

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

POIARES MADURO

esitatud 16. veebruaril 2005(1)

Liidetud kohtuasjad C-354/03, C-355/03 et C-484/03

Optigen Ltd

ja

Fulcrum Electronics Ltd (likvideerimisel)

ja

Bond House Systems Ltd

versus

Commissioners of Customs & Excise

(Inglismaa ja Walesi High Court of Justice'i, Chancery Division'i (Ühendkuningriik) eelotsusetaotlus)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 2 lõige 1, artikli 4 lõiked 1 ja 2 – Majandustegevus – Tehing, mis kuulub kaubatarnete ahelasse, milles osaleb kohustusi rikkunud ettevõtja või ettevõtja, kes kasutab õigustamatult käibemaksukohustuslase numbrit – Karussellpettus

1. Kolmes kohtuasjas, mis puudutavad karusselli tüüpi käibemaksupettuses tahtmatult osalejaid, küsib Inglismaa ja Walesi High Court of Justice, Chancery Division, Euroopa Kohtult, kas teiste poolt välja töötatud pettusskeemi osaks olevad tehingud kujutavad endast majandustegevust nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(2) artikli 4 lõike 2 mõttes.

2. Eelotsusetaotlus tuleneb High Court of Justice'is (Chancery Division) pooleliolevatest Optigen Ltd (edaspidi „Optigen”), Fulcrum Electronics Ltd (edaspidi „Fulcrum”) ja Bond House Systems Ltd (edaspidi „Bond House”) kohtuasjadest. Kõikides asjades olid kostjaks Commissioners of Customs and Excise. Optigeni ja and Fulcrumi apellatsioonikaebused on esitatud VAT and Duties Tribunal'i (London) otsuse peale. Bond House'i apellatsioonikaebus on esitatud VAT and Duties Tribunal'i (Manchester) otsuse peale. Mõlemas otsuses leiti sisuliselt, et karussellpettuse osaks olevad tehingud jäävad käibemaksu kohaldamisalast välja.

I. Asjakohased ühenduse õigusnormid

3. Nõukogu esimese direktiivi 67/227/EMÜ(3) artikkel 2 sätestab ühise käibemaksusüsteemi olemuse:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist

tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulutegurite pealt.”

4. Kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

5. Direktiivi artikli 4 lõige 1 sätestab, et „maksukohustuslane” on „iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt lõikes 2 sätestatud mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest”.

6. Artikli 4 lõikes 2 defineeritud „majandustegevuse” hulka kuulub „tootjate, ettevõtjate ja teenuseid osutavate isikute mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamine ja põllumajandus ning vabakutseline tegevus”. Artikli 4 lõige 2 sätestab veel, et „[m]ajandustegevuseks loetakse ka materiaalse või immateriaalse vara kasutamine kestva tulu saamise eesmärgil”.

II. Vaidluse aluseks olevad asjaolud ja eelotsusetaotlus

A. *Vaidluse üldine taust: „karussellpettus”*

7. Oma otsuses Bond House’i kohtuasjas annab VAT and Duties Tribunal (Manchester) täpse selgituse selle kohta, mida Commissioners karussellpettusena kirjeldab:(4)

„Kõige lihtsamal kujul toimub karussellpettus järgmiselt. Ühes Euroopa Liidu liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud ettevõtja („A”) müüb maksustatavaid kaupu teises liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud ettevõtjale („B”). A müük B-le loetakse A liikmesriigis nullmääraga maksustatuks.[(5)] B peaks maksukohustuse deklareerima ja maksma oma liikmesriigis tasumisele kuuluvat käibemaksu ning eeldusel, et ta kasutab neid kaupu edaspidi maksustatava tarne tegemiseks, maha arvama sisendkäibemaksu. Kui tegemist on karussellpettuses osalejaga, siis tavaliselt ei astu ta kumbagi sammu. B müüb need kaubad oma liikmesriigis teisele käibemaksukohustuslasena registreeritud ettevõtjale („C”), lisades arvele käibemaksu ning maksustades müüki käibemaksuga. B ei deklareeri seda käibemaksu siiski maksuametile ning sisuliselt kaob ära, muutudes [Commissionersi] poolt viidatud „kadunud ettevõtjaks”. C-le müümise ajal, kui B on käibemaksukohustuslasena veel registreeritud ja enne seda, kui Commissioners on teadlik sellest, et B-st võib saada kadunud ettevõtja, ning enne nendepoolset sekkumist (nt B registrist kustutamise), annab B käibemaksuga arve C-le, kes taotleb B-le tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna mahaarvamist. C (kelle kohta Commissioners kasutab mõistet „puhver”) müüb need kaubad teises liikmesriigis registreeritud ettevõtjale: kõige lihtsama pettuse iseloomulik joon on see, et selleks ostjaks on tegelikult A ning selle ringluse tõttu kasutatakse mõistet „karussellpettus”. C-l on sisendkäibemaksu mahaarvamise nõue, kuid kuna C enda liikmesriigis on müük A-le nullmääraga maksustatav, siis ei pea C andma aru käibemaksu kohta müügilt.[(6)] Kui pettus õnnestub, siis on tulemuseks see, et B on saanud, kuid ei ole deklareerinud käibemaksu, mida maksuamet C’le peab maksma. Sellisel juhul on B kindlasti ebaaus, A on seda võib-olla; C võib olla täiesti teadmatutes toimuvast ning sellest, millist kasu tema osavõtust saadakse. [...] B eesmärk, nagu seda Commissioners ette kujutab, ei ole müüa ja osta tavalise äritegevuse käigus, vaid asetada ennast sellisesse olukorda, et saada käibemaksu. [...] Kaupade puhul ei ole tegemist muuga kui sümboolsete kaupadega, et tehingud tunduksid tõepärased. [...] A (vähemalt siis, kui ta osaleb pettuses) ei oma samuti mingit tõelist ajendit äriks, kui ta ostab tagasi selle, mis ta just müünud on. Kuigi on võimalik, et A on mitteteadlik osaleja, kui kaubad müüakse talle C poolt madalama hinnaga, kui sellega, millega A

need B-le müüs (või arvestades turumuutusi madalama hinnaga, millega ta võiks neid tulevikus müüa), seisneb Commissionersi teooria selles, et A ja B tegutsevad kooskõlastatult ning A poolt kaupade tagasiostmine on soovitatav, seda osalt kontrolli pärast ning osalt sellepärast, et on lihtsam ja odavam kasutada mitu korda piiratud arvu kaupu, kui osta vabalt turult igaks korraks uus tarne. [...] B, teades, et ta ei anna võetud käibemaksust aru, saab endale lubada kaupade müüki C?le madalama hinna eest, kui B maksis A?le, ning kui vaja, siis teeb B seda müügi kindlustamiseks.”

8. Mõeldavad on tehinguteahela lõputud variatsioonid, mis on arvestatavalt keerulisemad kui eespool toodu ning tegelikult võivad samad kaubad ringelda mitmeid erinevaid ahelaid pidi. Samas on probleem alati täpselt sama: ettevõtja kogub temale käibemaksuna makstud summa, kuid ei deklareeri seda maksuametile. Kohustusi rikkunud ettevõtja võib kasutada „omastatud” käibemaksukohustuslase registreerimise numbrit või ta võib registreerida ennast käibemaksukohustuslasena ning lihtsalt kaduda enne seda, kui maksuamet mingeid samme astub.

9. Tundub, et sellist tüüpi pettuste arv ühendusesiseses kaubanduses on viimase paari aasta jooksul kasvanud ning hetkel on see liikmesriikide põhiline probleem. Kuigi sellega seotud konkreetset summat on raske määratleda, tekitab see arusaadavalt märkimisväärset kahju riigi tuludele.(7)

B. Käesoleva vaidluse aluseks olevad asjaolud

10. Käesoleva vaidluse aluseks olevad asjaolud, nagu need esinevad High Court of Justice'i poolt esitatud eelotsusetaotluses, on järgmised.

a) Optigeni ja Fulcrumi kohtuasjade aluseks olevad asjaolud

11. Optigen ja Fulcrum olid ettevõtjad, kes kauplesid peamiselt arvutikiipidega, mida nad ostsid Ühendkuningriigi äriühingutelt ning müüsid teistes liikmesriikides asuvatele klientide. On tõdetud, et Optigen and Fulcrum olid süütud osalejad mitmetes karusellpettusega hõlmatud tehingutes. Nad ei suhelnud „kadunud” ettevõtjaga ning nad ei teadnud ja ei pidanudki teadma midagi muud enda osalusest tehingute skeemis kui ettevõtja tavalised kliendid ja teise liikmesriigi ettevõtjate tavalised varustajad. Commissioners keeldus Optigeni ja Fulcrumi poolt esitatud käibemaksu mahaarvamise taotluste rahuldamisest põhjendusel, et need ostud ja müügid ei omanud majanduslikku tähendust ning et tegemist ei olnud majandustegevusega. Commissionersi arvates ei olnud ostud tarded, mida kasutati või oleks tulevikus kasutatud äritegevuse eesmärgil, ning müügid ei olnud käibemaksu mõttes äritegevuse käigus tehtavad tarded.

12. Optigen ja Fulcrum kaebasid Commissionersi otsuste peale VAT and Duties Tribunal'ile (London), kes liitis need kaks kohtuasja. VAT and Duties Tribunal jättis 1. mai 2003. aasta otsusega Fulcrumi ja Optigeni kaebuse rahuldamata, jõudes järeldusele, et Commissionersil oli õigus, kui ta leidis, et kõnealused tehingud jäävad käibemaksu kohaldamisalast välja. Kohus leidis, et ettevõtjal ei ole õigust tagasi saada sisendkäibemaksu, mis on makstud väljaspool Ühendkuningriiki asuvatele ettevõtjatele müüdud kaupadelt, kui kaubatarnete ahelas osaleb kohustusi rikkunud ettevõtja või õigustamatult käibemaksukohustuslase numbrit kasutav ettevõtja, isegi siis, kui tagastamist taotleb ettevõtja ei olnud mingil viisil seotud ega olnud teadlik teise ettevõtja poolt kohustuste täitmata jätmisest või käibemaksukohustuslase numbri õigustamatust kasutamisest, ning kui kaubatarnete ahelad, millesse kuulusid ettevõtja ostud ja müügid, olid osa kolmandate isikute poolt tema teadmata läbi viidud karusellpettusest. Nii Optigen kui ka Fulcrum esitasid mõlemad VAT and Duties Tribunal'i otsuse peale kaebuse High Court of Justice'ile.

b) Bond House'i kohtuasja aluseks olevad asjaolud

13. Vaatlusalusel ajal oli Bond House Inglismaal ja Walesis registreeritud äriühing, kes tegeles arvutiosade vahendamise ja ärist moodustas protsessorikiipide (edaspidi „CPU”) hulgiost Ühendkuningriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud ettevõtjatelt, mis müüdi seejärel teistes liikmesriikides käibemaksukohustuslasena registreeritud ettevõtjatele. Tegutsedes tavalise äritegevuse käigus 2002. aasta mais, tegeles Bond House mitme CPU?de ostu-müügiga. Osa sellest müügist – 51 tehingut, mis moodustas umbes 99% Bond House'i käibest 2002. aasta mais – toimus teise liikmesriigi klientidele. Iga kord ostis Bond House CPU?d Ühendkuningriigi tarnijalt tema arvates õiglase turuväärtuse eest, võttis need vastu ning maksis tarnijale kokkulepitud hinna, millele lisati käibemaksu summa. Ta toimetas CPU?d oma ülemereklientidele mõnevõrra kõrgema hinna eest, kui ta oli ise maksnud. Kuna need tarned olid nullmääraga maksustatud, siis taotles Bond House ostude pealt tasutud käibemaksu mahaarvamist, täpsustades 2002. aasta mai käibemaksu summat. 27 ostu puhul jättis Commissioners of Customs and Excise Bond House'i sisendkäibemaksu taotluse rahuldamata.

14. Bond House kaebas Commissionersi otsuse peale VAT and Duties Tribunal'ile (Manchester). 29. aprilli 2003. aasta otsusega, mida on muudetud 8. mai 2003. aasta lisaga, leidis VAT and Duties Tribunal, et 26 ostu 27st ei saanud lugeda majandustegevuseks kuuenda direktiivi mõttes ning need jäid käibemaksu kohaldamisalast välja. Kohus leidis, et need ostud olid osa pettusliku eesmärgiga tehingute seeriast. Kuigi Bond House ei teadnud sellest eesmärgist ning ei olnud midagi valesti teinud, olid need tehingud majandusliku tähenduseta. Neid tuli hinnata lähtuvalt objektiivsetest kriteeriumidest. Seega ei olnud oluline, kas Bond House tegutses seadusevastaselt või ei. Bond House'il ei saanud olla õiguspärast ootust, et tema poolt makstud sisendkäibemaksu tagastamise taotlus rahuldatakse ja Commissionersi-poolne tagasimaksest keeldumine ei rikkunud proportsionaalsuse või õiguskindluse põhimõtteid ning tema inimõigusi. Bond House esitas selle otsuse peale kaebuse High Court of Justice'ile. High Court märgib oma eelotsusetaotluses, et Bond House ei teadnud Commissionersi poolt väidetud pettusest ning et ettevõtja ei tegutsenud oma äritegevuses hooletult.

C. Eelotsuse küsimused

15. Võttes arvesse, et kohaldatavat siseriiklikku õigust – 1994. aasta käibemaksuseadust – tuleb tõlgendada ühenduse ühise käibemaksusüsteemi valguses, palub High Court of Justice juhiseid selle kohta, kuidas teha kindlaks, kas käesolevad tehingud kuuluvad selle süsteemi kohaldamisalasse. Käesolevas asjas toimub vaidlus selle üle, kas Bond House, Fulcrum ja Optigen tegelesid tahtmatult „karussellist” osavõtmisel majandustegevusega. High Court of Justice küsib põhiliselt seda, kas sellised tehingud, nagu on asjas vaatluse all, kujutavad endast majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 mõttes ja kas selleks, et seda hinnata, tuleks arvestada kogu tehingute ahelaga või iga tehinguga eraldi.

16. Optigen, Fulcrum ja Bond House, Ühendkuningriigi ja Taani valitsus ning nõukogu ja komisjon esitasid kirjalikud märkused. 8. detsembri 2004. aasta kohtuistungil kuulas Euroopa Kohus ära Optigeni, Fulcrumi ja Bond House'i, Ühendkuningriigi, Tšehhi ja Taani valitsuse ning komisjoni suulised märkused. Pärast seda, kui sai selgeks, et ükski pool ei vaidlusta kuuenda direktiivi sätete kehtivust, otsustas nõukogu suulisi märkusi mitte esitada.

III. Hinnang

17. On selge, et tavaliselt loetakse CPU?dega kauplemist majandustegevuseks. Järgnev analüüs keskendub põhiliselt nendele põhjustele, miks Ühendkuningriigi valitsuse arvates ei ole antud asjaoludel sellega tegemist. Esiteks kaalun väidet, et tehingute olemust tuleb hinnata sõltuvalt tervest karussellskeemist. Teiseks arutlen teema üle, et tuleb arvestada tehingute aluseks oleva pettusliku eesmärgiga. Järgnevalt vaatlen sellise kohtupraktika, mõju, milles on

leitud, et teatud ebaseaduslikud tegevused jäävad käibemaksu kohaldamisalast välja. Neljandaks uurin õiguskindluse teemat, millele Optigen, Fulcrum ja Bond House on oma kirjalikes ja suulistes märkustes palju rõhku pannud. Viimases osas toon välja mõned mõtisklused seoses karussellpettuse vastu võitlemise vajalikkusega.

A. Arvamus, et karusselli tuleb vaadelda tervikuna

18. Optigen, Fulcrum, Bond House ja komisjon leiavad, et tehingud kujutavad endast majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 mõttes. Nende arvates on CPU?de müük ja ost iseenesest majandustegevus. Asjaolu, et teised isikud algatasid maksuhalduri petmiseks tehingute ahela, ei mõjuta kuidagi nende tehingute olemust, mille osaliseks Bond House, Optigen ja Fulcrum olid.

19. Taani ja Tšehhi valitsused toetavad Ühendkuningriigi valitsuse esitatut, mille kohaselt tehingud ei kujuta endast majandustegevust selle direktiivi tähenduses. Ühendkuningriik väidab, et tehingud, mis on osa karussellpettusest, jäävad kuuenda direktiivi kohaldamisalast välja, kuna nad ei kujuta endast tõelist majandustegevust; nende lõplik eesmärk on pigem käibemaksuna makstud raha kõrvaldamine kui toodete tarbimiseks turulepaiskamine. Kuna tehingutelt ei tasuta käibemaksu, siis ei ole mingit alust ka käibemaksu tagastamiseks. See argument kehtib karusselli iga ahela kohta, kuna ilma pettuseskeemita ei oleks ükski nendest tehingutest toimunud.

20. Ühendkuningriigi arutluskäigu peamiseks jooneks on arvamus, et karussellskeemi tuleb vaadelda tervikuna, et teha kindlaks, kas selle osaks olevatele eraldi tehingutele kohaldub käibemaks. Ma ei jaga seda arvamust.

21. Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et kuuenda direktiivi artikli 4 lõikes 2 sisalduva mõiste „majandustegevus” kohaldamisala on lai ning see mõiste on iseloomult objektiivne.(8) Käibemaksu kohaldamisalast tehtavad erandid peavad olema sõnaselgelt ette nähtud ning täpselt määratletud.(9) Nagu Euroopa Kohus Rompelmani kohtuasjas leidis, et „ühine käibemaksusüsteem [...] tagab, et mis tahes majandustegevus, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest [...] maksustatakse täiesti neutraalselt”.(10) Oma 26. märtsi 1987. aasta otsuses kohtuasjas komisjon vs. Madalmaad leidis Euroopa Kohus, et selleks, et teha kindlaks, kas tegevus on majandustegevus ühise käibemaksusüsteemi mõttes, „tuleb hinnata tegevust kui sellist selle eesmärki või tulemusi silmas pidades”.(11)

22. Väitmaks, et tehinguid peab hindama nende toimumise asjaolude valguses selleks, et teha kindlaks, kas nad kuuluvad käibemaksustamisele, toetub Ühendkuningriik Faaborg-Gelting Linieni(12) ja Stockholm Lindöparki(13) asjades tehtud kohtuotsustele. Siiski ei anna need kohtuotsused õigust väita, et kaubatarnete ahelat tuleb hinnata tervikuna, et teha kindlaks, kas selle osaks olevad tehingud kujutavad endast majandustegevust.

23. Faaborg-Gelting Linieni kohtuasjas küsiti Euroopa Kohtult, kas restorani pidamisega seotud tehingud kujutavad endast kauba tarnimist või teenuste osutamist kuuenda direktiivi mõttes. Euroopa Kohus leidis, et restorani pidamisega seotud tehinguid tuleb lugeda teenuste osutamiseks, kuna neid iseloomustab rida tunnuseid ja tegevusi, millest toiduga varustamine on ainult üks osa ning mille hulgas teenused on suuresti ülekaalus.(14)

24. Stockholm Lindöparki kohtuasi puudutas küsimust, kas golfiväljaku pidamist peab selleks, et teha kindlaks, kas see on käibemaksust vabastatud, lugema kinnisvara rendiks või spordiga tegelemise või kehalise kasvatusega seotud teenuste osutamiseks. Euroopa Kohus leidis, et „golfiväljaku pidamine ei koosne ainult golfiradade kättesaadavaks tegemise passiivsest tegevusest, vaid ka paljust muust äritegevusest, nt nagu teenuse osutaja poolt järelevalve, haldus ja pidev hoolduse teostamine, teiste rajatiste kättesaadavaks tegemine jne.”(15) Seega, kui

puuduvad täiesti erakordsed asjaolud, ei saa golfiväljaku rentimist lugeda peamiseks osutatud teenuseks.(16)

25. Ei Faaborg-Gelting Linieni ega Stockholm Lindöparki kohtuasjades olnud mingit kahtlust selles, et vaatluse all olevad tegevused olid iseloomult majanduslikud. Mõlemad kohtuasjad olid seotud kuuenda direktiivi kohaselt maksustatavate tehingutega. Selle asemel, et eraldada maksustavad tehingud maksustamise puhuks eraldi osadeks, kohaldas Euroopa Kohus siiski „teenuste osutamise ühtsuse” põhimõtet, nagu kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer leidis oma ettepanekus otsusele kohtuasjas Hotel Scandic Gåsabäck.(17)

26. Lisaks sellele olid Euroopa Kohtu poolt Faaborg-Gelting Linieni kohtuasjas arvesse võetud asjaolud seotud rea tegevustega, mis tehti ühel ajal seoses ühe ainukese tehinguga ühe ainukese maksustatava isiku poolt. Stockholm Lindöparki kohtuasjas vaatlus Euroopa Kohus rida tegevusi, mis koos võetuna moodustasid ühe majandustegevuse.

27. Karussellpettus koosneb vastupidiselt aga reast järgnevatest tegevustest mitmete kaubatarnete ahelas osalevate ettevõtjate poolt. Ühise käibemaksusüsteemi põhiline tunnus on see, et käibemaksuga maksustatakse iga kaubatarnete ahela tehing.(18) Iga tehingut tuleb seega arvestada iseseisvalt. Sellest tulenevalt ei saa varasem või järgnev sündmus muuta ahelas konkreetse tehingu iseloomu.(19)

28. Ühendkuningriigil on õigus, kui ta väidab, et käibemaksu tuleb kohaldada kooskõlas tegeliku majandusliku olukorraga. Siiski ei tähenda see seda, et tehingu iseloom kaubatarnete ahelas tuleb kindlaks teha tervet ahelat silmas pidades. Vastupidiselt, kohtupraktikast tuleneb, et tegevust tuleb hinnata objektiivselt ja kui sellist, kui seal kinnitatakse, et arvestada tuleb tegeliku majandusliku olukorraga ning juriidiline vorm ei ole otsustav.(20)

29. Reegel, et iga tehingut peab arvestama eraldi ning kui sellist, olenemata selle eesmärgist või tulemustest, põhineb nõudel, et ühine käibemaksusüsteem peab olema neutraalne, ning õiguskindluse põhimõttel, mis nõuab, et ühenduse õiguse rakendamine oleks sellele alluvatele isikutele prognoositav.(21) See tagab, et maksustava tehingu ajal saab põhimõtteliselt kindlaks teha, kas tehing kuulub kuuenda direktiivi kohaldamisalasse.

B. Tehingute aluseks olev eesmärk

30. Ühendkuningriik lisab veel, et tuleb vaadelda tehingute aluseks olevat eesmärki,(22) mis antud juhul on pettuse sooritamine. Ilma selle eesmärgita ei oleks karussell ning selle osaks olevad tehingud normaalse majandustegevusena eksisteerinudki. Optigen väidab, et see argument on tegelikult subjektiivne, kuna see võtab omaks kohustusi rikkunud ettevõtja vaatenurga, samal ajal teiste ettevõtjate kavatsused kõrvale jättes. Ühendkuningriigi arvates ei põhine tema vaatenurk ainult ühe konkreetse ettevõtja kavatsustel, vaid objektiivsel järeldusel, et karussellskeemi osana ringlesid kaubad, millel ei olnud majanduslikku eesmärki.

31. See argument ei ole vastuvõetav juba sellel põhjusel, et see põhineb terve ahela eesmärgi ja tulemuste hindamisel, selle asemel, et põhineda iga eraldiseisva tehingu tunnustel. Väide, et tehingutel ei olnud lõppkokkuvõttes majanduslikku eesmärki, põhineb real asjaoludel, mis lähevad kaugemale nendest elementidest, mille abil saab teha kindlaks, kas ahelas olev tehing kuulub käibemaksu kohaldamisalasse. Nagu ma ülalpool leidsin, tuleb iga tehingut vaadelda eraldi, olenemata selle eesmärgist või tulemustest. Ahelas oleva tehingu iseloomu ei mõjuta asjaolu, et kaubad käivad järgnevalt läbi sama ettevõtja käest. Raha kõrvaldamine võis olla tehingute ahela algne eesmärk, kuid selline kõrvaldamine on eraldiseisev tegevus; see ei ole CPU-dega kauplemisele loomupärane ning see ei muuda ahelas asuvate üksikute tehingute iseloomu.

32. Ühendkuningriik omistab arusaadavalt erilist tähtsust asjaolule, et karusselli aluseks olevaks eesmärgiks on tema poolt käibemaksupettuseks peetava pettuse sooritamine.

33. Vastupidiselt sellele, mida Ühendkuningriik väidab, ei tulene Euroopa Kohtu seisukohast Breitsohli(23) ja Inzo(24) kohtuasjades, et tegevusel ei ole majanduslikku olemust, kui see toimub pettuslikel eesmärkidel või kui arvestades selle tulemust, see kuidagi lihtsustab pettust.

34. Olukord on täiesti erinev siis, kui käibemaksu mahaarvamist taotlev isik teeb valesid avaldusi oma maksukohustuslase staatuse kohta. See oli teema, mida käsitleti Breitsohli ja Inzo kohtuasjades. Euroopa Kohus leidis, et „maksukohustuslane saab kindlasti selle staatuse ainult siis, kui asjaga seotud isik tegi heas usus tahteavalduse alustada ettenähtud majandustegevust. Pettuse või kuritarvitamise korral, nt kui asjaomane isik, tuues ettekäändeks soovi tegeleda teatud majandustegevusega, tahtis tegelikult omandada isikliku omandina kaubad, mille suhtes mahaarvamist võis teha, võib maksuamet taotleda summade tagasimaksmist tagasiulatuvalt põhjendusel, et mahaarvamised tehti valede avalduste põhjal.”(25)

35. Kohtupraktika tunnistab, et maksuamet võib nõuda „objektiivseid tõendeid isiku väljendatud kavatsuse kohta tegeleda majandustegevusega, mis annab aluse maksustavateks tehinguteks, ning selliste tõendite puudumisel võib keelduda mahaarvamise õigusest.”(26) Käesolevas asjas ei ole see teema asjakohane. Esiteks ei ole tõendatud, et Fulcrum, Optigen ja Bond House taotlesid käibemaksu mahaarvamist nende poolt tehtud valede avalduste alusel või et nad ei kavatsenud tegeleda majandustegevusega. Teiseks peaks tegema selget vahet kavatsuse vahel tegeleda majandustegevusega ning majandustegevuse enda kavatsetava eesmärgi vahel.(27)

36. Veelgi enam, kui nõustuda Ühendkuningriigi avaldusega, et erilist tähtsust peab omistama asjaolule, et tehingute aluseks olev eesmärk on pettus, oleks seda avaldust raske ühildada kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 1 sõnastusega, mis viitab mis tahes majandustegevusele, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest. Tegelikult eiraks selline lähenemine mõiste „majandustegevus” objektiivset iseloomu ning tekitaks sellega ühitamatu tulemuse, kuna terve kaubatarnete ahel jääks kuuenda direktiivi kohaldamisalast välja ainult sellepärast, et üks ettevõtja jättis maksuametile käibemaksu deklareerimata. Selline tulemus on eriti segadusse ajav, kuna see tähendaks, et ettevõtja poolt käibemaksu deklareerimata jätmisel ei oleks tal mingit kohustust käibemaksu üleüldse tasuda.

C. *Ebaseaduslikud tegevused ning käibemaksu kohaldamisala*

37. Ühendkuningriik väidab, et paralleele saab tõmmata käesoleva asja ning kohtuasjade vahel, milles Euroopa Kohus leidis, et teatud ebaseaduslikud tegevused ei kujuta endast majandustegevust ning seega jäävad ühise käibemaksusüsteemi kohaldamisalast välja. Minu arust ei ole see analoogia veenev.

38. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt muudab maksustamise neutraalsuse põhimõte võimatuks seadusliku ja ebaseadusliku tegevuse üldistatud eristamise.(28) Põhimõtteliselt kuuluvad isegi ebaseaduslikud tegevused kuuenda direktiivi kohaldamisalasse ning on maksustatavad käibemaksuga.(29) Ainukeseks erandiks on see, kui tegevus jääb oma erilise iseloomu tõttu täielikult seaduslikust majandussektorist välja.(30) Näiteks narkootiliste ainete tarnimine jääb kuuenda direktiivi kohaldamisalast välja,(31) samas kui ebaseadusliku ruletimängu korraldamine kuulub selle kohaldamisalasse, kuna see konkureerib seadusliku hasartmängutegevusega.(32)

39. Erinevalt narkootikumidest ning valerahast ei ole Euroopa Kohtu arvates CPU-d siiski oma määratluselt ühenduses täieliku importimise ning turustamise keelu all.(33) Käibemaksusüsteemi

kohaldamisalast väljajätmine on seotud ainult toodetega, mida juba nende olemuse ning erilise iseloomu tõttu ei tohi turustada või majandussektoris ringleva lasta.(34) CPU?de puhul ei ole see nii.

40. Teiseks ja vastupidiselt sellele, mida väidab Ühendkuningriik, ei jää CPU?dega kauplemine täielikult seaduslikust majandussektorst välja, kuna tehingute ahel osutub lõpuks ringlevaks. Nagu selgub Commissionersi enda kirjeldusest selle kohta, mida nad peavad karussellpettuseks, iseloomustab seda pettust seaduslike kanalite ärakasutamine majanduses, et lihtsustada käibemaksuna tasutud raha kõrvaldamist.

D. *Õiguskindluse põhimõte*

41. Kui Euroopa Kohus oleks nõus Ühendkuningriigi tõlgendusega, siis tooks see kaasa arvestatava ebakindluse seoses kuuenda direktiivi rakendamisega. Selline tõlgendus tähendaks, et kui ettevõtjad tahaksid tehingu tegemise ajal olla kindlad, et nad saavad käibemaksusüsteemi alusel õigusi ja kohustusi, peaksid nad ennustama, kas konkreetsete kaubad, mis olid tehingute sisuks, jõuaksid mingil ajahetkel tagasi ettevõtja kätte, kes juba oli kaubatarnete ahelas osaline. Kui see oleks nii, siis nad peaksid samuti teadma sellele järgnevast ettevõtja „kadumisest”.(35) Samal ajal peaks arvesse võtma võimalust, et üks ja sama saadetus sisaldab kaupu, mida kasutatakse pettuseks, ning kaupu, mida ei kasutata – kui olla nõus Ühendkuningriigi arvamusega, oleksid ainult viimased käibemaksustavad. Selline mõiste „majandustegevus” tõlgendamine on vastuolus õiguskindluse põhimõttega, mis on ühenduse üldpõhimõte, millest liikmesriigid peavad kuuenda direktiivi rakendamisel kinni pidama.(36) Nagu Optigen, Fulcrum ja Bond House õigesti väidavad, võib Ühendkuningriigi lähenemine olla seaduslikku kaubandust takistav.

E. *Karussellpettuse vastu võitlemise viisid*

42. Ühendkuningriik kujutab karussellpettuse vastu võitlemist – või vähemalt selle poolt tekitatud probleemidest vabaks saamist – ette käibemaksusüsteemi kohaldamisala piiramisega. Minu arust ei peaks Euroopa Kohus selle lähenemisega nõustuma. Probleemi raskus kanduks äärmuslikul viisil maksuametilt erasektorile ja seda seadusliku kaubanduse ning käibemaksusüsteemi kohase toimimisega hinnaga. Lisaks sellele takistaks see liikmesriike vajalike meetmete võtmisel karussellpettuse vastu võitlemiseks. Selles osas on eriti vajalik märkida, et kui tegevus kuulub kuuenda direktiivi kohaldamisalasse, siis ei tähenda see seda, et liikmesriigid kaotavad oma võime selle vastu võidelda.(37) Kuuenda direktiivi artikkel 21 annab liikmesriikidele võimaluse kasutada solidaarset vastutust. Maksukohustuslane võib vastavalt vastutada oma lepingupartneri poolt tasumisele kuuluva käibemaksu eest, kui esimene teadis või oleks pidanud teadma oma lepingupartneri pettuslikust tegevusest.(38) Mitmed liikmesriigid on karussellpettuse vastu selliseid meetmeid võtnud.(39)

IV. **Järeldus**

43. Nendele arutlustele põhinedes olen ma arvamisel, et Euroopa Kohus peaks High Court of Justice'ile andma järgmise vastuse:

Selleks, et teha kindlaks, kas tehing, mis kuulub kaubatarnete ahelasse, kujutab endast majandustegevust nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, artikli 4 lõike 2 mõttes, peab tehingut arvestama eraldi ja kui sellist. Tehingud, mis on osaks ringlevale kaubatarnete ahelale, milles ettevõtja kõrvaldab seadusevastaselt talle makstud käibemaksu summad selle asemel, et deklareerida need maksuametile, kujutavad hoolimata sellest asjaolust endast ikkagi majandustegevust kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 mõttes.

1 – Algkeel: portugali.

2 – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv”).

3 – Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimene direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3; edaspidi „esimene direktiiv”).

4 – VAT and Duties Tribunal'i (Manchester) (eesistuja Colin Bishopp) 29. aprilli 2003. aasta otsus kohtuasjas Bond House Systems Limited vs. C&E, punktid 15–18 (koos joonealuste viidetega).

5 – Kuuenda direktiivi artikli 28c lõike A punkti a kohaselt on kauba tarnimine teise liikmesriigi ettevõtjale käibemaksust vabastatud. Ühendkuningriigi 1994. aasta Value Added Tax Acti (käibemaksuseadus) sõnastuse kohaselt on see tarnimine „nullmääraga”.

6 – Nagu juba eelpool toodud, on kauba tarnimine teises liikmesriigis asuvale ettevõtjale käibemaksust vabastatud. Müüjal on kuuenda direktiivi artikli 17 lõike 2 punkti d, mis lisati direktiivi artikli 28f lõikega 1, kohaselt õigus sisendkäibemaks maha arvata.

7 – 16. aprilli 2004. aasta komisjoni aruanne nõukogule ja Euroopa Parlamendile käibemaksupettuse vastu võitlemiseks halduskoostöö korralduse kohta, KOM(2004) 260 lõplik.

8 – 26. märtsi 1987. aasta otsus kohtuasjas 235/85: komisjon vs. Madalmaad (EKL 1987, lk 1471, punkt 8); 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19); 4. detsembri 1990. aasta otsus kohtuasjas C-186/89: Van Tiem (EKL 1990, lk I-4363, punkt 17); 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-305/01: MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring (EKL 2003, lk I-6729, punkt 42).

9 – Eespool viidatud kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad, punkt 19.

10 – Vt punkt 19 ja 21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 50/87: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 1988, lk 4797, punkt 15).

11 – Vt punkt 8.

12 – 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94 (EKL 1996, lk I-2395).

13 – 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-150/99 (EKL 2001, lk I-493).

14 – Vt punkt 12. Euroopa Kohus märkis, et olukord on erinev, „kui tehing on seotud kaasavõetava toiduga ning ei toimu koos teenustega, mille eesmärgiks on sobivas ümbruses suurendada kohapeal tarbimist” (punkt 14).

15 – Vt punkt 26.

16 – *Ibidem*.

17 – 20. jaanuari 2005. aasta otsus kohtuasjas C-412/03 (EKL 2005, lk I-743, punkt 21). Vt 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-275/01: Sinclair Collis (EKL 2003, lk I-5965, punktid 25–30).

18 – Vt nõukogu esimese direktiivi artikkel 2.

19 – Vt selle kohta 29. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-158/98: Coffeeshop „Siberië” (EKL 1999, lk I-3971 punkt 22).

20 – 21. oktoobri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-8/03: BBL (EKL 2004, lk I-10157, punkt 36); 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-77/01: EDM (EKL 2004, lk I-4295, punkt 48); eespool viidatud Van Tiemi kohtuotsus, punkt 18; eespool viidatud Rompelmani kohtuotsus, punkt 23.

21 – Vt nt 22. veebruari 1984. aasta otsus kohtuasjas 70/83: Kloppenburg (EKL 1984, lk 1075, punkt 11); 15. detsembri 1987. aasta otsus kohtuasjas 348/85: Taani vs. komisjon (EKL 1987, lk 5225, punkt 19); 1. oktoobri 1998. aasta otsus kohtuasjas C-209/96: Ühendkuningriik vs. komisjon (EKL 1998, lk I-5655, punkt 35); 22. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-301/97: Madalamaad vs. nõukogu (EKL 2001, lk I-8853, punkt 43) ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-17/01: Sudholz (EKL 2004, lk I-4243, punkt 34).

22 – Selles osas viitab Ühendkuningriik 20. juuni 1996. aasta otsusele kohtuasjas C-155/94: Wellcome Trust (EKL 1996, lk I-3013, punktid 31–36) ja 20. juuni 1991. aasta otsusele kohtuasjas C-60/90: Polysar Investments Netherlands (EKL 1991, lk I-3111, punkt 12).

23 – 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98 (EKL 2000, lk I-4321).

24 – 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C-110/94 (EKL 1996, lk I-857).

25 – Eespool viidatud Inzo kohtuotsus, punkt 24. Vt ka eespool viidatud Breitsohli kohtuotsus, punkt 39 ja 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-110/98–C-147/98: Gabalfrisa jt (EKL 2000, lk I-1577).

26 – Kohtujurist Jacobsi ettepanek otsuse ettevalmistamisel kohtuasjas C-32/03: I/S Fini H (EKL 2005, lk I-1599, ettepaneku punkt 21).

27 – Võrdlus kahe järgneva olukorra vahel võib seda vaatenurka selgitada. Esimene olukord: X teatab, et ta avab restorani ning saab (ajutise) maksukohustuslase staatuse. Ta ostab toolid, lauad ning muu sisseseade ning taotleb käibemaksu mahaarvamist. Kuid ta ei ava seda restorani kunagi. Teine situatsioon: Y avab restorani ning kasutab seda pettuseks. Ta osutab restoraniteenuseid ning maksustab oma kliente käibemaksuga, kuid ei deklareeri saadud summat täies ulatuses, üritades nii maksuametit petta ning osa saadud käibemaksu endale hoida. Esimene olukord heidab varju X-i staatusele maksukohustuslasena. Maksuamet võib nõuda objektiivseid tõendeid X-i poolt avaldatud kavatsuse toetuseks ning hinnata, kas X ka tegelikult kavatses restoranitegevusega tegelda (vt nt eespool viidatud Inzo kohtuotsus; 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal, EKL 1998, lk I-1; 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-396/98: Schloßstraße, EKL 2000, lk I-4279). Vastupidiselt teine situatsioon aga ei

mõjuta Y-i staatust maksukohustuslasena, sest Y ei tegele majandustegevusega: ta osutab restoraniteenuseid. Kuuenda direktiivi artikli 4 lõikest 1 tuleneb, et tegevuse eemärk või tulemus ei mõjuta tema staatust maksukohustuslasena.

28 – Nt eespool viidatud Rompelmani kohtuotsus, punkt 19 ja 11. juuni 1998. aasta otsus kohtuasjas C?283/95: Fischer (EKL 1998, lk I?3369, punkt 28).

29 – 28. veebruari 1984. aasta otsus kohtuasjas 294/82: Senta Einberger (EKL 1984, lk 1177); 2. augusti 1993. aasta otsus kohtuasjas C?111/92: Lange (EKL 1993, lk I?4677, punkt 16); 5. juuli 1988. aasta otsus kohtuasjas 289/86: Happy Family (EKL 1988, lk 3655, punkt 20); 5. juuli 1988. aasta otsus kohtuasjas 269/86: Mol (EKL 1988, lk 3627, punkt 18); 28. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C?3/97: Goodwin ja Unstead (EKL 1998, lk I?3257, punkt 9) ja 29. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas 455/98: Salumets jt (EKL 2000, lk I?4993, punkt 19).

30 – Eespool viidatud Happy Family kohtuotsus, punkt 20 ja Moli kohtuotsus, punkt 18.

31 – Eespool viidatud Senta Einbergeri kohtuotsus ja Happy Family kohtuotsus, punkt 23.

32 – Eespool 28. joonealuses märkuses viidatud Fischeri kohtuotsus, punktid 19–23 ja 28. Euroopa Kohtu arutluskäigu õigusliku alusena toob kohtujurist Jacobs oma ettepaneku punktis 22 otsuse ettevalmistamisel kohtuasjas C?343/89: Witzemann (EKL 1990, lk I?4477) välja selle, et „reegli tõeline alus on mõnevõrra ebamäärane” ja et „ei saa [...] vihjata sellele, et on olemas mõni fundamentaalne õiguse põhimõte, mis takistaks ebaseaduslike tehingute maksustamist”. Euroopa Kohus leiab kokkuvõtvalt, et käibemaks rakendub tegevustele, mis kuuluvad normaalse majandusektori kohaldamisalasse kas sellepärast, et nad on seaduslikud, või sellepärast, et nad konkureerivad seaduslike majandustegevustega; väljaspool seda ala ei tule maksustamise neutraalsuse põhimõtte arvesse. Vt ka kohtujurist Fennelly ettepanek otsuse ettevalmistamisel eespool viidatud kohtuasjas Coffeeshop „Siberië”, ettepaneku punkt 16.

33 – Eespool viidatud otsus kohtuasjas Senta Einberger, punkt 15. Vt ka eespool viidatud Witzemanni kohtuotsus ja kohtujurist Léger’ ettepanek otsuse ettevalmistamisel eespool viidatud kohtuasjas Goodwin ja Unstead, ettepaneku punkt 20.

34 – Eespool viidatud Salumets jt kohtuotsus, punktid 19 ja 21; Fischeri kohtuotsus, punkt 20; Lange kohtuotsus, punkt 12.

35 – Ainult siis, kui need tingimused oleksid samaaegselt täidetud, võiks Ühendkuningriigi teooriat rakendada. Ei kaubatarnete ahela ringlev iseloom ega ka asjaolu, et on olemas või tulevikus on olemas kohustusi mittetäitev ettevõtja, ei oleks iseenesest piisav järelduseks, et tehing jääb käibemaksu kohaldamisalast välja. „Kadunud ettevõtja pettus” võib toimuda ka mitteringlevas kaubatarnete ahelas, millisel juhul ahelas osaks olevad tehingud kuuluksid ikkagi käibemaksusüsteemi kohaldamisalasse. Ringlev kaubandus võib teatud kaupade turul olla normaalne majanduslik nähtus. Käibemaksusüsteem on loodud selle nähtusega hakkama saamiseks ning tehingud on maksustatavad käibemaksuga, hoolimata sellest, kas kaubeldavad kaubad lõpuks jõuavad tarbijani või mitte.

36 – 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?487/01 ja C?7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep (EKL 2004, lk I?5337, punktid 57, 58, 65 ja 69). Analoogia alusel: 6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C?4/94: BLP Group (EKL 1995, lk I?983, punkt 24). Vt ka 3. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C?381/97: Belgocodex (EKL 1998, lk I?8153, punkt 26); eespool viidatud Schloßstraße kohtuotsus, punkt 44; 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C?62/00: Marks & Spencer (EKL 2002, lk I?6325, punkt 44); 26. aprilli 1988. aasta otsus kohtuasjas 316/86: Krücken (EKL 1988, lk 2213, punkt 22). Euroopa Kohus on järjekindlalt leidnud, et õiguskindluse nõuet

tuleb veelgi rangemalt täita asjades, mis puudutavad sätteid, mis toovad kaasa majanduslikud tagajärjed, ja seda selleks, et puudutatud isikud teaksid täpselt oma õiguste ja kohustuste ulatust. Vt nt 15. detsembri 1987. aasta otsus kohtuasjas 325/85: Irimaa vs. komisjon (EKL 1987, lk 5041, punkt 18); 15. detsembri 1987. aasta otsus kohtuasjas 326/85: Madalmaad vs. komisjon (EKL 1987, lk 5091, punkt 24); eespool viidatud Sudholzi kohtuotsus, punkt 34 ning 9. juuli 1981. aasta otsus kohtuasjas 169/80: Gondrand Frères (EKL 1981, lk 1931, punkt 17).

37 – Näiteks ebaseaduslik hasartmäng on kuuenda direktiivi artikli 4 lõike 2 mõttes majandustegevus; muidugi ei takista see liikmesriike võtma meetmeid ebaseadusliku hasartmängu vastu: eespool viidatud Fischeri kohtuotsus. Vt ka konkreetselt eespool viidatud Lange kohtuotsus, punkt 24.

38 – Selles kontekstis tuleks käsitleda asjaolu, kas ettevõtjad tegelikult teadsid või oleksid pidanud pettuseskeemi olemasolust teadma, mitte aga Taani valitsuse ettepaneku kohaselt „majandustegevuse” definitsiooni kontekstis.

39 – Sealhulgas vahepeal ka Ühendkuningriik (vt 2003. aasta Finance Acti artikkel 18).