriühingu M Tšehhi käibemaksukohustuslasena registreerimise number ja Ühendkuningriigis asuva tarnija käibemaksukohustuslasena registreerimise number. Need arved sisaldasid ka märget „maksuvaba ühendusesisene kolmnurktehing“.

18 Luxury Trust Automobil näitas 2014. aasta märtsi kohta esitatud koondaruandes äriühingu M Tšehhi käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri ja märkis, et tegemist on ühendusesiseste kolmnurktehingutega.

19 Maksukontrolli käigus tuvastati siiski, et kolmnurktehingut reguleerivat korda ei saa kohaldada, kuna vastupidi UStG 1994 artikli 25 lõikes 4 sätestatule ei sisalda vaidlusalused arved ühtegi märget käibemaksu tasumise kohustuse ülemineku kohta. Seega oli tegemist ebaõnnestunud kolmnurktehinguga, mida ei saa tagantjärele parandada. Kuna Luxury Trust Automobil kasutas Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, tuleb vastavalt UStG 1994 artikli 3 lõikele 8 lähtuda sellest, et kauba ühendusesisene soetamine on toimunud Austrias. Nende asjaolude põhjal määras maksuhaldur 25. aprilli 2016. aasta otsusega käibemaksu, mille Luxury Trust Automobil oli kohustatud 2014. aasta eest tasuma.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et pärast seda maksukontrolli korrigeeris Luxury Trust Automobil vaidlusaluseid arveid 23. mai 2016. aasta parandusteategiga, lisades nendele arvetele märke, et käibemaksu tasumise kohustus on üle läinud äriühingule M. Tõend selle kohta, et äriühing M on parandusteatised tegelikult kätte saanud, siiski puudub. Lisaks liigitas Tšehhi maksuhaldur selle äriühingu varifirmaks (*Missing Trader*). Nimelt oli äriühing M kõnealuste tarnete toimumise ajal küll Tšehhi Vabariigis käibemaksukohustuslasena registreeritud, kuid Tšehhi maksuhalduril ei õnnestunud temaga ühendust saada ning äriühing M ei deklareerinud ega tasunud Tšehhi Vabariigis nendelt tarnetelt käibemaksu.

21 Finanzamt Baden Mödling (Baden Mödlingi maksuamet, Austria) jättis maksuhalduri 25. aprilli 2016. aasta otsuse peale esitatud vaide rahuldamata. Luxury Trust Automobil esitas seejärel kaebuse Bundesfinanzgerichtile (föderaalne maksukohus, Austria).

22 Nimetatud kohtu sõnul ei ole kolmnurktehinguid käsitlevate sätete kohaldamine kohustuslik sellises olukorras, mida on silmas peetud UStG 1994 artikli 25 lõikes 1. Kolmnurktehingu korral võib selline vahendajast soetaja nagu käesoleval juhul Luxury Trust Automobil valida, kas ta soovib konkreetse tarne puhul, et neid sätteid kohaldatakse või mitte. Seda õigust tuleb teostada kõnealuse tehingu tegemise ajal.

23 Siinkohal tuleb märkida, et kui vahendajast soetaja soovib, et ühendusesisene soetamine oleks sihtliikmesriigis maksuvaba ja tehtud tarne puhul läheks käibemaksu tasumise kohustus üle kauba lõppsaajale, peab ta koostama arve, mis sisaldab UStG 1994 artikli 25 lõikes 4 loetletud andmeid. Vaidlusalustel arvetel puudus aga selles sättes ette nähtud viide, et käibemaksu tasumise kohustus on viimasel soetajal.

24 Järelikult ei ole UStG 1994 artikkel 25 kohaldatav, mistõttu kõnealust tehingut tuleb käsitleda selle seaduse üldsätete alusel. Kuna Luxury Trust Automobil kasutas Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit, toimus nende sätete alusel ühendusesisene soetamine Austrias. Seega loetakse Austriat soetamise kohaks seni, kuni see äriühing tõendab, et kauba soetamine on maksustatud Tšehhi Vabariigis. Kuna see tingimus ei ole täidetud, ei ole sellel äriühingul õigust nimetatud soetamisega seoses sisendkäibemaksu maha arvata.

25 Luxury Trust Automobil esitas Bundesfinanzgerichti (föderaalne maksukohus) kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse Verwaltungsgerichtshofile (Austria kõrgeim halduskohus), kes on käesolevas asjas eelotsusetaotluse esitanud kohus.

26 Põhikohtuasi puudutab maksustamist UStG 1994 artikli 3 lõike 8 teise lause alusel, st sellise ühendusesisese soetamise täiendavat maksustamist, mida käsitatakse sellena Austria käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri kasutamise tõttu.

27 Sellega seoses toob Verwaltungsgerichtshof (kõrgeim halduskohus) esile kolm probleemi.

28 Esiteks tõdeb see kohus, et käibemaksudirektiivi artikli 41 esimesest lõigust tuleneb, et ühendusesisene soetamine loetakse toimunuks selle liikmesriigi territooriumil, kes väljastas soetamisel kasutatud käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri. Kuid selle direktiivi artikli 42 kohaselt ei ole see nii juhul, kui järgneva tarne saaja on määratud käibemaksu tasuma kohustatud isikuks direktiivi artikli 197 tähenduses.

29 Käibemaksudirektiivi artikli 197 lõike 1 punktis c on sellega seoses ette nähtud, et sellise tehingu arve peab olema koostatud direktiivi XI jaotise 3. peatüki 3.–5. jao sätete kohaselt.

30 Seega on tarne saaja „määratud“ käibemaksu tasuma kohustatud isikuks kõnealuse direktiivi artikli 42 tähenduses siis, kui arve sisaldab direktiivi artikli 226 punktis 11a nimetatud märget ehk märget „pöördmaksustamine“.

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et kuigi direktiivi 2010/45 põhjendus 7 toetab arvete esitamist käsitlevate sätete ranget järgimist, on kolmnurktehingute arvetel märke „pöördmaksustamine“ eesmärk tagada, et viimane soetaja saaks sellise tehingu raames selgelt ja hõlpsalt tuvastada, et maksukohustus on talle üle läinud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul saab seda eesmärki täita ka vaidlusalustel arvetel oleva märgega „maksuvaba ühendusesisene kolmnurktehing“, eelkõige kui võtta arvesse asjaolu, et arvetel ei ole käibemaksu näidatud ja

arvetel märgitud summat on sõnaselgelt nimetatud „arve netosummaks“.

32 Neil asjaoludel ei ole välistatud, et vaidlusalustel arvetel olev esialgne märke võib vastata tingimustele, mis on ette nähtud liidu õiguses tarne saaja määramiseks käibemaksu tasuma kohustatud isikuks.

33 Kui see nii ei ole, siis märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus teiseks, et 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsuse Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261) punktis 49 otsustas Euroopa Kohus, et käibemaksudirektiivi artikli 42 punkt a puudutab sisulist tingimust, mis on nõutav selleks, et niisugust soetamist, nagu oli kõne all kohtuasjas, milles see kohtuotsus tehti, saaks lugeda käibemaksuga maksustatavaks vastavalt selle direktiivi artiklile 40. Direktiivi artikli 42 punktis b on seevastu täpsustatud maksustamise tõendamise korda sihtliikmesriigis, mida tuleb pidada vormiliseks tingimuseks.

34 Üks artikli 42 punktis a sätestatud sisuline tingimus seisneb selles, et kaubatarne saaja oleks käibemaksudirektiivi artikli 197 kohaselt määratud selle tarne seotud arvel käibemaksu tasuma kohustatud isikuks.

35 Sisendkäibemaksu mahaarvamise kontekstis tuleks seega arveid pidada vormilisteks tingimusteks, mida on üldjuhul võimalik korrigeerida, kusjuures korrigeerimisel on tagasiulatuv jõud alates aastast, mil arve algul väljastati. Pealegi saaks arvet, isegi kui sellele on märgitud ekslikult käibemaks, korrigeerida, kui arve väljastaja tõendab oma heausksust või on õigeaegselt ja täielikult kõrvaldanud maksutulu saamata jäämise ohu.

36 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekib siiski küsimus, kas selline korrigeerimise võimalus eksisteerib ka sisulise tingimuse puhul, seda enam, et kolmnurktehinguid käsitlevate õigusnormide kohaldamine ei ole kohustuslik, kuna maksukohustuslased võivad otsustada mitte kasutada nende õigusnormidega kehtestatud lihtsustatud korda.

37 Siinkohal tuleb lisaks kindlaks teha, kas piisab sellest, kui arve väljastaja arvet korrigeerib ja selle kõnealuse tarne saajale saadab, või on lisaks nõutav, et viimane saab korrigeeritud arve kätte. Lisaks on vaja selgitada, kas taolisel korrigeerimisel saab vastavalt 15. septembri 2016. aasta kohtuotsusele Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691) olla tagasiulatuv jõud.

38 Kolmandaks märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Luxury Trust Automobil tugineb Tšehhi õiguse kohaldatavusele. Erinevalt Austria õigusest ei nõua see, et arved sisaldaksid märget maksu tasumise kohustuse ülemineku kohta. Kohaldatava õiguse kindlaksmääramiseks on siiski vaja tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 219a.

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

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 42 punkti a koosmõjus sama direktiivi artikli 197 lõike 1 punktiga c tuleb tõlgendada nii, et tarne saaja on määratud käibemaksu tasuma kohustatud isikuks ka juhul, kui arvel, millel käibemaksusummat näidatud ei ole, on märke „maksuvaba ühendusesisene kolmnurktehing“?

2. Juhul kui esimesele küsimusele vastatakse eitavalt, siis

a) kas arvel esitatud märke tagantjärele korrigeerimine (märkega „ühendusesisene kolmnurktehing vastavalt UStG 1994 artiklile 25; käibemaksu tasumise kohustus läheb üle tarne saajale“) võib olla kehtiv;

b) kas selleks, et korrigeerimine oleks kehtiv, peab arve saaja korrigeeritud arve kätte saama;

c) kas korrigeerimine hakkab tagasiulatuvalt kehtima arve algse väljastamise kuupäevast?

3. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 219a tuleb tõlgendada nii, et arve väljastamise suhtes on kohaldatavad selle liikmesriigi õigusnormid, kelle õigusnorme tuleks kohaldada juhul, kui arvel ei ole isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, (veel) määratud isikut, kellele kaup tarniti; või on kohaldatavad selle liikmesriigi õigusnormid, kelle õigusnorme tuleks kohaldada juhul, kui eeldada, et isiku, kellele kaup tarniti, määramine isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, on kehtiv?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

40 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 42 punkti a koostoimes selle direktiivi artikli 197 lõike 1 punktiga c tuleb tõlgendada nii, et kolmnurktingingu puhul on lõppsoetaja õiguspäraselt määratud käibemaksu tasuma kohustatud isikuks, kui vahendajast soetaja väljastatud arvel ei ole märget „pöördmaksustamine“.

41 Kõigepealt tuleb meenutada, et kolmnurktinging on tehing, mille käigus tarnitakse kaup esimeses liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud tarnijalt vahendajast soetajale, kes on teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud ja kes omakorda tarnib kauba lõppsoetajale, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud kolmandas liikmesriigis, kusjuures kaup toimetatakse otse esimesest liikmesriigist kolmandasse liikmesriiki.

42 Taolisele kolmnurktingingule võib kohaldada erandit käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktis b sätestatud reeglist, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba ühendusesisene soetamine tasu eest liikmesriigi territooriumil (vt selle kohta 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 27).

43 Erand seisneb ühelt poolt selles, et maksust on vabastatud teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud vahendajast soetaja teostatud ühendusesisene soetamine, ja teiselt poolt selles, et nimetatud soetamise maksustamine toimub kolmandas liikmesriigis asuva ja seal käibemaksukohustuslasena registreeritud lõppsoetaja tasandil, kusjuures vahendajast soetaja on vabastatud kohustusest registreerida end käibemaksukohustuslasena viimati nimetatud liikmesriigis. Selline kord tuleneb direktiivi artiklis 40 sätestatud reegli ja artiklis 42 sätestatud erandi vahelisest suhtest.

44 Nimelt on käibemaksudirektiivi artiklis 40 kehtestatud reegel, mille kohaselt on kauba ühendusesisese soetamise koht see koht, kus kaup asub soetajale lähetamise või veo lõpus. Selle reegli õige kohaldamise tagamiseks on direktiivi artiklis 41 ette nähtud, et kui soetaja ei tõenda, et soetamine on käibemaksuga maksustatud artikli 40 kohaselt, loetakse ühendusesisese soetamise kohaks selle liikmesriigi territoorium, kes väljastas käibemaksukohustusena registreerimise numbri, mille alusel soetaja kauba omandas.

45 Sama direktiivi artikkel 42 näeb ette erandi selle reegli kohaldamisest käibemaksudirektiivi artiklis 141 määratletud kolmnurktingingute puhul, kui esiteks soetaja tõendab, et ta on kauba ühendusesiseselt soetanud järgneva tarne jaoks, mis toimus direktiivi artikli 40 kohaselt kindlaksmääratud liikmesriigi territooriumil ning mille puhul vastavalt artiklile 197 on isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, määratud isik, kellele kaup tarniti, ja teiseks soetaja on täitnud artiklis 265 sätestatud koondaruande esitamisega seotud kohustused.

46 Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 197 lõike 1 punktile c peab vahendajast soetaja väljastatud arve olema koostatud XI jaotise 3. peatüki 3.–5. jao sätete kohaselt. Nende sätete hulgas näeb direktiivi artikli 226 punkt 11a ette, et arve peab sisaldama märget „pöördmaksustamine“, kui käibemaksu tasuma kohustatud isik on kauba soetaja või teenuse saaja.

47 Siinkohal ei tule esimesele küsimusele vastamisel arvesse võtta mitte üksnes käibemaksudirektiivi artikli 42 punkti a sõnastust, vaid ka konteksti ning selle õigusaktiga taotletavaid eesmärgi, mille osa see säte on (vt selle kohta 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 33).

48 Esiteks tuleb käibemaksudirektiivi artikli 42 sõnastuse kohta märkida, et sellest tuleneb ühelt poolt, et tegemist on erandiga selle direktiivi artikli 41 esimesest lõigust, ja teiselt poolt peavad selle erandi kohaldamiseks olema täidetud kaks artikli 42 punktides a ja b ette nähtud kumulatiivset tingimust (vt selle kohta 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 45).

49 Kui käibemaksudirektiivi artikli 42 punktis a on täpsustatud sisuline tingimus, mis peab olema täidetud selleks, et kolmnurktingingu raames toimunud soetamist saaks lugeda käibemaksuga maksustatavaks vastavalt selle direktiivi artiklile 40, siis nimetatud direktiivi artikli 42 punktis b on sätestatud vorminõuded, mille alusel tuleb esitada tõend maksustamise kohta ühendusesisese kaubaveo või lähetamise sihtliikmesriigis (vt selle kohta 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 49).

50 Teiseks tuleb käibemaksudirektiivi artikli 42 konteksti kohta märkida, et Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et see artikkel täpsustab ja täiendab selle direktiivi artiklis 141 ette nähtud lihtsustamismeetme kohaldamise tingimusi (vt selle kohta 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 37). Nii käibemaksudirektiivi artikli 42 punktis a kui ka artikli 141 punktis e on aga viidatud direktiivi artiklile 197, mille kohaselt tuleb järgida sama direktiivi XI jaotise 3. peatüki sätteid, mille hulka kuulub ka artikkel 226.

51 Järelikult ei saa kolmnurktingingutele kohaldatava erandi spetsiifilises raamistikus kolmnurktingingu vahendajast soetaja asendada märget „pöördmaksustamine“ muu märkega, kuna käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 11a on see märgi sõnaselgelt ette nähtud.

52 Kolmandaks kinnitavad seda tõlgendust käibemaksudirektiivi artiklis 42 ja artiklis 141 ette nähtud erandi eesmärgid.

53 Nimelt, kuigi direktiivi artikli 141 eesmärk on vältida seda, et vahendajast soetaja peab täitma käibemaksukohustuslasena registreerimise ja deklareerimise kohustusi kauba sihtliikmesriigis (19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 41), on nimetatud direktiivi artiklite 41 ja 42 eesmärk tagada, et asjaomane ühendusesisene soetamine maksustatakse käibemaksuga lõppsoetaja tasandil, ja samas hoida ära selle tehingu topeltmaksustamine (19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punkt 50 ja seal viidatud kohtupraktika).

54 Nagu aga kohtujurist oma ettepaneku punktis 46 märkis, on arvel käibemaksudirektiivi artikli 226 kohaselt nõutavate andmete mõte teha arve adressaadile teatavaks arve väljastaja poolt tehingule antud õiguslik hinnang. Kõnealune eesmärk on eriti oluline siis, kui arve väljastaja leiab, et erandina ei ole käibemaksu tasumise kohustus mitte temal, vaid kauba saajal.

55 Kuna käibemaksudirektiivi artiklites 42 ja 141 ette nähtud erand on valikuline, võimaldab selle direktiivi artikli 226 punktis 11a sätestatud vorminõue tagada, et tarne lõppsoetaja on teadlik

oma maksukohustustest. Pöördmaksustamist iseloomustab nimelt just see, et kauba tarnija ja kauba saaja kui maksukohustuslase vahel ei toimu käibemaksu tasumist, kuna viimasel tuleb tasuda käibemaksu tehtud tehingult (vt selle kohta 2. juuli 2020. aasta kohtuotsus Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, punkt 22). Seega ei saa selles osas esineda ebakindlust.

56 Eeltoodud põhjendusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 42 punkti a koostoimes selle direktiivi artikli 197 lõike 1 punktiga c tuleb tõlgendada nii, et kolmnurktingingu puhul ei ole lõppsoetaja õiguspäraselt määratud käibemaksu tasuma kohustatud isikuks, kui vahendajast soetaja väljastatud arvel ei ole kõnealuse direktiivi artikli 226 punktis 11a viidatud märget „pöördmaksustamine“.

Teine küsimus

57 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 11a tuleb tõlgendada nii, et kui arvel puudub selles sättes nõutud märged „pöördmaksustamine“, siis on võimalik seda arvet tagantjärele korrigeerida, lisades täpsustuse, et arve puudutab ühendusesisest kolmnurktingingut ning käibemaksu tasumise kohustus on üle kantud tarne saajale.

58 Kui vastus teisele küsimusele on jaatav, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus esiteks, kas taolise korrigeerimise kehtivus sõltub sellest, et see jõuab kauba saajani, ja kas teiseks on selliselt korrigeeritud arvel tagasiulatuv jõud alates algse arve koostamise kuupäevast.

59 Sellega seoses tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on küll nõustunud, et käibemaksu neutraalsuse aluspõhimõtte nõuab, et sisendkäibemaksu mahaarvamise või tagasisaamise õigus antakse isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud mõne vorminõude täitmata, kuid see kehtib vaid tingimusel, et sisulised nõuded on täidetud (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 31; 19. aprilli 2018. aasta kohtuotsus Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punktid 50 ja 51, ning 21. oktoobri 2021. aasta kohtuotsus Wilo Salmson France, C?80/20, EU:C:2021:870, punkt 76).

60 Kõnealuseid tehinguid tuleb nimelt maksustada nende objektiivsetest tunnustest lähtuvalt (vt selle kohta 27. septembri 2007. aasta kohtuotsus Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika).

61 Seega ei tule arve korrigeerimine kõne alla, kui kolmnurktingingutele kohaldatava erandi kohaldamise tingimus nagu käibemaksudirektiivi artikli 226 punktis 11a nõutud märged ei ole täidetud. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 57 ja 61 märkis, ei ole tegemist korrigeerimisega, kui tagantjärele täidetakse tingimus, mis on vajalik käibemaksu tasumise kohustuse ülekandmiseks tarne saajale. Tegemist on nõutud arve esmakordse väljastamisega, millel ei saa olla tagasiulatuvat jõudu.

62 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 226 punkti 11a tuleb tõlgendada nii, et kui arvel puudub selles sättes nõutud märged „pöördmaksustamine“, siis ei ole võimalik seda arvet tagantjärele korrigeerida, lisades täpsustuse, et arve puudutab ühendusesisest kolmnurktingingut ning käibemaksu tasumise kohustus on üle kantud tarne saajale.

Kolmas küsimus

63 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 219a tuleb tõlgendada nii, et arve väljastamise suhtes on kohaldatavad vahendajast soetaja liikmesriigis või lõppsoetaja liikmesriigis kehtivad sätted.

64 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekib see küsimus, kuna põhikohtuasja menetluses väidab Luxury Trust Automobil, et kohaldada tuleb Tšehhi õigust. Seal ei ole nõutud, et arved sisaldaksid märget maksukohustuse ülemineku kohta.

65 Kahele esimesele küsimusele antud vastusest ilmneb siiski, et vastus kolmandale küsimusele ei saa mõjutada põhikohtuasja lahendust.

66 Kuna vaidlusalustel arvetel ei olnud märget „pöördmaksustamine“, siis ei olnud lõppsoetajat nimelt nõuetekohaselt määratud käibemaksu tasuma kohustatud isikuks. Seega tuleb vahendajast soetajat pidada käibemaksu tasuma kohustatud isikuks liikmesriigis, kes väljastas talle käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri, mida ta kasutas kõnealuse ühendusesisese soetamise jaoks vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 41 esimesele lõigule.

67 Mingil juhul ei saa käibemaksudirektiivi artiklis 42, artikli 141 punktis e ja artikli 226 punktis 11a sätestatud nõuded liikmesriigiti erineda. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kohustus tõlgendada põhikohtuasjas kohaldatavat õigust – olenemata sellest, kas tegemist on vahendajast soetaja liikmesriigi või lõppsoetaja liikmesriigi õigusega – kooskõlas liidu õigusega (vt analoogia alusel 18. novembri 2020. aasta kohtuotsus DelayFix, C-519/19, EU:C:2020:933, punkt 51).

68 Eeltoodud põhjendustest lähtudes ei ole seega kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, muudetud nõukogu 13. juuli 2010. aasta direktiiviga 2010/45/EL, artikli 42 punkti a koostoimes direktiivi 2006/112, mida on muudetud, artikli 197 lõike 1 punktiga c

tuleb tõlgendada nii, et

kolmnurktehingu puhul ei ole lõppsoetaja õiguspäraselt määratud käibemaksu tasuma kohustatud isikuks, kui vahendajast soetaja väljastatud arvel ei ole direktiivi 2006/112, mida on muudetud, artikli 226 punktis 11a viidatud märget „pöördmaksustamine“.

2. Direktiivi 2006/112, mida on muudetud direktiiviga 2010/45, artikli 226 punkti 11a

tuleb tõlgendada nii, et

kui arvel puudub selles sättes nõutud märged „pöördmaksustamine“, siis ei ole võimalik seda arvet tagantjärele korrigeerida, lisades täpsustuse, et arve puudutab ühendusesisest kolmnurktehingut ning käibemaksu tasumise kohustus on üle kantud tarne saajale.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.