

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU MÄÄRUS (kümnes koda)

14. aprill 2021(\*)

Eelotsusetaotlus – Euroopa Kohtu kodukorra artikkel 99 – Maksustamine – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 167 ja 168 – Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus – Keelamine – Pettus – Tarneahel – Mahaarvamisõiguse kasutamise keelamine, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et soetamisel osales ta käibemaksupettusega seotud tehingus

Kohtuasjas C-108/20,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Berlin-Brandenburgi (Berliin-Brandenburgi maksukohus, Saksamaa) 5. veebruari 2020. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 27. veebruaril 2020, menetluses

**HR**

*versus*

**Finanzamt Wilmersdorf,**

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: koja president M. Ilešić, kohtunikud E. Juhász ja I. Jarukaitis (ettekandja),

kohtujurist: E. Tanchev,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- HR, esindaja: *Rechtsanwalt* M. Wulf,
- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja S. Eisenberg,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,
- Euroopa Komisjon, esindajad: J. Jokubauskaitis ja L. Mantl,

arvestades vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artiklile 99 pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi põhistatud määrusega,

on teinud järgmise

**määruse**

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikli 167 ja artikli 168 punkti a

tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud HRi ja Finanzamt Wilmersdorfi (Wilmersdorfi maksuamet, Saksamaa) (edaspidi „maksuhaldur“) vahelises kohtuvaidluses sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise keelamise üle seoses jookide soetamisega maksustamisaastatel 2009 ja 2010.

## **Õiguslik raamistik**

### ***Liidu õigus***

3 Direktiivi 2006/112 X jaotise „Mahaarvamine“ 1. peatüki „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala“ artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

4 Direktiivi sama peatüki artiklis 168 on ette nähtud:

„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;

[...]“.

5 Nimetatud direktiivi artikli 273 esimese lõigu järgi:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

### ***Saksa õigus***

6 Käibemaksuseaduse (Umsatzsteuergesetz, *BGBI.* 2005 I, lk 386) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava redaktsiooni lõikes 1 on sätestatud:

„Ettevõtja võib maha arvata järgmised sisendkäibemaksu summad:

1. käibemaks, mis kuulub seaduse alusel tasumisele kaupade või teenuste eest, mille tema ettevõttele on tarninud või osutanud mõni teine ettevõtja. Mahaarvamisõiguse kasutamiseks peab ettevõtjal olema käesoleva seaduse §-de 14 ja 14a kohaselt koostatud arve. [...]

[...]“.

### **Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus**

7 HR käitis koos abikaasaga aastatel 2009 ja 2010 jookide hulgimüügiga tegelevat ettevõtet. Nende maksustamisaastate käibedeklaratsioonides arvas ta maha sisendkäibemaksu, mille ta oli tasunud P GmbH poolt 2009. aastal 993 164 euro ja 2010. aastal 108 417,87 euro suuruste väljastatud arvete alusel jookide tarnete eest, mis sellel ajavahemikul tegelikult aset leidsid.

8 Kahest kriminaalasjas tehtud ja jõustunud kohtuotsusest nähtub, et P pani HR-ile tarnitud

jookide soetamisel toime mitu käibemaksupettust. Nendes kohtuotsustes tuvastati, et HRI abikaasa tarnis P-le suures koguses piiritusjooke, kohvi ja Red Bulli; kogukäive oli ligikaudu 80 miljonit eurot, ilma et ta oleks väljastanud nende tarnete eest arveid. Üks P töötaja koostas kauba ostu kohta fiktiivsed arved, mille alusel P arvas sisendkäibemaksu ebaõigesti maha. HRI abikaasa esitas P-le ka hinnakirjad ja viis ta kokku võimalike ostjatega. Kaup müüdi edasi eri ostjatele, sealhulgas HRI-le.

9 Pärast eeltoodu avastamist keelas maksuhaldur sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise nii P kui ka HRI puhul, viimase kohta leidis ta sisuliselt, et HR kuulus koos oma ettevõttega tarneahelasse, mille raames pettused toime pandi.

10 HR esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule Finanzgericht Berlin-Brandenburgile (Berliin-Brandenburgi maksukohus, Saksamaa) kaebuse ja väitis, et tema puhul on täidetud seaduses sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisele ette nähtud tingimused.

11 Maksuhaldur leiab seevastu, et HR oleks pidanud oma abikaasa osalusest ja ebaharilikust äritegevusest tulenevalt aru saama, et ta oli oma ettevõttega osa tarneahelast, mille raames pandi toime käibemaksupettused.

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kuidas tõlgendada mõistet „tarneahel“ liidu õiguse järgi ja kas tema menetluses olevas kohtuasjas käsitletavad ärisuhted võivad kuuluda selle alla, kui võtta arvesse, et nii HR, kes soovib maha arvata käibemaksu P tarnitud jookidega seoses, kui P ise selle kauba tarnijana ei pannud toime käibemaksupettust vaidlusaluste tehingute tegemisel.

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on võimalik, et juba ainuüksi tõsiasi, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma vaidlusaluse tehingu varasemas etapis toime pandud maksupettusest, võtab temalt õiguse sisendkäibemaksu maha arvata. Mõistest „tarneahel“ tuleb aru saada nii, et piisab sellest, kui tarnitava esemega tehakse mitu järjestikust tehingut ja seos varem toime pandud maksupettusega tekib ainuüksi asjaolu tõttu, et tegemist on sama esemega, ilma et maksukohustuslane oleks vaidlusaluse tehinguga pettust lihtsustanud või soodustanud.

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kaldub siiski arvama, et mõiste „tarneahel“ selline tõlgendus oleks liidu õiguses sätestatud neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtteid arvestades liiga lai. Tema sõnul tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et mahaarvamiseõiguse kasutamise keelamine pettuse korral on mõeldav vaid siis, kui mitme järjestikuse tehingu spetsiifilise kombineerimise tulemusena osutuvad need tehingud kogumis petutehinguteks, nagu juhul, kui järjestikused tehingud on sellise tervikplaani osa, mille eesmärk on raskendada tarnitud esemete liikumise jälgitavust ja muuta seeläbi keerulisemaks tarneahelas toime pandud maksupettuste paljastamist. Sellist analüüsi toetab kohtupraktika, mis seab mahaarvamiseõiguse kasutamise keelamise tingimuseks maksukohustustase „osaluse“ või „seotuse“. Tema arvates ei piisa ainuüksi asjaolust, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud pettusest teadma, et tuvastada osalus pettuses või seotus sellega, nimelt eeldavad osalus ja seotus isiklikku panust pettuse toimepanemisse, vähemalt julgustamise või hõlbustamise vormis. Pahausksus kui puhtalt subjektiivne asjaolu ei saa asendada osaluseks või seotuseks vajalikku aktiivset tegevust.

15 Seega ei tohiks tema arvates mahaarvamiseõiguse kasutamist keelata sellisel juhul nagu tema menetluses olevas kohtuasjas, kus ei ole varjatud tarnesuhteid ega tarnijaid, kus enne toime pandud maksupettus on täielikult lõpetatud ja seda ei saa enam hõlbustada ega julgustada, ning kui puudub tervikplaan, mis näeks ette, et tarned moodustavad osa mitut tehingut hõlmavast pettusest. Sellistel asjaoludel saab P ja HRI tehingut pidada tarnesuhtest tulenevaks tehinguks ja anda sellele hinnang sõltumatult varem toimunud pettusega seotud tehingust, mille puhul lõppes

tarneahel P-ga. Tähtsust ei oma see, et HRI abikaasa andis P-le asjaomase klientide ja kauba nimekirja, sest see ei muuda asjaolu, et P tarne HR?ile ei mõjuta enne P toime pandud maksupettust. Pealegi ei jäänud vaidlusalusete tehingutega saamata käibemaksutulu, sest P oli kohustatud tasuma arvele märgitud käibemaksu ja ta ei saanud maksueelist, mis oleks vastuolus direktiivi 2006/112 eesmärkidega.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et sellistel asjaoludel kujutaks varasema tehinguga seotud maksupettuse jätkuv mõju kõikidele järgnevatele tehingutele, juhul kui pettus on maksukohustuslasele pelgalt teada või oleks pidanud talle teada olema, endast neutraalse maksustamise põhimõtte ebaproportsionaalset piiramist, sest mahaarvamisõiguse kasutamise keelamine ei tohi oma olemuselt olla sanktsioneeriv. Seda seisukohta võib toetada asjaolu, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei mõjuta see, kas kõnealuste kaupadega seotud varasematelt või hilisematelt tehingutelt tasumisele kuuluvat käibemaksu on riigile üle kantud või mitte, maksukohustuslase õigust tasunud sisendkäibemaksu maha arvata. Sellega seoses on Euroopa Kohus alati rõhutanud, et meetmed, mida liikmesriigid võivad direktiivi 2006/112 artikli 273 kohaselt võtta selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane kogumine ja hoida ära maksudest kõrvalehoidumist, ei või minna kaugemale nende eesmärkide saavutamiseks vajalikust. Ei ole näha, et mõiste „tarneahel“ eriti lai tõlgendus oleks sobiv nende eesmärkide saavutamiseks. Lõpuks võib mahaarvamisõiguse kasutamise keelamine viidatud asjaoludel olla ekslik ka seetõttu, et Euroopa Kohtu praktikast nähtuvalt ei tehta käibemaksu seisukohast vahet seaduslikel ja ebaseaduslikel tehingutel.

17 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Berliin-Brandenburgi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [...] direktiivi 2006/112[...] artiklit 167 ja artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et nende sätetega on vastuolus riigisisised õigusnormid, mille kohaselt tuleb sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamine keelata ka siis, kui tarneahela mõne varasema tehinguga on seotud käibemaksupettus, mis oli või oleks pidanud olema maksukohustuslasele teada, kuid maksukohustuslase enda tehingu puhul ei ole ta maksupettuses osalenud ega sellega seotud olnud, ja toime pandud maksupettust ei ole maksukohustuslane ka soodustanud ega lihtsustanud?“

### **Eelotsuse küsimuse analüüs**

18 Euroopa Kohtu kodukorra artikli 99 kohaselt võib Euroopa Kohus, kui eelotsuse küsimusele võib vastuse selgelt tuletada kohtupraktikast või kui küsimusele antav vastus ei tekita põhjendatud kahtlust, igal ajal ettekandja-kohtuniku ettepanekul ja pärast kohtujuristi ärakuulamist lahendada kohtuasja põhistatud määrusega.

19 Käesolevas kohtuasjas tuleb seda sätet kohaldada.

20 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt ei anta sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust maksukohustuslasele, kes soetas kauba, mis on tarneahelas varem toime pandud käibemaksupettuse ese ja kes seda teadis või oleks pidanud teadma, kuigi ta ei osalenud selles pettuses aktiivselt.

21 Euroopa Kohus on korduvalt märkinud, et maksust kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste ärahoidmine on direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk. Sellega seoses on Euroopa Kohus otsustanud, et õigussubjektid ei või liidu õigusnormidele tugineda pettuse või kuritarvituse eesmärgil ja seega on liikmesriigi õigusasutuste ja kohtute pädevuses keelata mahaarvamisõiguse kasutamine, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tõendatud, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega (vt selle kohta 6. juuli

2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punktid 54 ja 55, ning 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Euroopa Kohus on samuti mitu korda selgitanud, et mahaarvamisõiguse kasutamist ei tule keelata mitte ainult siis, kui maksudest hoiab kõrvale maksukohustuslane ise, vaid ka siis, kui on tõendatud, et maksukohustuslane, kellele tarniti kaupa või osutati teenuseid, mis on mahaarvamise aluseks, teadis või oleks pidanud teadma, et kaupa soetades või teenust saades osales ta käibemaksupettusega seotud tehingus (vt selle kohta kohtuotsus 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 59; 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 45, ning 16. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

23 Selle kohta leiti, et maksukohustuslast tuleb pidada direktiivi 2006/112 tähenduses maksupettuses osalenuks, sõltumata sellest, kas ta sai kaupade edasimüümisest või teenuste kasutamisest järgnevate maksustatavate tehingute tegemisel kasu või mitte, maksukohustuslane aitab sellisel juhul pettuse täideviijaid ja muutub kaasosaliseks (vt selle kohta 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punktid 56 ja 57; 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punkt 46; 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 39; 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 27, ning 22. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 48).

24 Euroopa Kohus on samuti korduvalt märkinud, et kui mahaarvamisõiguse kasutamise sisulised tingimused olid täidetud, võib keelduda mahaarvamisõiguse andmisest maksukohustuslasele vaid siis, kui objektiivsete asjaolude abil on tõendatud, et ta teadis või oleks pidanud teadma, et mahaarvamisõiguse aluseks olevate kaupade soetamise või teenuste saamisega osales ta tehingus, mis on seotud sellise pettusega, mille on toime pannud tarnija või mõni teine tarne- või teenuseahelas ees- või tagapool tegutsev ettevõtja (vt selle kohta 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punkt 40, 13. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 28, ja 3. septembri 2020. aasta kohtumäärus Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 53).

25 Euroopa Kohus on selle kohta nimelt otsustanud, et direktiivis 2006/112 ette nähtud mahaarvamisõiguse korraga ei ole kooskõlas, kui sanktsioonina ei lubata mahaarvamisõigust kasutada maksukohustuslasel, kes ei teadnud ega pidanud teadma, et asjaomase tehinguga on seotud pettus, mille pani toime tarnija, või et muu tehing tarneahelas, mis tehti enne või pärast kõnealuse maksukohustuslase tehtud tehingut, on seotud käibemaksupettusega, kuna süüst sõltumatu süsteemi kehtestamine läheb kaugemale sellest, mis on vajalik riigieelarve täitmise tagamiseks (vt selle kohta 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C-80/11 ja C-142/11, EU:C:2012:373, punktid 47 ja 48, 6. detsembri 2012. aasta kohtuotsus Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punktid 41 ja 42, ning 3. septembri 2020. aasta kohtumäärus Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punkt 52).

26 Vastupidi eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt Euroopa Kohtu praktikale antud tõlgendusele nähtub käesoleva kohtumääruse punktides 21–25 esitatud kohtupraktikast esimesena selgelt, et direktiivi 2006/112 seisukohast loetakse käibemaksupettuses osalemiseks pelgalt asjaolu, et maksukohustuslane soetas kaupu või sai teenuseid, kuigi ta teadis mis tahes viisil, et ta osaleb tehingus, mis on seotud selle pettusega eelnenud tarne- või teenuseahelas. Nagu väidab Saksamaa valitsus, on sellises olukorras mahaarvamisõiguse kasutamise keelamisel ainus määrav aktiivne toiming nende kaupade soetamine või teenuste saamine. Seega ei ole

sellise keelamise põhjendamiseks üldse vaja tuvastada, et maksukohustuslane osales aktiivselt kõnealuses pettuses ühel või teisel viisil, seda aktiivselt kas soodustades või lihtsustades. Samuti ei ole oluline, et ta ei varjanud oma tarnesuhteid ja tarnijaid.

27 Eelöeldu kehtib seda enam, et selle kohtupraktika kohaselt jääb mahaarvamisõigusest ilma ka maksukohustuslane, kes oleks pidanud teadma, et soetamisega osales ta tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega eelnevas tarne- või teenuseahelas. Sellises olukorras toob teatava hoolsuskohustuse järgimata jätmine endaga mahaarvamisõiguse kasutamise keelamise.

28 Seejuures tuleb märkida, et Euroopa Kohus on juba mitu korda otsustanud, et liidu õigusega ei ole vastuolus nõuda majandustegevuses osalejalt kõikide selliste meetmete võtmist, mida saab temalt mõistlikult eeldada, tagamaks, et ta ei osale enda tehtud tehinguga maksupettuses, kusjuures meetmed, mida käibemaksu mahaarvamise õigust taotlevalt maksukohustuslaselt võib konkreetsel juhul mõistlikult nõuda selleks, et oleks tagatud, et tehingud ei ole seotud turustusahelas eespool oleva ettevõtja toimepandud pettusega, sõltuvad peamiselt konkreetse juhtumi asjaoludest (vt selle kohta 21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punktid 54 ja 59, ning 19. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, punkt 52).

29 Euroopa Kohus täpsustas, et niisuguste asjaolude esinemise korral, mille puhul võib kahtlustada rikkumist või pettust, võib teadlikku ettevõtjat tõesti pidada juhtumi asjaoludest lähtuvalt kohustatuks küsima teavet teiselt ettevõtjalt, kellelt ta kavatseb kaupa või teenuseid osta, veendumaks, et viimane on usaldusväärne (21. juuni 2012. aasta kohtuotsus Mahagében ja Dávid, C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 60, 16. mai 2013. aasta kohtumäärus Hardimpex, C?444/12, ei avaldata, EU:C:2013:318, punkt 25, ja 3. septembri 2020. aasta kohtumäärus Vikingo F?vállalkozó, C?610/19, EU:C:2020:673, punkt 55).

30 Kuivõrd eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab sisuliselt, et maksukohustuslase pahausksus ei ole kriteerium, mis võib asendada tema aktiivse osaluse, siis selles osas tuleb märkida, et liidu õigusega ei ole vastuolus nõuda ettevõtjalt, et ta tegutseks heas usus (vt selle kohta 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C?275/18, EU:C:2019:265, punkt 33, ja 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C?653/18, EU:C:2019:876, punkt 33).

31 Samas ei pea mahaarvamisõiguse kasutamise keelamiseks olema maksukohustuslase pahausksus tõendatud, sest käesoleva kohtumääruse punktides 21–25 viidatud kohtupraktikast ja eelnevatest põhjendustest nähtub, et kui maksukohustuslane soetas kaupu või sai teenuseid, kuigi maksupettuses osalemise vältimiseks mõistlikult eeldatavaid meetmeid võttes ta teadis või oleks pidanud teadma, et ta osales selle soetamisega tehingus, mis on seotud pettusega, piisab sellest direktiivi 2006/112 kohaldamisel järeldamaks, et maksukohustuslane on osalenud selles pettuses ja keelata tal mahaarvamisõiguse kasutamine.

32 Teisena ei saa nõustuda tõlgendusega, mille kohaselt esiteks tuleb mõistest „tarneahel“ aru saada nii, et see hõlmab üksnes juhtumeid, kus pettus tuleneb järjestikuste tehingute konkreetsest kombinatsioonist või tervikplaanist, mis näeb ette, et tarded moodustavad osa mitut tehingut hõlmavast pettusest, ning teiseks tuleb maksukohustuslase tehtud tehingut ja pettusega seotud eelnevat tehingut pidada kõigil muudel juhtudel üksteisest sõltumatuteks tehinguteks, eelkõige juhul, kui pettus oli esimese tehingu tegemise ajaks juba lõplikult toime pandud ega saanud seda enam lihtsustada ega soodustada.

33 Sellise tõlgendusega luuakse nimelt sellised täiendavad tingimused mahaarvamisõiguse kasutamise keelamisele maksupettuse korral, mis ei nähtu käesoleva kohtumääruse punktides 21–25 toodud kohtupraktikast. Asjaolu, et maksukohustuslane soetas kaupu või sai teenuseid, kuigi ta teadis või oleks pidanud teadma, et nende kaupade soetamisel või teenuste saamisel

osaleb ta tehingus, mis on seotud enne toime pandud maksupettusega, on vastavalt käesoleva kohtumääruse punktis 31 märgitule piisav asumaks seisukohale, et maksukohustuslane osales maksupettuses ja keelata tal mahaarvamisõiguse kasutamine.

34 Lisaks jätab selline tõlgendus tähelepanuta asjaolu, et tarne- või teenuseahela ühes etapis toime pandud maksupettus kajastub selle ahela järgmistes etappides, kui määratud käibemaksusumma ei vasta võlgnetavale summale, sest käibemaksu tasumata jätmise tõttu on kaupade või teenuste hind madalam. Kui maksukohustuslane soetab kaupu, mis on varasema käibemaksupettusega seotud tehingu esemed, võimaldab see igal juhul põhikohtuasja asjaoludest nähtuvalt nende edasist käivet, mis lihtsustab omakorda käibemaksupettuse toimepanekut, nagu märgib ka Tšehhi valitsus.

35 Kolmandana ei ole hindamisel, kas maksukohustuslane osales maksupettuses, oluline see, kas kõnealune tehing andis talle maksueelise või mitte. Erinevalt kuritarvitusi puudutavatest lahenditest (21. veebruari 2006. aasta kohtuotsus Halifax jt, C-255/02, EU:C:2006:121, punktid 74 ja 75; 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 36, ja 10. juuli 2019. aasta kohtuotsus Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punkt 35) ei sõltu maksukohustuslase käibemaksupettuses osalemise tuvastamine tingimusest, et see tehing oleks talle andnud maksueelise, mille andmine on vastuolus direktiivi 2006/112 sätete eesmärgiga. Samuti ei oma tähtsust asjaolu, et kõnealune tehing ei andnud maksukohustuslasele mingit majanduslikku eelist, nagu on meelde tuletatud käesoleva kohtumääruse punktides 23 ja 34.

36 Viimasena nähtub käesoleva kohtumääruse punktides 23 ja 25 esitatud kaalutlustest – mille kohaselt esiteks läheb süüst sõltumatu vastutuse süsteemi kehtestamine kaugemale sellest, mis on vajalik riigikassa nõuete tagamiseks, ja teiseks, et maksukohustuslane, kes teadis või oleks pidanud teadma, et soetamisel osales ta käibemaksupettusega seotud tehingus, aitab pettuse täideviijaid ja muutub nende kaasosaliseks – et selline osalus kujutab endast rikkumist, mille eest maksukohustuslane vastutab.

37 Selline tõlgendus raskendab pettuste toimepanemist (vt selle kohta 6. juuli 2006. aasta kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, C-439/04 ja C-440/04, EU:C:2006:446, punkt 58), eemaldades turult eelkõige kaubad ja teenused, mis on maksupettusega seotud tehingu esemed, aidates sellega kaasa selliste pettustega võitlemisele, mis on direktiivi 2006/112 tunnustatud ja edendatud eesmärk, nagu on meelde tuletatud käesoleva kohtumääruse punktis 21. Euroopa Kohus on väljakujunenud kohtupraktikas leidnud, et mahaarvamisõiguse kasutamine tuleb keelata, kui maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et soetamisel osaleb ta pettusega seotud tehingus ja keeldumine sellistel asjaoludel ei lähe kaugemale sellest, mis on nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalik. Nii on ta ka otsustanud, et selline keelamine ei riku neutraalse maksustamise põhimõtet, millele pealegi ei saa sisendkäibemaksu mahaarvamiseks tugineda maksukohustuslane, kes on osalenud maksupettuses (vt analoogia alusel 28. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, punkt 33, ja 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 33).

38 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 2006/112 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt ei anta sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust maksukohustuslasele, kes soetas kauba, mis on tarneahelas varem toime pandud käibemaksupettuse ese ja kes seda teadis või oleks pidanud teadma, kuigi ta ei osalenud selles pettuses aktiivselt.

## Kohtukulud

39 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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

**Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt ei anta sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust maksukohustuslasele, kes soetas kauba, mis on tarneahelas varem toime pandud käibemaksupettuse ese ja kes seda teadis või oleks pidanud teadma, kuigi ta ei osalenud selles pettuses aktiivselt.**

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: saksa.