

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

M. POIARES MADURO

esitatud 7. detsembril 2005¹(1)

Kohtuasi C-384/04

Commissioners of Customs & Excise

Attorney General

versus

Federation of Technological Industries

(Court of Appeal'i (Civil Division) of England and Wales (Ühendkuningriik) esitatud eelotsusetaotlus)

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 21 lõige 3 ja artikli 22 lõige 8 – Solidaarvastutus käibemaksu tasumise eest – Proportsionaalsuse põhimõte ja õiguskindluse põhimõte – Kohustusi rikkunud ettevõtja ühendusesisene pettus – „Karusselli” tüüpi pettus

1. Käesolev eelotsusetaotlus, mille on esitanud Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales, puudutab nõukogu kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ(2) artikli 21 lõike 3 ja artikli 22 lõike 8 tõlgendamist. Eelotsusetaotlus on esitatud tegevuse seaduslikkuse kontrollimise (*judicial review*) taotlemise käigus menetluses, mille pooled on 53 mobiiltelefoni? ja arvutiprotsessorite valdkonnas tegutsevat ettevõtjat ja nende kutseorganisatsioon nimega Federation of Technological Industries (edaspidi „Federation”) ning Commissioners of Customs and Excise ja Tema Majesteedi Attorney-General (edaspidi „Commissioners”). Vaidluse all on 2003. aasta riigieelarve seaduse (Finance Act 2003) §-d 17 ja 18, mille kehtestamise eesmärk oli võidelda teguviisidega, millega kuritarvitatakse käibemaksualaseid õigusnorme ühendusesiseses kaubanduses. Euroopa Kohtult palutakse otsust, mis võimaldaks siseriiklikul kohtul hinnata §-de 17 ja 18 vastavust ühenduse õigusele.

I. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigusnormid

2. Kuuenda direktiivi artiklis 21 on sätestatud:

„1. Siseriikliku süsteemi alusel vastutavad käibemaksu tasumise eest järgmised isikud:

a) maksukohustustlane, kes teeb maksustatavaid kauba- või teenusetarbeid, välja arvatud punktides b ja c nimetatud juhud.

Kui maksustatavat kauba- või teenusetarnet teostab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, võivad liikmesriigid enda kehtestatavatel tingimustel ette näha, et maksu tasumise eest vastutab isik, kellele kaupu või teenuseid tarnitakse;

b) maksukohustuslane, kellele osutatakse artikli 9 lõike 2 punktiga e hõlmatud teenuseid, või isik, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud riigi territooriumil ja kellele osutatakse artikli 28b C, D, E ja F osaga hõlmatud teenuseid, kui teenuseid osutab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil;

c) kaubatarne saaja, kui järgmised tingimused on täidetud:

- maksustatav tehing on artikli 28c E osa punktis 3 sätestatud tingimustel tehtud kaubatarne,
- kaubatarne saaja on mõni muu maksukohustuslane või mittemaksukohustuslik juriidiline isik, kes on riigi territooriumil registreeritud käibemaksukohustuslasena,
- selle maksukohustuslase väljastatud arve, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, vastab artikli 22 lõikele 3.

Liikmesriigid võivad siiski teha erandeid sellest kohustusest, kui maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, on määranud selles riigis maksuesindaja;

d) isik, kes märgib arvele või seda asendavale dokumendile käibemaksu;

e) isik, kes teostab maksustatava ühendusesisese kaubahanke.

2. Erandina lõikest 1:

a) kui lõike 1 kohaselt maksu tasumise eest vastutav isik on maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil, võivad liikmesriigid lubada tal määrata maksu tasumise eest vastutavaks isikuks maksuesindaja. See valikuvõimalus sõltub iga liikmesriigi kehtestatavatest tingimustest ja korrast;

b) kui maksustatava tehingu sooritab maksukohustuslane, kelle registrijärgne asukoht ei ole riigi territooriumil ja tema asukohariigiga puudub kokkulepe, mis käsitleb vastastikust abi, mis oma ulatuselt sarnaneb direktiivides 76/308/EMÜ ja 77/799/EMÜ ja halduskoostööd kaudse maksustamise (käibemaks) vallas käsitlevas nõukogu 27. jaanuari 1992. aasta määruses (EMÜ) nr 218/92 sätestatuga, võivad liikmesriigid ette näha, et maksu tasumise eest vastutab väljaspool riigi territooriumi asuva maksukohustuslase määratud maksuesindaja.

3. Lõigetes 1 ja 2 osutatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et maksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale maksu tasumise eest vastutava isiku.

4. Importimisel tasub/tasuvad käibemaksu isik/isikud, kelle impordiliikmesriik on määranud käibemaksukohustuslaseks või keda ta sellisena tunnustab.”

3. Kuuenda direktiivi artikli 22 lõikes 7 on sätestatud:

„Liikmesriigid võtavad vajalikud meetmed tagamaks, et isikud, kes artikli 21 lõigete 1 ja 2 kohaselt loetakse olevat kohustatud tasuma maksu maksukohustuslase asemel, kelle registrijärgne asukoht ei ole kõnealuse riigi territooriumil, täidavad käesolevas artiklis sätestatud deklareerimis- ja maksuskohustusi; samuti võtavad nad vajalikke meetmeid tagamaks, et isikud, kes artikli 21 lõike 3 kohaselt vastutavad maksu tasumise eest solidaarselt, täidavad käesolevas artiklis sätestatud

maksmiskohustusi.”

4. Kuuenda direktiivi artikli 22 lõikega 8 on ette nähtud:

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

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada lisakohustusi lisaks lõikes 3 sätestatud kohustustele.”

B. *Siseriiklikud õigusnormid*

5. 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994; edaspidi „VAT Act 1994”), mida on muudetud 2003. aasta riigieelarve seaduse (Finance Act 2003) §-ga 17, lisa 11 § 4 on sõnastatud järgmiselt:

„1) Commissioners võib sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamiseks või tagasi maksmiseks nõuda eeltingimusena käibemaksuga seotud kõikide vajalike tõendite esitamist, mida ta võib täpsustada.

1A) Juhul kui Commissioners peab seda riigitulude kaitsmisel vajalikuks, võib ta nõuda maksukohustuslaselt käibemaksu hilisema tasumise eeltingimusena tagatise andmist, mida ta peab tasumisele kuuluvat summat arvestades kohaseks.

2) Juhul kui Commissioners peab seda riigitulude kaitsmisel vajalikuks, võib ta maksukohustuslaselt nõuda tagatise andmist kauba või teenuste maksustatava tarne teostamise või saamise eeltingimusena, või uue tagatise andmist kogu käibemaksu tasumiseks, mis on või muutub sissenõutavaks:

a) maksukohustuslaselt endalt;

b) isikult, kellelt või kellele asjaomaseid kaupu või teenuseid tarnitakse.

3) Vastavalt eespool toodud lõikele 2 tähendavad „asjaomased kaubad ja teenused” maksukohustuslase poolt või temale tarnitavaid kaupu või teenuseid.

4) Eespool toodud lõikes nimetatud tagatised antakse sellises summas ja sellisel viisil, nagu Commissioners on kindlaks määranud.

5) Eespool toodud lõikes 2 Commissionersile antud õigused ei kitsenda neile § 48 lõikega 7 antud õigusi.”

6. VAT Act 1994 §-s 77A, mis lisati Finance Act 2003 §-ga 18, on sätestatud:

„Tarneahelas osalevate ettevõtjate solidaarne vastutus maksu tasumata jätmise korral

1) Käesolevat paragrahvi kohaldatakse kaupadele, mis vastavad ühele alljärgnevatest kirjeldustest:

a) telefonid ja muu varustus, s.h telefoni või telekommunikatsioonide kasutamiseks valmistatud või kohandatud detailid ja lisaseadmed;

b) arvutid ja muu varustus, s.h arvutite või arvutisüsteemide kasutamiseks valmistatud või

kohandatud detailid, lisaseadmed ja tarkvara.

2) Kui

a) käesoleva paragrahvi hõlmatud maksustatav kaubatarne teostati maksukohustuslase huvides, ja kui

b) kaubatarne ajal maksukohustuslane teadis või tal oli piisavalt alust kahtlustada, et sellelt tarnelt või kõnealuse kauba mis tahes varasemalt või hilisemalt tarnelt tasumisele kuuluv käibemaks jääb täies ulatuses või osaliselt tasumata,

võib Commissioners saata nimetatud maksukohustuslasele tasumata käibemaksu summa kohta teate, täpsustades selle tagajärgi.

3) Käesolevas paragrahvis nimetatud teate tagajärjel vastutavad:

a) teate saanud isik ja

b) teates märgitud summa tasumise eest käesolevas paragrahvis sätestamata alusel vastutav isik

selle summa Commissionersile tasumise eest solidaarselt.

4) Vastavalt eespool toodud lõikele 2 on tarnelt tasumisele kuuluv käibemaks madalaim kahest järgnevast summast:

a) tarne maksustatav summa, ja

b) kõnealusel raamatupidamisperioodil tarnet teostanud isiku poolt deklaratsioonis tasumisele kuuluva summana märgitud summa (eeldusel, et deklaratsioon on esitatud), millele lisatakse kõik summad, mille tasumise eest teda sellel perioodil peetakse vastutavaks (mida ta võib vaidlustada).

5) Eespool toodud lõike 4 punktis b osutatud summa, mille tasumise eest peetakse isikut vastutavaks, hõlmab juhud, kui teda ei olnud võimalik kõnealusest summast teavitada.

6) Vastavalt eespool toodud lõikele 2 eeldatakse, et isikul on piisavalt alust kahtlustada nimetatud lõike punktiga b hõlmatud olukorda, kui vastava kauba eest küsitud hind:

a) oli madalam kui kõige madalam hind, mille maksmist võib nende kaupade eest turul põhjendatult eeldada,

b) oli madalam, kui sama kauba kõikide varasemate ja hilisemate tarnete eest küsitud hind.

7) Eespool toodud lõikes 6 sätestatud eelduse võib ümber lükata, kui tõendatakse, et kauba eest tasutud madala hinna põhjustavad käibemaksu tasumata jätmisest sõltumatud asjaolud.

8) Eespool toodud lõige 6 ei piira piisava kahtluse olemasolu tuvastamist muul viisil.

9) Rahandusministeerium võib määrusega eespool toodud lõiget 1 muuta. Selle määrusega võib kehtestada kaasnevaid, lisa?, kaudseid või üleminekusätteid, mida rahandusministeerium vajalikuks peab.

10) Käesoleva paragrahvi mõttes:

- a) hõlmab mõiste „kaup” teenuseid;
- b) käibemaksusummat käsitletakse tasumata summana üksnes selles osas, milles ta on suurem tagasimaksmisele kuuluvast summast.”

II. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

7. Põhikohtuasjas on vaidluse all Finance Act 2003 §-de 17 ja 18 vastavus ühenduse õigusele. Need paragrahvid kehtestati selleks, et tõkestada nn kohustusi rikkunud ettevõtja ühendusesiseseid pettusi Ühendkuningriigis. Nagu eelotsusetaotluses on selgitatud, saab seoses kohustusi rikkunud ettevõtjaga eristada kahte liiki pettust.

8. Esimene liik on see, mida Commissioners nimetab „soetuspettuseks”. Ühendkuningriigis käibemaksukohustuslaseks registreeritud ettevõtja soetab kaupu teisest liikmesriigist ja müüb neid Ühendkuningriigis. Müügitehing on lähteliikmesriigis käibemaksuvaba vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punktile a ning ostja on kohustatud arvestama maksu Ühendkuningriigis vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28a lõike 1 punktile a. Ettevõtja müüb kaupa hinnaga, mis sisaldab käibemaksu, ent jätab kauba edasitarnelt saadud käibemaksu Commissionersile tasumata ja kaob.

9. Teine liik on tuntuks saanud „karusselli tüüpi pettuse” nimetuse all. See hõlmab keerukat skeemi, mis sisuliselt toimib järgmiselt. Äriühing (B), mille asukoht on Ühendkuningriigis, ostab kaupu äriühingult (A) teises liikmesriigis. Äriühing A ei ole kohustatud tasuma soetustehingult käibemaksu, kuid äriühing B on kohustatud arvestama käibemaksu edasimüügil Ühendkuningriigis. Äriühing B müüb kõnealused kaubad – harilikult madalama hinnaga – kolmandale äriühingule (C), mille asukoht on samuti Ühendkuningriigis, kuid jätab käibemaksu arvestamata. Äriühingut C nimetatakse ka „puhveräriühinguks”. See äriühing müüb kaubad teisele äriühingule Ühendkuningriigis väikese kasumiga, arvestades müügitehingult käibemaksu, ent küsides tagasi ka sisendkäibemaksu. Selline edasimüümine võib jätkuda, kuid lõpuks jõuavad kaubad sellise äriühingu valdusse, kes müüb need käibemaksukohustuslaseks registreeritud ettevõtjale teises liikmesriigis. See müügitehing on käibemaksuvaba, kuid müüjal on õigus küsida tagasi sisendkäibemaks ning sellest tulenevalt taotleb ta, et Commissioners maksaks tagasi käibemaksu, mille müüja maksis kaupade ostmisel viimaselt puhveräriühingult. Kui selline tagasimaksmine aset leiab, maksab Commissioners sellele äriühingule käibemaksu, mille võttis müügitehingult viimane puhveräriühing, kuid ei saa summat, mille võttis käibemaksuks äriühing B. Tõelise „karusselli” tüüpi pettuse tunnus on see, et lõpuks müüakse kaup tagasi algsele müüjale, äriühingule A. Seejärel võib tsükkel otsast peale alata. Igal ringil võetakse äriühingule B käibemaksuks tasutav summa ära riigituludest. Selline karussell võib pöörelda päevast päeva. Äriühing B võib kasutada „kaaperdatud” käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit või registreeruda ise käibemaksukohustuslaseks ja lihtsalt kaduda, enne kui maksuhaldur samme astub. Kasutatavad kaubad on harilikult väikesed, kuid suure väärtusega. Eelotsusetaotluses on märgitud, et sedalaadi pettused võtavad Ühendkuningriigi riigituludest üle 1,5 miljardi naelsterlingi aastas.

10. Finance Act 2003 §-de 17 ja 18 *judicial review*’ taotluse vaatas kõigepealt läbi Administrative Court, Queen’s Bench Division, High Court of Justice of England and Wales ning seejärel apellatsioonikorras Court of Appeal (Civil Division) of England and Wales. Federation vaidlustab Finance Act 2003 §-d 17 ja 18 seadusandliku pädevuse puudumise tõttu. Ta väidab, et kõnealuseid paragrahve ei luba kehtestada kuuenda direktiivi artikli 21 lõige 3 ega artikli 22 lõige 8. Court of Appeal otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised küsimused eelotsuse saamiseks.

- „1. Kas nõukogu direktiivi 77/388/EMÜ, mida on muudetud direktiiviga 2000/65/EÜ, artikli 21 lõige 3 lubab liikmesriikidel ette näha, et iga isik võib olla maksu tasumise eest solidaarselt vastutav koos isikuga, kes on selle tasumise eest vastutav artikli 21 lõigete 1 või 2 kohaselt, kui see vaid järgib ühenduse õiguse üldpõhimõtteid, mille kohaselt peab selline meede olema objektiivselt õigustatud, mõistlik ja proportsionaalne ning tagama õiguskindluse?
2. Kas [muudetud redaktsioonis kuuenda] direktiivi [77/388] artikli 22 lõige 8 lubab liikmesriikidel ette näha, et iga isik võib olla selliselt vastutav või ette näha, et isikult võib nõuda teise isiku poolt tasumisele kuuluva maksu kohta tagatist, kui see vaid järgib eespool mainitud üldpõhimõtteid?
3. Kui vastus esimesele küsimusele on eitav, siis millised on artikli 21 lõikega 3 antud pädevuse piirid, jättes kõrvale need, mille kehtestavad eespool mainitud üldpõhimõtted?
4. Kui vastus teisele küsimusele on eitav, siis millised on artikli 22 lõikega 8 antud pädevuse piirid, jättes kõrvale need, mille kehtestavad eespool mainitud üldpõhimõtted?
5. Kui sellised meetmed on eespool mainitud üldpõhimõtetega kooskõlas, siis kas [kuues] direktiiv [77/388] muudetud redaktsioonis takistab seda, et liikmesriigid näevad maksukohustuslaste vahel ette solidaarse vastutuse või nõuavad maksukohustuslaselt teise isiku poolt tasumisele kuuluva käibemaksu kohta tagatise andmist, mille eesmärk on ennetada käibemaksusüsteemi kuritarvitamist ja kaitsta selle süsteemi alusel seaduslikult tasumisele kuuluvaid tulusid?”
11. Kirjalikke märkusi on esitanud Federation, Ühendkuningriigi ja Saksamaa valitsus, Iirimaa, aga ka Küprose, Madalmaade ning Portugali valitsus ja komisjon. Kohtuistungil, mis peeti 5. oktoobril 2005, kuulas Euroopa Kohus ära suulised argumendid Ühendkuningriigi valitsuselt, Federationilt, Iirimaa ja komisjonilt.

III. Hinnang

12. Alustan oma hinnangut küsimustest seoses kuuenda direktiivi artikli 21 lõikega 3. Seejärel käsitlen artikli 22 lõikega 8 seotud küsimusi.
13. Alustuseks tasub meenutada, et EÜ artikli 234 alusel algatatud menetlustes ei ole Euroopa Kohtu määrata, kas siseriiklikud õigusnormid on vastavuses ühenduse õigusega. Euroopa Kohtu funktsioon piirdub ühenduse õiguse tõlgendamisega selleks, et niisuguse määrangu saaks teha siseriiklik kohus.(3)

A. Esimene ja kolmas küsimus

14. Oma esimese ja kolmanda küsimusega tahab eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada saada, kas ja mil määral annab kuuenda direktiivi artikli 21 lõige 3 liikmesriikidele volitused panna isik käibemaksu tasumise eest vastutama solidaarselt teise isikuga.

15. Federation väidab, et artikli 21 lõige 3 lubab liikmesriikidel ette näha solidaarvastutuse, ent seda volitust tuleks tõlgendada kitsalt. Federationi sõnutsi annab artikli 21 lõige 3 liikmesriigile volituse kehtestada solidaarvastutus üksnes olukordades, kus artikli 21 lõikega 1 ja lõikega 2 on määratletud isikute paarid, keda võib solidaarvastutavaks muuta. Selles suhtes osutab Federation neljale olukorrale, mida on mainitud artikli 21 lõike 1 punkti a teises lõigus, artikli 21 lõike 1 punktis c, artikli 21 lõike 2 punktis a ning artikli 21 lõike 2 punktis b. Veel märgib Federation, et kui liikmesriigid otsustavad kehtestada solidaarvastutuse vastavalt artikli 21 lõikele 3, peavad nad austama ühenduse õiguse üldpõhimõtteid.

16. Ühendkuningriigi valitsus märgib, et artikli 2 lõige 3 võimaldab liikmesriikidel ette näha, et käibemaksu tasumise eest võib panna solidaarselt vastutama mis tahes isiku koos mis tahes teise isikuga, keda on kohustatud sellist vastutust kandma vastavalt artikli 21 lõikele 1 või 2 ning selles suhtes kohaldatakse üksnes ühenduse õiguse üldpõhimõtteid. Ühendkuningriigi valitsuse arvates viidatakse artikli 21 lõike 3 esimeste sõnadega kõikidele artikli 21 lõigetes 1 ja 2 kirjeldatud olukordadele, mitte ainult mõnele. Portugali valitsus, Iirimaa, Küprose valitsus ja komisjon jagavad sisuliselt Ühendkuningriigi seisukohta.

17. Madalmaade valitsus väidab, et selline meede nagu Finance Act 2003 § 18 jääb väljapoole kuuenda direktiivi reguleerimisala, sest see meede ei puuduta käibemaksu kehtestamist, vaid selle sissenõudmist. Selles suhtes viitavad Madalmaad muu hulgas Euroopa Kohtu määrusele kohtuasjas C-395/02: Transport Service, kus on märgitud, et reeglina on liikmesriigi määrata need tingimused, mille alusel maksuhaldur võib käibemaksu sisse nõuda, jäädes ühenduse õigusnormidega seatud piiridesse.(4) Viidates eriti kohtuotsusele Molenheide jt,(5) märgib Madalmaade valitsus, et liikmesriikidel on lubatud käibemaksuvõla sissenõudmise küsimuses kehtestada sätteid, mille alusel saab rakendada isiku solidaarvastutust teise isiku käibemaksuvõla suhtes kooskõlas ühenduse õigusest tulenevate piirangutega, sealhulgas kooskõlas proportsionaalsuse ja õiguskindluse põhimõttega.

18. Võtan kõigepealt arutluse alla argumendi, et käesolevas kohtuasjas kõne all oleva laadne meede ei eelda õiguslikku alust kuuendas direktiivis.

19. Eristada tuleb käibemaksu tasumise kohustuse kehtestamist ja pelgalt käibemaksu sissenõudmisega seotud meetmete kehtestamist. Kohtuotsusest Molenheide jt tuleneb muu hulgas, et liikmesriikidel lubatakse võtta vastu meetmeid, et kaitsta end riski eest, mis seisneb tagasimaksete tegemises juhtudel, kui tegelikku käibemaksu ümberarvutamise kohustust ei eksisteeri,(6) näiteks eeskirju, mis reguleerivad käibemaksu mahaarvamise õiguse tõendamist,(7) või eeskirju, milles määratletakse mahaarvamise õiguse aluseks olevates arvetes sisalduv teave.(8) Kohtuotsuses Transport Service, mis puudutas tarnet, mille suhtes ekslikult, kuid väidetavasti heas usus esitati arve ilma käibemaksuta, sedastas Euroopa Kohus, et tingimused, mille alusel maksuhaldur võib käibemaksu sisse nõuda, on liikmesriikide sätestada, sest kuuendas direktiivis puuduvad sätted, mis käsitleksid seda küsimust.(9) Siiski puudutab see kohtupraktika üksnes käibemaksu tagasi? ja sissenõudmist. Käibemaksukohustuse kindlaksmääramist – küsimust, mis loogiliselt eelneb tagasi? või sissenõudmise küsimusele – käsitleb konkreetselt kuuenda direktiivi artikkel 21. Vastutuse kehtestamise osas peavad liikmesriigid seega rangelt täitma direktiivis sätestatud ühtlustatud õigusnorme. Sellepärast asun nüüd artikli 21 lõike 3 tõlgendamisega seotud argumentide juurde.

20. Artikli 21 lõikes 3 on sätestatud, et „[l]õigetes 1 ja 2 osutatud juhtudel võivad liikmesriigid ette näha, et maksu tasumise eest vastutab solidaarselt mõni muu isik peale maksu tasumise eest vastutava isiku.”

21. Minu arvates on väär Federationi väide, et artikli 21 lõige 3 viitab üksnes mõnele artikli 21

lõigetes 1 ja 2 hõlmatud olukorrale. Artikli 21 lõike 3 sõnastusest midagi sellist ei tulene. Ka ei johtu Federationi arusaam artikli 21 lõike 3 kohta käibemaksudirektiivi ülesehitusest. Kindlasti näeb artikli 21 lõige 3 ette erandi üldpõhimõttest, mille kohaselt teatavat tehinguliiki puudutava makse eest peaks vastutama ainult üks isik, ent see erand tuleneb põhjustest, mis on seotud maksu laekumise kindlustamisega ja kuritarvituste ärahoidmisega – ning neid põhjusi on kuuendas direktiivis tunnustatud ja toetatud.(10)

22. Federation väidab, et tema kitsendavat tõlgendust artikli 21 lõike 3 suhtes toetavad artikli 21 ettevalmistavad materjalid. Tõepoolest, enne kui võeti vastu direktiiv 2000/65, millega kehtestati praegune artikli 21 lõige 3, oli võimalus muuta teine isik vastutavaks käibemaksu tasumise eest piiratum.(11) Siiski ei ole see minu arvates piisav alus, et tõlgendada artikli 21 lõiget 3 vastupidi selle ilmse tähendusega, mille kohaselt sõnad „[l]õigetes 1 ja 2 osutatud juhtudel” tähendavad kõiki artikli 21 lõigetes 1 ja 2 mainitud olukordi.

23. Loomulikult ei tähenda see, et maksuhalduril on ühenduse õiguse alusel *carte blanche* solidaarvastutuse kehtestamiseks käibemaksu tasumise suhtes. Kuuenda direktiivi sätete rakendamisel on siseriiklikud ametiasutused kohustatud kinni pidama ühenduse õiguse üldpõhimõtetest.(12) Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus õigesti täheldab, on nende hulgas õiguskindluse põhimõte ja proportsionaalsuse põhimõte.

24. Selles suhtes meenutatagu, et õiguskindluse põhimõtte kohaselt peavad kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 3 alusel vastu võetud meetmed olema ühetähenduslikud ja nende kohaldamine peab olema etteaimatav nende jaoks, keda need meetmed puudutavad,(13) samas kui proportsionaalsuse põhimõtte kohaselt peavad meetmed olema asjakohased, arvestades eesmärki, mida nende abil püütakse saavutada.(14)

25. Käesoleva kohtuasja kontekstis peab siseriiklik kohus jõudma tasakaaluni ühelt poolt käibemaksu kogumise tagamise vajaduse ja teiselt poolt huvi vahel tagada, et teise isiku poolt võlgnetava ja tasumata käibemaksu eest vastutusele võtmise ähvardus ei muuda tavapärasest kaubandust põhjendamatult raskeks.

26. Federation väidab, et VAT Act 1994 § 77A lõikes 6 sisalduvad presumptsioonid on vastuolus ühenduse õiguse üldpõhimõtetega, sest on äärmiselt raske teha mobiiltelefonide ja protsessorite turul kindlaks avatud turuhinda ja sellest tulenevalt tunnistada pakkumine sellest avatud turuhinnast madalamaks. Federationi sõnutsi kaasnevad kõikide ühe ja sama turustusahela ettevõtjate solidaarvastutusega, eriti kui see põhineb eelmiste tarnete hindadega seotud oletustel, investeerijatele vastuvõetamatud finantsriskid. Tegelikult ei ole kaubandusettevõtjatel võimalik uurida turustusahelat kaugemal enda otsestest ostjatest ja tarnijatest. Selle tulemusel ei saa kaubandusettevõtjad end piisavalt kaitsta, sõltumata sellest, kui hoolsad nad oma tegevuses on, ja hoolimata sellest, et nad ei pruugi olla süüdi üheski väärteos.

27. Minu arvates võivad liikmesriigid kuuenda direktiivi alusel muuta isiku käibemaksu tasumise eest vastutavaks siis, kui ta tehingu teostamise ajal teadis või oleks pidanud mõistlikel eeldustel teadma, et kõnealuses turustusahelas jääb käibemaks tasumata.(15) Selles suhtes võib siseriiklik maksuhaldur tugineda niisuguse teadmise presumptsioonidele. Nende presumptsioonidega ei tohi siiski *de facto* luua süüst sõltumatu vastutuse süsteemi.

28. Siit tuleneb, et käibemaksupettuse presumptsioon peab tulenema asjaoludest, mis annavad tunnistust käibemaksupettusest, millest teadlik olemist saab kaubandusettevõtjatelt mõistlikult eeldada. Liikmesriigid võivad kohustada kaubandusettevõtjaid olema valvel ja tegema endale selgeks kauba tausta. Siiski ei tohi selle kohustusega asetada liiga rasket koormust nendele kaubandusettevõtjatele, kes võtavad vajalikud meetmed, et tagada oma kaubandustehingute heauskus.

29. Lisaks peavad kõnealused presumptsioonid olema kummutatavad, ilma et nõutaks tõendeid faktide kohta, mille tõendamine on kaubandusettevõtjate jaoks ülemäära raske.(16)

30. Kui need nõuded ei ole täidetud, õigestaks presumptsioonide kohaldamine tingimusteta nõuet, et isikut saab käibemaksu tasumise eest vastutama panna ainult siis, kui ta teadis või oleks pidanud mõistlikel eeldustel teadma, et käibemaks jääb tasumata. See aga oleks samaväärne süüst sõltumatu vastutuse sisseseadmisega tagaukse kaudu.

31. VAT Act 1994 § 77A lõikes 6 sisalduva presumptsioonide süsteemi hindamine nendest kriteeriumidest lähtuvalt tuleb jätta siseriiklikule kohtule, kelle ülesanne on kontrollida, kas vaidlusalused siseriiklikud õigusnormid ja teguviisid on vastavuses ühenduse õigusega.(17)

B. *Teine ja neljas küsimus*

32. Oma teist ja neljandat küsimust esitades soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas ja mil määral kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 8 lubab liikmesriikidel kehtestada solidaarvastutust ning kas artikli 22 lõige 8 lubab liikmesriikidel nõuda isikult, kes ei ole selle maksu tasumise eest vastutav isik, tagatist maksu tasumise suhtes.

33. Ühendkuningriigi valitsus väidab, et isegi kui artiklist 21 ei saa tuletada volitust solidaarvastutuse sätestamiseks, on see volitus ette nähtud artikli 22 lõikega 8. Ühendkuningriigi valitsuse sõnutsi võimaldab see säte liikmesriikidel sätestada, et solidaarvastutus käibemaksu tasumise eest võidakse panna mis tahes isikule, kes muudetakse selle eest vastutavaks koos isikuga, kes vastutab selle eest kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 või 2 alusel, või sätestada, et ühelt isikult võib nõuda tagatist teise isiku võlgnetava käibemaksu eest, tingimusel et kõnealuseid sätteid peetakse vajalikuks käibemaksu korrektseks sissenõudmiseks ja maksudest kõrvalehoidumise takistamiseks ning nende sätete suhtes kehtivad ühenduse õiguse üldpõhimõtted.

34. Federation seevastu väidab, et artikli 22 lõige 8 ei luba liikmesriikidel kehtestada meetmeid, millega seatakse kohustusi muudele isikutele kui kõnealuse direktiivi artikli 21 alusel määratud maksukohustuslane.

35. Iirimaa väidab samalaadselt, et artikli 22 lõige 8 ise ei saa olla solidaarvastutuse alus. Liikmesriikidel lubatakse kooskõlas ühenduse õiguse üldpõhimõtetega sätestada, et mis tahes isikult, kes on artikli 21 lõike 3 alusel määratud vastutavaks käibemaksu tasumise eest, võidakse artikli 22 lõike 8 alusel nõuda tagatist tasumata käibemaksu eest, mida võlgneb teine isik. Sisuliselt toetavad seda seisukohta ka Portugali ja Küprose valitsus.

36. Samamoodi märgib komisjon, et kuuenda direktiivi artikli 22 lõige 8 ei luba liikmesriikidel laiendada vastutust käibemaksu tasumise eest sellistele isikutele, kes kõnealuse direktiivi artikli 21 alusel selle eest ei vastuta. Ka ei luba artikli 22 lõige 8 ise liikmesriikidel sätestada, et ühelt isikult võidakse nõuda tagatist teise isiku võlgnetava käibemaksu eest. Kui aga on kehtestatud solidaarvastutus kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 3 alusel vastu võetud meetme kohaselt, võimaldab selle direktiivi artikli 22 lõige 8 koostoimes artikli 22 lõikega 7 nõuda tagatist

võlgnetavate summade eest kooskõlas ühenduse õiguse üldpõhimõtetega mis tahes isikult, kellele on pandud solidaarvastutus kohustuse tasumise eest.

37. Nõustun selle analüüsiga. Artikli 22 lõige 8 lubab liikmesriikidel „kehtestada maksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi”. Siiski ei loo see sätte maksu tasumise kohustust, mida ei ole mujal kuuendas direktiivis ette nähtud. Käibemaksu tasumise kohustuse tekkimist käsitleb direktiivi artikkel 21. Direktiivi artiklis 22 on ette nähtud nõnda vastutavaks määratud isikute konkreetset halduskohustused ning artikli 22 lõige 8 lubab liikmesriikidel kehtestada *nende isikute* suhtes kohustusi, mida ei ole artikli 22 eelnevates lõigetes sõnaselgelt sätestatud.⁽¹⁸⁾ Sellest tulenevalt saab solidaarvastutuse kehtestamine põhineda ainult artikli 21 lõikel 3, samas kui sellise vastutusega kaasnevad halduskohustused tulenevad artiklist 22. Selles suhtes on komisjon õigesti märkinud, et artikli 22 lõikega 7 nõutakse, et liikmesriigid võtaksid vajalikud meetmed tagamaks, et vastavalt artikli 21 lõikele 3 käibemaksu tasumise eest solidaarselt vastutavad isikud täidaksid artiklis 22 sätestatud kohustusi. Seega lubavad artikli 22 lõiked 7 ja 8 liikmesriikidel nõuda mis tahes isikult, kes on määratud käibemaksu tasumise eest vastutavaks artikli 21 lõike 3 alusel, selle tasumise suhtes tagatist. Artikli 22 lõige 8 aga ei ole alus käibemaksu tasumise suhtes tekkiva vastutuse laiendamiseks, samuti ei luba see sätte liikmesriikidel nõuda tagatist teise isiku võlgnetava käibemaksu tasumise eest isikult, kes artikli 21 alusel käibemaksu tasumise eest ei vastuta.

C. Viies küsimus

38. Arvestades eelmistele küsimustele antud vastuseid, ei ole minu arvates vaja viiendat eelotsuse küsimust eraldi käsitleda.

IV. Ettepanek

39. Neil kaalutlustel teen ettepaneku, et Euroopa Kohus vastaks talle esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt.

1. Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 21 lõige 3 lubab liikmesriikidel ette näha, et iga isik võib olla käibemaksu tasumise eest solidaarselt vastutav koos iga isikuga, kes on määratud selle eest vastutavaks sama direktiivi artikli 21 lõike 1 või 2 kohaselt, kui seda tehes peetakse kinni ühenduse õiguse üldpõhimõtetest nagu proportsionaalsuse põhimõttest ja õiguskindluse põhimõttest.

Neid põhimõtteid arvestades võib panna isikule solidaarvastutuse käibemaksu tasumise eest, kui see isik tehingu teostamise ajal teadis või oleks pidanud teadma, et kõnealuses turustusahelas jääb käibemaks tasumata. Selles suhtes võib siseriiklik maksuhaldur tugineda presumptsioonidele, tingimusel et need presumptsioonid on kummutatavad ja tulenevad asjaoludest, mis annavad tunnistust käibemaksupettusest, millest kaubandusettevõtjad pidid eeldatavasti teadma või millega nad oleksid mõistlikel eeldustel pidanud end kurssi viima.

2. Sama direktiivi artikli 22 lõige 8 ei luba liikmesriikidel ette näha, et iga isiku võib muuta käibemaksu tasumise eest vastutavaks solidaarselt koos mis tahes teise isikuga, kes vastutab selle eest kõnealuse direktiivi artikli 21 lõike 1 või 2 kohaselt; samuti ei luba artikli 22 lõige 8 liikmesriikidel nõuda tagatist teise isiku poolt tasumisele kuuluva maksu suhtes isikult, kes ei vastuta artikli 21 kohaselt käibemaksu tasumise eest.

1 – Algkeel: portugali.

2 – 17. mai 1977. aasta direktiiv kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 17. oktoobri 2000. aasta direktiiviga 2000/65/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ seoses käibemaksu tasumise eest vastutava isiku määramisega (EÜT 2000, L 269, lk 44; ELT eriväljaanne 09/01, lk 338) (edaspidi „kuues direktiiv”).

3 – Vt nt 30. aprilli 1986. aasta otsus liidetud kohtuasjades 209/84–213/84: Asjes jt (EKL 1986, lk 1425, punkt 12); 15. detsembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C?292/92: Hünernmund jt (EKL 1993, lk I?6787, punkt 8); 7. juuli 1994. aasta otsus kohtuasjas C?130/93: Lataire (EKL 1994, lk I?3215, punkt 10); 25. juuni 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?304/94, C?330/94, C?342/94 ja C?224/95: Tombesi jt (EKL 1997, lk I?3561, punkt 36); 1. detsembri 1998. aasta otsus kohtuasjas C?410/96: André Ambry (EKL 1998, lk I?7875, punkt 19); 3. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C?28/99: Verdonck jt (EKL 2001, lk I?3399, punkt 28); 12. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C?399/98: Ordine degli Architetti jt (EKL 2001, lk I?5409, punkt 48); 27. novembri 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?285/99 ja C?286/99: Lombardini ja Mantovani (EKL 2001, lk I?9233, punkt 27) ning 9. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C?151/02: Jaeger (EKL 2003, lk I?8389, punkt 43).

4 – 3. märtsi 2004. aasta määrus kohtuasjas C?395/02 (EKL 2004, lk I?1991, punkt 29).

5 – 18. detsembri 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?286/94, C?340/95, C?401/95 ja C?47/96 (EKL 1997, lk I?7281, punkt 43).

6 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Molenheide jt, punkt 41, ning kõnealuses kohtuasjas kohtujurist N. Fennelly poolt esitatud ettepanek, punkt 39.

7 – Nagu Molenheide jt kohtuasjas. Vt ka 5. detsembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C?85/95: Reisdorf (EKL 1996, I?6257, punkt 29).

8 – Vt 14. juuli 1988. aasta otsus liidetud kohtuasjades 123/87 ja 330/87: Jeunehomme jt (EKL 1988, lk 4517, punkt 16).

9 – Vt eespool viidatud määrus kohtuasjas Transport Service, punkt 27. Euroopa Kohus otsustas, et neutraalse maksustamise põhimõtte ei takista liikmesriike nõudmast maksusündmuse järel sisse käibemaksu maksukohustuslaselt, kes on tarne eest arvet esitades vääralt märkinud selle käibemaksuvabaks.

10 – Kuritarvituste ärahoidmise eesmärgi kohta vt minu ettepanekud kohtuasjas C?255/02: Halifax, kohtuasjas C?419/02: BUPA, ja kohtuasjas C?223/03: University of Huddersfield, eriti punkt 73 ja seal viidatud kohtupraktika.

11 – Näiteks oli kuuenda direktiivi artikli 21 lõike 1 punktis b enne selle viimatist muutmist sätestatud, et tarnija võidakse määrata solidaarselt vastutama immateriaalsete teenuste tarnimise korral, samas kui artikli 21 lõike 1 punktis c ei mainitud solidaarvastutuse võimalust seoses mis tahes isikuga, kes arvel näitab käibemaksu. Solidaarvastutuse kehtestamise võimalus oli artikli 21 lõike 1 punkti a alusel siiski sõnaselgelt sätestatud isikute suhtes, kes vastutasid tasumise eest siis, kui maksustatavat kaubatarnet teostava maksukohustuslase asukoht oli välisriigis. Vt samuti Terra, B. ja Kajus, J., „Directive 2000/65/EC on the Determination of the Person Liable for Payment of VAT; Representation Rules Simplified”, *International VAT Monitor*, Vol. 11, nr 6 (2000), lk 272?273. Nimetatud autorid osutavad üheksandale põhjendusele direktiivi 2000/65

preambulis, kus on kirjas, et liikmesriigid võivad ka edaspidi ette näha solidaarvastutuse. Sellest järeldavad nad, et artikli 21 lõige 3 ei pidanud *laiendama* teise isiku vastutusele võtmise võimalust. Minu arvates tuleks kõnealust põhjendust mõista siiski üldisemalt, selliselt, et artikkel 21 lubab jätkuvalt kehtestada solidaarvastutust, ning igal juhul ei pidanud kõnealune muudatus seda võimalust *piirama*.

12 – Vt eelkõige 26. aprilli 1988. aasta otsus kohtuasjas 316/86: Krücken (EKL 1988, lk 2213, punkt 22).

13 – Vt analoogiline 22. veebruari 1984. aasta otsus kohtuasjas 70/83: Kloppenburg (EKL 1984, lk 1075, punkt 11) ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C?17/01: Sudholz (EKL 2004, lk I?4243).

14 – Vt nt eespool viidatud kohtuotsus Molenheide jt, punkt 47.

15 – Vt analoogiline minu ettepanek liidetud kohtuasjades C?354/03, C?355/03 ja C?484/03: Optigen jt (EKL 2006, lk I?483, ettepaneku punkt 41).

16 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Molenheide jt, punkt 52, ning analoogiline 14. juuli 2005. aasta otsus kohtuasjas C?435/03: British American Tobacco (EKL 2005, lk I?7077, punkt 28) ja kõnealuses kohtuasjas minu esitatud ettepanek, punkt 17.

17 – Vt analoogiline kohtuotsus Molenheide jt, punkt 49, ning eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtupraktika.

18 – Vt ka eespool viidatud kohtuotsus Reisdorf, punkt 27.