

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

PEDRO CRUZ VILLALÓN

esitatud 29. juunil 2010(1)

Kohtuasi C-285/09

Kriminaalasi

R-i

süüdistuses

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesgerichtshof (Saksamaa))

Kuues käibemaksudirektiiv – Artikli 28c A osa punkt a – Ühendusesisene tarne – Maksuvabastuse andmisest keeldumine – Pettus

I. Sissejuhatus

1. Bundesgerichtshof (kõrgeim föderaalkohus) esitas käesolevas kohtuasjas Euroopa Kohtule küsimuse kuuenda käibemaksudirektiivi(2) tõlgendamise kohta seoses ühendusesiseste tarnete käibemaksust vabastamisega.
2. Täpsemalt oli küsimus selles, kas kaupade päritoluliikmesriik võib maksust vabastamisest keelduda nimetatud päritoluliikmesriigis asutatud maksukohustuslasest müüja puhul, kes vaatamata tegeliku ühendusesisese tarne tegemisele on varjanud teatavaid tehinguga seotud andmeid, võimaldades sihtliikmesriigis asutatud ostjal sellega maksude maksmisest kõrvale hoiduda.
3. Küsimus tekkis R-i vastu algatatud kriminaalasja raames ja Bundesgerichtshof on seisukohal, et otsus, mille ta kassatsioonkaebuse kohta teeb, sõltub sellest, kuidas tehingut kuuenda direktiivi alusel maksustamise seisukohast hinnata. Käesolevas ettepanekus tulebki keskenduda maksustamisalasele hinnangule ja jätta kõrvale sellega kaasnev karistus.
4. On juba olemas ulatuslik kohtupraktika, mis lähtub eesmärgist võidelda pettuste ja kuritarvituste vastu, mida tuleb nii keeruka süsteemi puhul nagu käibemaksusüsteem tihti ette. Nimetatud kohtupraktika kujundamisel on Euroopa Kohus otsinud hoolikalt tasakaalu pettusevastase võitluse eesmärgi ja käibemaksu aluspõhimõtete austamise vahel, andes proportsionaalsed ja igale juhtumile kohased vastused.
5. Tuleb siiski märkida, et käesoleval juhul ei leia vastus, mille tervest mõistusest lähtudes esmapilgul võiks ehk anda (jätta pahauskelt toiminud maksukohustuslane ilma maksusoodustusest), käibemaksu toimimise põhimõtete üksikasjalikul analüüsimisel kinnitust. Kokkuvõtteks ja etteruttavalt öeldes olen seisukohal, et vaieldamatult vajalik karistus tuleb

saavutada muude vahenditega, mis on proportsionaalsemad ning mille puhul on igal juhul enam arvesse võetud süsteemi, millele maks rajaneb ning millest see tuleneb.

II. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigus

6. Nõukogu direktiiviga 91/680/EMÜ(3) lisati kuuendale direktiivile uus jaotis XVIa, mis käsitleb „liikmesriikidevahelise kaubanduse maksustamise üleminekukorda” ning millega loodi maksustatav teokoosseis „ühendusesisene omandamine” ja maksuvabastus „ühendusesisestele tarnetele”.

7. Kõne all oleva jaotise esimese artikli, artikli 28a lõike 1 punktis a on sätestatud, et käibemaksuga maksustatakse „ühendusesisene kauba omandamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb, mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustustlane ja tegutseb sellena ning tema suhtes ei kohaldata artiklis 24 sätestatud maksuvabastust ega artikli 8 lõike 1 punkti a teises lauses ega artikli 28b B osa lõikes 1 ettenähtud protseduure”.

8. Artikli 28c A osa kohaselt on ühendusesisesed tarded maksuvabad järgmistel tingimustel:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

a) kaubatarned, nagu on määratletud artiklis 5, mille müüja või müüja nimel tegutsev isik või kauba omandaja lähetab või veab ühenduse territooriumil väljapoole artiklis 3 nimetatud territooriumi teisele maksukohustuslasele või mittemaksukohustuslasest juriidilisele isikule, kes sellena tegutseb, muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik. [...]”

B. Saksa õigus

1. Karistusõigus

9. Abgabenordnung'i (maksuseadustik, edaspidi „AO”)(4) § 370 lõike 1 punkti 1 kohaselt kohaldatakse kriminaalkaristust, mis võib seisneda kuni viie aasta pikkuses vangistuses või rahalises karistuses, isiku suhtes, kes esitab maksuametile maksustamise jaoks oluliste asjaolude kohta ebaõigeid või puudulikke andmeid ning vähendab sellega oma maksukoormust või saab endale või kolmandatele isikutele alusetuid maksusoodustusi.

10. Bundesgerichtshofi väitel on nimetatud AO sätte puhul tegemist täpselt määratlemata karistusõigusnormiga, sest see ei sisalda kõiki süüteokoosseisu tunnuseid, ja seetõttu tuleb seda täiendada materiaalse maksuõiguse sätetega, mis määravad kindlaks, missugused faktilised asjaolud on maksustamise jaoks olulised ja millistel tingimustel maksukohustus tekib. Sellest tulenevalt on ta seisukohal, et „maksukohustuse tekkimine on kriminaalkorras karistatava maksude maksmisest kõrvalehoidumise koosseisu eeldus”.

2. Maksuõigus

11. Umsatzsteuergesetz'i (käibemaksuseadus, edaspidi „UStG”)(5) § 1 lõike 1 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga maksukohustuslasepoolne kauba tarnimine ja teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil.

12. UStG § 4 lõike 1 punkt b võtab aga omakorda üle kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punktiga a sätestatud maksuvabastuse, sätestades, et UStG § 1 lõike 1 punktis 1 nimetatud tehingud on ühendusesiseste tarnete korral käibemaksust vabastatud.
13. UStG § 6a lõige 1 määratleb sellega seoses, millistel tingimustel saab tarnet pidada ühendusesiseseks tarneks. See eeldab muu hulgas, et ettevõtja või kauba soetaja veab või lähetab kauba muule ühenduse territooriumile (punkt 1) ja et kauba ostjapoolse omandamise suhtes teises liikmesriigis kohaldatakse käibemaksu (punkt 3).
14. UStG § 6a lõike 3 kohaselt peab ettevõtja tõendama lõigetes 1 ja 2 sätestatud tingimuste täitmist.
15. Tõendamiskoormist reguleerivad täpsemalt Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung'i (käibemaksuseaduse rakendusmäärus, edaspidi „UStDV”)(6) §-d 17a ja 17c. UStDV § 17a sisaldab dokumentaalse tõendi nõuet, sätestades, et ettevõtja peab asjakohaste dokumentide abil tõendama, et kaup on veetud või lähetatud muule liidu territooriumile. UStDV § 17c täpsustab ettevõtja kohustusi ühendusesiseseid tarneid käsitleva raamatupidamise suhtes, sätestades, et UStG §-st 6a tulenevate käibemaksust vabastamise tingimuste täitmine peab olema raamatupidamisdokumentidega tõendatud, kusjuures ära tuleb näidata eelkõige ostja nimi ja aadress ning tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number.
16. Teiselt poolt peab maksuvabu ühendusesiseseid tarneid teostanud liikmesriigi ettevõtja UStG § 18a lõike 1 esimese lause kohaselt esitama Bundeszentralamt für Steuernile (föderaalne maksuamet) vastava deklaratsiooni, milles tuleb muu hulgas märkida kauba soetaja käibemaksukohustuslasena registreerimise number. UStG § 18b esimese lõike kohaselt peab ettevõtja deklareerima ettevõtja suhtes pädevale maksuametile oma ühendusesiseste tarnete maksubaasi.

III. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

17. Süüdistatav, Portugali kodanik R oli ühe kallite sõidukite müügiga tegeleva Saksamaa äriühingu juhataja. Vastavalt tuvastatud faktilistele asjaoludele müüs ta alates 2001. aastast üle 500 sõiduki aastas,(7) enamasti Portugalis asutatud autokaupmeestele.
18. Alates 2002. aastast teostas süüdistatav raamatupidamisega seotud manipulatsioone, varjates sõidukite tegelike ostjate isikut, selleks et võimaldada nimetatud ettevõtjatel hoiduda Portugalis kõrvale käibemaksu maksmisest. See võimaldas tal lisaks sõidukeid müüa niisuguse hinnaga, mida ei oleks muudel tingimustel olnud võimalik kehtestada, ja saada suurt kasumit.
19. Kõnealused manipulatsioonid seisnesid täpsemalt võltsitud arvete väljastamises fiktiivsetele ostjatele, kes olid esitatud tarnesaajatena. Arvele oli iga kord märgitud fiktiivse ostja ärinimi, tema käibemaksukohustuslasena registreerimise number, (tegelikult teisele ostjale tarnitava) sõiduki mark ja mudel, müügihind ja märke „maksuvaba ühendusesisene tarne UStG § 6a alusel”. Sellega jäeti mulje, et fiktiivsel ostjal tuleb Portugalis tasuda käibemaks sõiduki ühendusesisese soetamise eest.
20. Näilised (või fiktiivsed) ostjad olid Portugalis asutatud tegelikud ettevõtjad. Osa fiktiivseid ostjaid oli oma ettevõtte ärinime kasutamisega nendel eesmärkidel nõus, osa aga ei teadnud sellest midagi.
21. Kõnealuste sõidukite tegelikud ostjad müüsid sõidukid Portugalis omakorda eraõiguslikest isikutest lõpptarbijatele, varjates sealsete ametiasutuste eest varasemat ühendusesisest

omandamist. Nii vältisid nad tõenäoliselt ühendusesisesel omandamisel tekkivat käibemaksu tasumise kohustust. Tegelikke ärisuhteid varjati lisaks veel muude meetmetega: kui lõpptarbija oli tarnimise ajal juba teada, laskis süüdistatav tema nimele välja anda sõidukiga seotud dokumendid ja koostas taas võltsitud arve, mille adressaat oli lõpptarbija ja millel oli (alusetu) märges „kasumimarginaali maksustamine UStG § 25a alusel”.

22. 2002. aastal müüs ja tarnis R-i ettevõtte sel viisil 407 sõidukit 7 720 391 euro väärtuses ja 2003. aastal 720 sõidukit 11 169 460 euro väärtuses. Kõik need tehingud deklareeriti Saksamaal ühendusesiseste tarnetena, mis olid iga-aastastes käibemaksudeklaratsioonides seega maksuvabad. Deklaratsioonides, mille süüdistatav pidi koos käibemaksudeklaratsioonidega Bundeszentralamt für Steuernile esitama, nimetas ta arvetes märgitud fiktiivseid ostjaid lepingupartneriteks, et takistada tegelike ostjate tuvastamist Portugalis käibemaksualase teabevahetussüsteemi abil.

23. Pärast kriminaalasja algatamist viibis süüdistatav alates 30. jaanuarist 2008 eelvangistuses. Landgericht Mannheim (Mannheimi piirkondlik kohus) määras R-ile 17. septembri 2008. aasta otsusega kahe maksude maksmisest kõrvalehoidumise eest kokku kolmeaastase vanglakaristuse. Landgericht leidis, et pettusega seotud tarned Portugali ei ole ühendusesised tarned kuuenda direktiivi artikli 28c tähenduses ja seega ei ole need ka käibemaksuvabad. Dokumentide ja raamatupidamisarvestusega manipuleerimise abil, mis on tuvastatud, saavutati Portugalis maksuvähendus, mis moonutab ühendusesisest konkurentsi; see on ühenduse õigusaktide tahtlik kuritarvitamine, mis õigustab maksuvabastuse andmisest keeldumist Saksamaal. R, kes rikkus seega kohustust maksta asjaomastelt tarnetelt käibemaksu, tasuda see Saksamaa maksuametile ning deklareerida see oma iga-aastases maksudeklaratsioonis, pani toime süüteo, mis seisnes maksude maksmisest kõrvalehoidumises.

24. R esitas Bundesgerichtshofile süüdimõistva kohtuotsuse peale kassatsioonkaebuse. Ta väitis nimetatud kaebuses, et Landgericht ei olnud tehinguid õigesti hinnanud, sest sõidukid tarniti ka tegelikult ostjatele Portugalis, ning seega oli tegemist ühendusesiseste maksuvabade tarnetega. R oli seisukohal, et Portugalis soetamisel maksustamise vältimiseks võetud varjavad meetmed ei ole nimetatud tarnete Saksamaal maksustamise seisukohast hindamisel olulised ja et maksu laekumist Saksamaal ei ole kunagi ohtu seatud, sest käibemaksu kogumise õigus oli tarnete sihtriigil Portugalil.

25. Bundesgerichtshofi 1. kriminaalkolleegium, kes käesolevat kassatsioonkaebust lahendab, märgib oma eelotsuse küsimuses, et vaidluse lahendus sõltub kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a tõlgendusest. Kolleegiumi arvates tuleb nimetatud sätet tõlgendada nii, et „kõikide ühes või mitmes maksude maksmisest kõrvalehoidumisele suunatud tehingus osalejate suhtes tuleb keelduda konkreetsete tehingute puhul põhimõtteliselt ette nähtud maksusoodustuste andmisest juhul, kui asjaomane maksukohustuslane on kuritarvitusest või pettusest teadlik ning osaleb selles”. Kohtu arvates tuleneb see ühelt poolt ühenduse õigusega sätestatud kuritarvitamise keelust, mida kohaldatakse ka käibemaksu suhtes, ning teiselt poolt kuuenda direktiivi artikli 28c teleoloogilisest tõlgendamisest.

26. Bundesgerichtshof on sellega seoses seisukohal, et on juba olemas piisavalt selge samasisuline Euroopa Kohtu praktika, mistõttu on ta juba kahe samalaadse juhtumi puhul otsustanud, et väidetavate ühendusesiseste tarnete suhtes ei kohaldata maksuvabastust, sest Saksamaa ettevõtja oli tegutsenud salajasel kokkuleppel välismaa ostjaga, selleks et võimaldada viimasel maksude maksmisest kõrvale hoiduda, mistõttu kohus otsustas, et tegemist oli süüteoga.(8)

27. Samuti tuleb arvesse võtta, et samal ajal on Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergi maksukohus) avaldanud R-i vastu samadel asjaoludel algatatud maksumenetluses

teatavaid kahtlusi Bundesgerichtshofi varasema käsitle suhtes seoses maksuvabastuse andmisest keeldumisega.(9) Maksukohus on arvamisel, et ühenduse õiguses sätestatud kuritarvitamise keeldu ei saa siin kohaldada, sest kõnealustel tehingutel oli muu seletus kui ainult maksusoodustuste saamine, lisaks sellele on Bundesgerichtshofi käsitus vastuolus käibemaksu neutraalsuse ja territoriaalsuse põhimõttega. Ka Bundesfinanzhof (föderaalne maksukohus) on 29. juuli 2009. aasta otsuses, millega tehti otsus kohaldamise peatamise taotluse kohta, väljendanud nõusolekut nimetatud kahtlustega.(10)

28. Just tulenevalt kõnealusest arvamuste erinevusest maksukohtute arvamusest ja asjaolust, et süüdistatava tegevuse süüteona määratlemine sõltub sellest, kas käibemaksuvabastus on põhjendatud või mitte,(11) pidas Bundesgerichtshof vajalikuks esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a tuleb tõlgendada nii, et tuleb keelduda kaubatarvete käibemaksust vabastamisest nimetatud sätte tähenduses, kui tarne on küll tegelikult teostatud, kuid objektiivsete asjaolude alusel on kindel, et maksukohustuslasest müüja:

a) teadis, et ta osaleb tarnega sellises kaubakäibes, millega tahetakse käibemaksu maksmisest kõrvale hoiduda, või

b) tegi toiminguid, mille eesmärk oli tegeliku ostja isiku varjamine, selleks et võimaldada temal või kolmandal isikul käibemaksu maksmisest kõrvale hoiduda?”

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

29. Eelotsusetaotlus esitati Euroopa Kohtu kantseleisse 24. juulil 2009.

30. Kirjalikud märkused esitasid R ja Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof (prokurör), samuti komisjon ning Saksamaa, Kreeka ja Iirimaa valitsus.

31. Kohtuistungil, mis toimus 5. mail 2010, esitasid suulisi väiteid R-i, Generalbundesanwalti, komisjoni ning Saksamaa Liitvabariigi, Iirimaa ja Kreeka valitsuse esindajad.

V. Esialgsed kaalutlused

32. Bundesgerichtshof soovib maksude maksmisest kõrvalehoidumisega seoses algatatud kriminaalasja raames esitatud eelotsuse küsimuses teada, kas kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a alusel tuleb keelduda nimetatud sättes ette nähtud käibemaksuvabastusest juhul, kui ühendusesisene tarne on tegelikult toimunud, kuid müüja on teinud teatavaid toiminguid, mida võib selgelt pidada pettuseks. Täpsemalt, nagu küsimuses on öeldud, kui a) „ta teadis, et ta osaleb tarnega sellises kaubakäibes, millega tahetakse käibemaksu maksmisest kõrvale hoiduda”, või b) „tegi toiminguid, mille eesmärk oli tegeliku ostja isiku varjamine, selleks et võimaldada temal või kolmandal isikul käibemaksu maksmisest kõrvale hoiduda”.

33. Põhikohtuasja lahendus sõltub kindlasti kõnealuse sätte tõlgendusest, sest R-i tegevust (kes manipuleeris oma raamatupidamisarvestust ning esitas Saksamaa maksuametile fiktiivseid dokumente ja deklaratsioone) võib süüteona määratleda üksnes juhul, kui eelnevalt jõutakse järeldusele, et maksuvabastus ei ole kohaldatav;(12) vastasel juhul kujutaksid tema fiktiivsed deklaratsioonid endast Saksamaa õiguse kohaselt üksnes haldusõiguserikkumist, mille eest karistatakse kuni 5000 euro suuruse rahatrahviga (UStG § 26a lõige 2).

34. Bundesgerichtshof on seisukohal – ja seda väidab ta ka oma küsimust esitades –, et Euroopa Kohtu praktika on selge ja võimaldab pidada maksuvabastust põhjendamatuks, kuid väidab samas kohe, et Finanzgericht Baden-Württemberg (ja ka Bundesfinanzhof ise) on teises

samal ajal R-i vastu algatatud maksumenetluses vastupidisel seisukohal. Teisest küljest tasub meelde tuletada, et Bundesverfassungsgericht peatas ühes samalaadses kohtuasjas Bundesgerichtshofi määratud karistuse kohaldamise, viidates sellele, et ei saa *a priori* välistada põhiseaduse § 103 lõike 2 rikkumist (karistuste seaduslikkuse põhimõte).

VI. Eelotsuse küsimuse väidetav vastuvõetamatus

35. Eelöeldu põhjal väidab R kirjalikes märkustes seda, et eelotsuse küsimus on „hüpoteetiline” ja see tuleneb põhikohtuasja kriminaalõiguslikust olemusest. R-i arvates ei saa tema tegevuse eest määrata kriminaalkaristust, ületamata piire, mis kehtivad Saksamaa konstitutsiooniõiguse ja eelkõige karistuste seaduslikkuse põhimõtte alusel kriminaalõiguse sätete tõlgendamisel. Teiselt poolt ei võimaldaks kohustus tõlgendada liikmesriigi kriminaalõiguse normi kooskõlas kuuenda direktiiviga tema arvates kriminaalkorras süüdimõistmist põhimenetluses isegi juhul, kui Euroopa Kohus nõustuks Bundesgerichtshofi esitatud tõlgendusega.

36. Kindlasti ei saa tähelepanuta jätta asjaolu, et Bundesgerichtshofi esitatud eelotsuse küsimusele antavast vastusest sõltumata võib karistuste seaduslikkuse põhimõtte takistada teatud juhul Saksamaa õiguskorra raames R-i kriminaalkorras süüdimõistmist. See ettenägematu asjaolu aga ei tähenda, et esitatud küsimus oleks üksnes seetõttu vaid hüpoteetiline.

37. Tuleb küll arvesse võtta – ja see peaks käesoleval juhul olema piisav –, et Saksamaa kohtud, kes tunnevad sealset õigust kõige paremini, on sellest aspektist juba teadlikud, kuid nad ei ole pidanud vajalikuks paluda Euroopa Kohtult käesolevas konkreetses küsimuses juhiseid.

38. R toetub kirjalikes märkustes ka ühenduse õiguses sätestatud karistuste seaduslikkuse põhimõttele, kinnitades, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei saa direktiivil olla otsest kahjulikku mõju eraõiguslikule isikule, eriti kriminaalasjades.(13)

39. Nimetatud kohtuasjades on tõepoolest öeldud, et direktiivil ei saa iseenesest ja sõltumata selle rakendamiseks liikmesriigi poolt vastu võetud õigusaktist olla mõju, mis näeb ette nende isikute kriminaalvastutuse või raskendab seda, kes tegutsevad selle direktiivi sätteid rikkudes.(14)

40. Erinevalt käesolevast kohtuasjast tegeles Euroopa Kohus enamiku nimetatud kohtuasjade puhul asjaomaste direktiivide ülevõtmata jätmise või ebatäieliku ülevõtmisega, millest tulenevalt oli teatav tegevus ühenduse õiguse kohaselt õigusvastane, kuid selle eest ei saanud riigis kehtivate õigusaktide alusel määrata karistust. Teistes kohtuasjades, näiteks liidetud kohtuasjades Berlusconi jt, tuli otsustada, kas direktiivil saab olla tühistav või asendav mõju nende riigi kehtivate õigusaktide suhtes, mis on direktiiviga vastuolus, kahjustades eraõiguslikku isikut, kelle suhtes rakendatakse sel juhul kõige raskemat karistust, mida riigi varasemad õigusnormid ette nägid. Käesoleva kohtuasja faktilised ja õiguslikud asjaolud erinevad selgelt varasematest: käesoleval juhul ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu eesmärk teha kindlaks direktiivi nende sätete tõhusust, mis näevad ette karistuse, vaid arutleda selle üle, kas on võimalik täiendada täpselt määratlemata süüteo liiki maksustamisalase direktiivi sätetega.

41. Need kaalutlused aga ületavad eelotsuse küsimuse piirid, sest küsimus on selle sõnastusest tulenevalt esitatud üksnes kuuenda direktiivi ühe sätte kohta, mitte sellest tuleneva karistuse või selle võimaliku otsese kahjuliku mõju kohta maksukohustuslasele.

42. Seega ei saa esitatud eelotsuse küsimust ka sellest seisukohast pidada vastuvõetamatuks, samuti ei saa seda pidada „puhthüpoteetiliseks” ega „tähtsusetuks” või põhikohtuasja lahendamise „selgelt ilma mõjuta” olevaks.(15)

VII. Eelotsuse küsimuse analüüs

43. Kuigi käesoleva eelotsuse küsimuse analüüs lähtub üksnes maksustamise seisukohast, on selle läbivaks probleemiks pettuse esinemine,⁽¹⁶⁾ sest küsimus seisneb selles, kas heauskus on ühendusesiseste tarne maksust vabastamise vältimatu eeltingimus.

44. On kaks asjaolu, mis põhimõtteliselt räägivad nimetatud küsimusele eitava vastuse andmise kasuks:

- ühelt poolt on täidetud kõik kuuendas direktiivis sõnaselgelt kehtestatud maksuvaba ühendusesisese tarne esinemise tingimused (A);
- teiselt poolt tähendaks maksuvabastuse andmisest keeldumine seda, et kaupade päritoluriik (Saksamaa) koguks põhimõtteliselt talle mittekuuluvat käibemaksu, ning selline lahendus võiks kahjustada maksu territoriaalsuse ja neutraalsuse põhimõtet (B).

45. Need kaks põhimõtet ei ole siiski absoluutsed. Seetõttu tõstatan oma analüüsis järgmisena küsimuse, kas kohtupraktika kohaselt saab nimetatud põhimõtetest teha erandi Bundesgerichtshofi esitatud viisil (C), ja lõpuks, kas selline lahendus vastab proportsionaalsuse põhimõttele (D).

A. *Direktiiviga kehtestatud ühendusesisese tarne esinemise tingimused on täidetud*

46. Kohtupraktika kohaselt seab kuuenda direktiivi artikli 28a A osa punkt a tehingu käibemaksuvabaks ühendusesiseseks kaubatarneks liigitamise suhtes vaid kolm tingimust:⁽¹⁷⁾ vara omanikuna selle käsutamise õiguse üleminek, kauba füüsiline viimine ühest liikmesriigist teise ja omandaja maksukohustuslase seisund (omandajaks võib olla ka mittemaksukohustuslasest juriidiline isik, „kes sellena tegutseb muus liikmesriigis kui kauba lähetamise või veo lähteliikmesriik”).

47. Bundesgerichtshof lähtub sellest, et tarne vastab kõigile nimetatud tingimustele – mida ei ole vaidlustatud –, kuid küsib, kas asjaolu, et müüja oli teadlik tegevusest või osales tegevuses, mille eesmärk on kõrvale hoiduda sihtriigis tasumisele kuuluva käibemaksu maksmisest, mõjutab mingil viisil kuuendas direktiivis sätestatud maksuvabastuse andmist. Seega on küsimus selles, kas direktiivi sõnastusest võib järeldada, et on olemas vaikimisi kehtestatud ja rangelt subjektiivne lisatingimus, müüja heauskus, millest järelduks, et kõnealune müük tuleks maksustada Saksamaal.

48. Mõned menetlusse astujad väidavad kuuenda direktiivi teleoloogilisest tõlgendusest lähtudes, et nimetatud lisatingimus on olemas, sest direktiivi üks eesmärgi on kahtlemata käibemaksupettuste vastu võitlemine. Sedalaadi lõplik tõlgendus, mis viiks direktiivis sõnaselgelt sätestatud tingimustest erinevate tingimuste lisamiseni, tekitab siiski mitmeid probleeme.

49. Esimene neist seisneb selles, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa kohaselt võivad liikmesriigid kehtestada lisatingimusi, selleks et „ära hoida võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi”. Kuigi on tõsi, et „liikmesriikidel on kuuenda direktiivi üksikute sätete rakendamisel suhteliselt suur tegutsemisruum”,(18) näib artikkel 28c viitavat õigusaktidega kehtestatud tingimustele. Saksamaa ei ole seda õigust nähtavasti täiel määral kasutanud ning seetõttu võib ta nüüd olla sunnitud tegelema probleemidega, mille on põhjustanud lüngad tema enda maksuõiguses.(19) Igal juhul on kohtupraktikas täpsustatud, et seda laadi meetmed peavad olema proportsionaalsed ega tohi kahjustada maksu neutraalsuse põhimõtet.(20)

50. Peamine kaalutlus aga põhineb 1991. aastal kuuendasse direktiivi XVIa jaotisena lisatud ühendusesiseste tehingute korra objektiivsuses. See kord (mis on teatavasti ajutine) võeti vastu iseenesest ajutise lahendusena olukorras, kus eri liikmesriikides kehtivad erinevad maksumäärad muutsid äärmiselt ebaotstarbekaks laiendada ühendusesisesele kaubavahetusele päritoluriigis maksustamise loogikat, mis on omane sisekaubandusele.(21)

51. Nimetatud üleminekukord loodi seega peamiselt selleks, et hoida muutumatuna maksustamisalase pädevuse jaotust liikmesriikide vahel (st selleks, et käibemaksu koguks jätkuvalt liikmesriik, kus toimub lõpptarbimine).(22) Selleks loodi kaks uut kategooriat: maksustatav teokoosseis „ühendusesisene omandamine”, millest tulenevalt maksustatakse tegelikult tarne sihtriigis, ja „ühendusesiseste tarnete” maksust vabastamine, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamist ning seega ühisele käibemaksusüsteemile omase maksu neutraalsuse põhimõtte rikkumist.(23)

52. Ühendusesisese tarne maksust vabastamine on võrreldes kuuendas direktiivis (artikli 13 A ja B osa) käsitletud muude maksuvabastustega, mis tulenevad maksukohustuslase või teatavate tegevuste olemusega seotud põhjustest, oma olemuselt seega täiesti *sui generis*. Artikli 28c A osas käsitletav maksuvabastus põhineb varasematest täiesti erineval loogikal: selle eesmärk on tagada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine ühenduse tasandil. Selleks loodi maksuahela üsna kunstlik kaksikjaotus, millega tagatakse maksustamine kaupade sihtkohas.(24)

53. Euroopa Kohus on rõhutanud – ja see ei olekski saanud olla teisiti –, et ühendusesisese tarne ja ühendusesisese omandamise mõisted on oma olemuselt objektiivsed ning et „neid kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest”.(25) Teistsugune käsitusviis ohustaks kohe üleminekukorra eesmärkide täitmist ning rikuks sellele omast neutraalsuse ja territoriaalsuse põhimõtet ning samuti õiguskindluse põhimõtet.(26)

54. Kuna maksuvabastus on ette nähtud objektiivsetel põhjustel (maksu neutraalsuse põhimõtte ja maksustamisalase pädevuse liikmesriikidevahelise jaotuse järgimine), peab objektiivne olema põhimõtteliselt ka selle antav hinnang, isegi juhul, kui sellest saavad kasu kas rohkem või vähem õigusvastaselt tegutsevad isikud, nagu käesoleva kohtuasja puhul.

55. Kuna käesoleval juhul on täidetud kõik kolm tingimust, mida kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkt a maksuvabastuse andmiseks esitab (vara käsutamise õiguse üleminek, kauba füüsiline viimine ühest liikmesriigist teise ja omandaja maksukohustuslase seisund), oleks maksuvabastuse põhjendamatuks pidamine ebaproportsionaalne lahendus, sest see tähendaks süsteemi ühe peamise osa kõrvaldamist ja seaks ohtu selle eesmärkide elluviimise.

56. Sellest objektiivsuse põhimõttest peaks Bundesgerichtshofi esitatud eelotsuse küsimuse analüüsimisel lähtuma ka Euroopa Kohus ning kahtlemata mõjutab see põhimõtte otsustavalt ka vastust, mille ma seoses nimetatud küsimusega käesoleva ettepaneku lõpus esitan. Samuti ütlen juba etteruttavalt, et nimetatud vastus on kooskõlas ka sellega, kuidas pahausksust ja õiguste

kuritarvitamist käsitlevat Euroopa Kohtu praktikat minu meelest tõlgendada tuleb.

B. *Maksuvabastuse põhjendamatuks pidamine tähendaks käesoleval juhul käibemaksu territoriaalsuse ja neutraalsuse põhimõtte rikkumist*

57. Käsitus, mille kohaselt ei ole tegelikult toimunud ühendusesisese tarne käibemaksust vabastamine(27) pahausksuse korral põhjendatud, võib olla vastuolus ka mõningate käibemaksu korra aluspõhimõtetega.

1. Neutraalsuse põhimõtte rikkumine

58. Kuna käibemaks on loodud tarbimismaksuna, peab selle tasumise kohustus lasuma lõpptarbijal. Vastavalt neutraalsuse põhimõttele peab ettevõtja olema täielikult vabastatud kogu tema majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koormast, „sõltumata selle tegevuse eesmärkidest või tulemustest”. See eesmärk saavutatakse tasutud käibemaksu mahaarvamissüsteemi abil, mille aluspõhimõtteks see on ja mis muudab tasutud käibemaksu ettevõtja jaoks millekski, mis ei erine objektiivselt palju raamatupidamiskirjest.(28)

59. Eelöeldust tuleneb, et neutraalsuse põhimõttega on vastuolus „omavahel konkureerivate sarnaste teenuste käibemaksu seisukohast erinev kohtlemine”.(29)

60. Saksamaa valitsus ei nõustu käesoleval juhul neutraalsuse põhimõtte kohaldamisega, väites, et maksuvabastuse andmine võib moonutada konkurentsi.(30) Ta toetub selles küsimuses hiljutisele otsusele kohtuasjas NCC Construction Danmark, milles Euroopa Kohus kinnitas, et neutraalsuse põhimõttega ei saa olla vastuolus teatavad liikmesriikide meetmed, mille eesmärk on tagada, et siseturul ei moonutataks konkurentsi.(31) Siiski ei kinnita nimetatud kohtuotsus kaugeltki üldise erandi tegemist neutraalsuse põhimõtetest ja käsitleb olukorda, mis ei sarnane millegi poolest siin käsitletava juhtumiga.(32) Minu arvates ei olnud Euroopa Kohtu eesmärk anda liikmesriikidele nimetatud otsusega vabadus teha käibemaksukorrast erandeid üksnes vaba konkurentsi kaitsmisele viitamise alusel.

61. Veelgi põhjendamatum on väide, et neutraalsuse põhimõtte rakendamisel võib erandi teha juba üksnes põhjusel, et tehingu tegemisel on esinenud midagi ebaseaduslikku. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on nimetatud põhimõttega vastuolus üldine jaotus seaduslikeks ja ebaseaduslikeks tehinguteks.(33) Seega ei saaks nimetatud asjaolu mõjutada tehingu maksualast liigitamist, kui sellega rikutakse neutraalsuse põhimõtet.

62. Käesolevas kohtuasjas rikutaks minu arvates paratamatult neutraalsuse põhimõtet, kui kõnealune tarne loetaks maksustatavaks ja kui R-i kohustataks maksma Saksamaa maksuametile müügihinnalt käibemaksu (nagu oleks tehtud riigisisene tehing). R ei oleks ju erinevalt riigi piires müüvatest tarnijatest põhimõtteliselt saanud seda maksu jätta ostja kanda, sest viimane oli juba käibemaksukohustuslane kauba sihtriigis, ja R-i käsitataks kunstlikult lõpptarbijana.

63. Lisaks ning järelikult viiks see juhul, kui R-ile keeldutaks maksuvabastust andmast ja samal ajal nõuaks Portugali maksuamet sisse talle kuuluva käibemaksu, topeltmaksustamiseni, mis on samuti vastuolus neutraalsuse põhimõttega.

64. Bundesgerichtshof märgib eelotsuse küsimuses, et sellist topeltmaksustamist saab vältida, kui Saksamaa ametiasutused tagastavad R-ile tasutud käibemaksu, kui on tõendatud, et Portugalis on sama tehingu pealt juba käibemaksu makstud. Ma saan siiski aru, et maksu tagastamise mehhanism (mida näeb ette AO § 227) ei ole mõeldud topeltmaksustamise vältimiseks, vaid üksnes selle tagajärgede kõrvaldamiseks. Seega ei ole see piisav maksu neutraalsuse põhimõtte tagamiseks.(34)

65. Saksamaa kõrge kohus toetub ka kohtuasjas Transport Service tehtud kohtumäärusele,(35) mille punktis 31 on öeldud, et neutraalsuse põhimõttega ei ole vastuolus see, et liikmesriik nõuab käibemaksu *a posteriori* sisse maksukohustuslaselt, kes on väljastanud arve kaubatarne eest *alusetult* kui maksuvaba tarne eest, ja et selles suhtes ei ole tähtis, kas hilisemalt müügilt lõpptarbijale nõutav käibemaks on tasutud või mitte. Kõnealusel juhul aga ei ole ühendusesisest tarnet toimunud, püüti üksnes korrigeerida olukorda, mille puhul maksuvabastust oli *alusetult* kohaldatud; seega ei olnud neutraalsuse põhimõtte vähimalgi määral ohus.

2. Territoriaalsuse põhimõtte rikkumine

66. Minu hinnangul saab selgemalt näidata territoriaalsuse põhimõtte rikkumist.

67. Nimetatud põhimõtte kohaselt on käibemaksu kogumine sõltumata selle suurusest selle liikmesriigi ülesanne, kus toimub kauba lõpptarbimine. See reegel tagab käibemaksutulude range jaotamise ühendusesiseste tehingute korral ja asjaomaste liikmesriikide maksustamisalase pädevuse selge piiritlemise.(36)

68. Käesoleval juhul tähendaks R-ile maksuvabastuse andmisest keeldumine kaupade päritoluriigi (Saksamaa) poolt, et viimane nõuaks R-ilt sisse käibemaksu, ilma et esineks maksuvõlgnevust, sest üleminekukorra loogika kohaselt tuleb kogu maks tasuda riigis, kus kaupa tarbitakse (Portugal). Sellega rikutaks jämedalt territoriaalsuse põhimõtet. Maksustamisalase pädevuse objektiivne jaotus liikmesriikide vahel on minu hinnangul peamine eesmärk, millest ei saa teha proportsionaalselt erandeid iseenesest seaduspärase põhjendusega, et soovitakse karistada ebaseadusliku tegevuse eest ja võidelda pettuste vastu, sest need eesmärgid võib riik raskusteta saavutada õigusnormide abil, mille kehtestamise võimalus tal alati on.

69. Selles osas tuleb märkida, et ühenduse seadusandja ise ja ka kohtupraktika on kehtestanud eeskirju, mis näitavad kindlat tahet lihtsustada pädevuse jaotuse tegelikku kohaldamist.

70. Ühelt poolt on määruse (EÜ) nr 1777/2005(37) artiklis 21 sätestatud, et „[k]ui kaup soetatakse ühendusesiselt direktiivi 77/388/EMÜ artikli 28a tähenduses, on käibemaksustamise õigus kaupade lähetamise või veo sihtliikmesriigil, ilma et seda mõjutaks tehingu käibemaksustamine kaupade lähetamise või veo alguse liikmesriigis”.

71. Teiselt poolt otsustati kohtuasjas Teleos jt(38), et „selleks et tagada käibemaksu korrapärane laekumine, on ühendusesisese omandamise ja tarne üleminekukorra raames vajalik, et pädevad maksuhaldurid kontrolliksid üksteisest sõltumatult, kas ühendusesisese omandamise ning sellele vastava tarne maksust vabastamise tingimused on täidetud”.

72. Vaatamata sellele, et „ühendusesisene kauba tarne ja omandamine kujutavad endast tegelikkuses üht ja sama majandustehingut”(39), nagu kohtupraktikas on märgitud, jaotatakse maksustamisalane pädevus kõnealuste tehingute puhul seetõttu mitme liikmesriigi vahel, kellest igaüks vastutab omaenda õiguste rakendamise eest.(40)

73. Eelöeldu tuleneb minu arvates taas vaid üleminekukorra objektiivsest olemusest: iga asjaomane liikmesriik peab kontrollima asjaomaste tehingute laadi nende maksuvabastuse või – vastupidi – nende maksustamise eesmärgil, sekkumata samas teise liikmesriigi pädevusse.

74. Kooskõlastamine ja seega ka pettusevastane kaitse toimib juba tänu halduskoostööle ja teabevahetusele, mida reguleerib määrus (EÜ) nr 1798/2003(41). Nimetatud koostöö kujutab endast eelotsusetaotluses esitatust ehk tõhusamatki vahendit ja – mis kõige olulisem – ühendusesiseste tehingutega seotud pettuste vastu võitlemiseks sobivamat lahendust. Nagu komisjon on kirjalikes märkustes tabavalt märkinud, oleksid need mehhanismid kasutatud, kui käibemaksuga maksustamise pädevus läheks üle päritoluriigile ja kui jäetaks kõrvale kuuenda direktiiviga kehtestatud maksustamisalase pädevuse jaotus.

75. 22. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas X ja fiscale eenheid Facet(42), millele kohtuistungil korduvalt viidati, minu hinnangul üksnes kinnitab territoriaalsuse põhimõtte olulisust. Vastavalt nimetatud kohtuotsusele ei saa ühendusesisene omandamine, mis on maksustatud liikmesriigis, kes on väljastanud käibemaksukohustuse registrinumbri (olukord, mis vastavalt kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 esimesele lõigule tekib juhul, kui kauba omandaja ei tööenda, et omandamine on maksustatud kaupade lähetamise või veo sihtkohas), anda käibemaksu mahaarvamise õigust kuuenda direktiivi artikli 17 tähenduses. Euroopa Kohus on seisukohal, et sellistel juhtudel mahaarvamise õiguse andmine „võib kahjustada kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 teise ja kolmanda lõigu kasulikku mõju, kuna maksukohustuslasel, kellel on õigus kasutada registreerimisliikmesriigis käibemaksu mahaarvamise õigust, puudub huvi esitada andmeid asjaomase ühendusesisese omandamise maksustamise kohta kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis. Selline lahendus võib ohustada lõppkokkuvõttes alusnormi, mille kohaselt loetakse kauba ühendusesisesel omandamisel selle tehingu maksustamise kohaks kauba lähetamise või veo sihtliikmesriik – ehk liikmesriik, kus toimus kauba lõpptarbimine –, mis on üleminekukorra eesmärk”.(43) Minu hinnangul kinnitab see kohtuotsus taas käibemaksualase pädevuse jaotuse järgimise vajadust.

C. Pettuse võimalik mõju

76. Eelöeldu põhjal ei saa siiski järeldada, et neutraalsuse ja territoriaalsuse põhimõtte oleks absoluutne. Seetõttu tuleb leida lisaargumente, selgitades, kas kohtuasja konkreetsete asjaolude põhjal võiks siinkohal teha ka erandi maksu neutraalsuse ja territoriaalsuse põhimõtte kohaldamisest.

77. Selles küsimuses on asjakohased mitut liiki kohtuotsused. Ühelt poolt on Euroopa Kohus loonud mahuka kohtupraktika õiguste kuritarvitamise kohta ja samas osutanud tagajärgedele, mida pettuse esinemine võib avaldada tasutud käibemaksu mahaarvamise korrale. Teiselt poolt on kohtupraktikas mitme ühendusesiseseid tarneid käsitleva kohtuasja käigus tõdetud, et neutraalsuse põhimõtte range kohaldamine on asjakohane vaid juhul, kui huvitatud isik tegutseb heauskselt või on täielikult kõrvaldanud maksutulude laekumata jäämise ohu.

78. Esimest liiki kohtuotsuste pealiskaudne analüüs võiks viia ennatliku järelduseni, et kaupade päritoluriik (käesoleval juhul Saksamaa) võib maksuvabastust vabalt rakendada ja keelduda selle kohaldamisest pahausklikult tegutsenud maksukohustuslase suhtes.

79. Enne sellise järelduseni jõudmist tuleb siiski väga hoolikalt uurida asjakohasemat ühendusesiseseid tarneid käsitlevat kohtupraktikat, millest ilmneb selgemalt habras tasakaal ühelt poolt pettuste vastu võitlemise mehhanismide ning teiselt poolt neutraalsuse ja territoriaalsuse põhimõtte vahel.

80. Järgnevalt analüüsingi kõigis asjaomastes kohtuotsustes ja eelkõige kohtuasjas Collée nimetatud kriteeriume ja nende kohaldatavust käesolevas asjas.

1. Kuritarvitusi ja pettusi käsitlev kohtupraktika

81. Euroopa Kohus on korduvalt ja üldiselt väitnud, et pettuste, maksude maksmisest kõrvalehoidumise ja nendega seotud kuritarvituste vastu võitlemine on eesmärk, mida kinnitatakse ja edendatakse kuuendas direktiivis, ja et ühenduse õigusnorme ei saa ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil.(44)

82. Kohtupraktika pakub esiteks õiguste kuritarvitamise kindlakstegemiseks ja – mis veelgi olulisem – selle tagajärgede hindamiseks praegu juba konkreetseid kriteeriume.(45) Seoses käibemaksuga on eespool nimetatud Halifaxi kohtuotsuses märgitud, et kuritarvituse tuvastamiseks on nõutav:

– esiteks see, et vaatamata asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalsele järgimisele on kõnealuste tehingute tulemuseks maksusoodustuse saamine, mille andmine on vastuolus nende sätetega taotletava eesmärgiga, ja

– teiseks see, et kõnealuste tehingute peamine eesmärk on maksusoodustuse saamine.

83. R-i juhtumi puhul on siiski selge, et tegemist ei olnud vaid „asjaomaste sätetega ette nähtud tingimuste formaalse järgimisega”, sest tarne leidis tegelikult aset.

84. Samuti on väga kaheldav, et nimetatud tehingute „peamine eesmärk” oleks olnud maksusoodustuse saamine, isegi kui tõlgendada seda laias tähenduses, st maksusoodustuse saamisena iseenda või kolmanda isiku jaoks (käesoleval juhul Portugalis tegutsenud ostjad). R-i müügitehingud olid majanduslikult tulusad tehingud, mitte fiktiivsed, üksnes maksusoodustuse saamiseks tehtud tehingud.

85. Kahtlemata oli R-i tegelik eesmärk konkurentsi kahjustav, sest võib arvata, et kaubasaajate isiku varjamine võimaldas tal küsida neilt kõrgemat hinda, mis oli samas tema „ausatest maksumaksjatest” (kui kasutada Bundesgerichtshofi sõnastust) konkurentide kehtestatud hindadega võrreldes ostjatele soodsam. See asjaolu ei ole aga piisav, et pidada R-i tehinguid kuritarvituseks kõnealuse kohtupraktika tähenduses, mis käsitleb sellena pigem täiesti fiktiivseid tehinguid.

86. Seoses sellega märkis Euroopa Kohus kohtuasjas Halifax, et „kuritarvitusega seotud tehinguid tuleb uuesti määratleda viisil, millega taastada selline olukord nagu oleks olnud siis, kui kuritarvitusega seotud tehinguid ei oleks esinenud”.(46) Seega oleks ka juhul, kui R oleks teatanud Saksamaa maksuhaldurile fiktiivsete ostjate asemel tegelike ostjate isiku, ikkagi tegemist ühendusesisese ja seega käibemaksuvaba tarnega. Ebaõige teabe esitamisel ei ole saadud maksusoodustusega käesoleval juhul põhjuslikku seost (tuleks siiski küsida, kas R-i oleks selliste tehingute tegemine samavõrra huvitanud ka juhul, kui andmeid ei oleks varjatud).

87. Eelöeldu põhjal olen seisukohal, et R-i tegevus ei ole Halifaxi kohtuotsusest tuleneva kohtupraktika tähenduses õiguste kuritarvitamine.

88. Kuid vaatamata sellele, et õiguste kuritarvitamist kõnealuse kohtupraktika tähenduses ei esinenud, ei saa tuvastatud asjaolude põhjal eitada, et R-i tegevuse puhul oli siiski tegemist pettusega. Küsimus aga on selles, kas maksuvabastusest ilmajätmine on sellise tegevuse eest kõige sobivam ja proportsionaalsem karistus. Kohtupraktika ei paku aga ka selles küsimuses piisavaid argumente maksuvabastuse põhjendamatuks tunnistamise kasuks.

89. Kahtlemata on palju selliseid kohtuotsuseid, millega maksusoodustus on pettuse esinemise korral ära võetud.⁽⁴⁷⁾ Käesolevas menetluses on paljudele nendest kohtuotsustest korduvalt viidatud, kuid enamasti on tegemist kohtuasjadega, kus küsimus oli tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguses, mitte ühendusesisese tarne maksuvabastuses, mille puhul on kaalul territoriaalsuse põhimõte. Seetõttu ei saa nimetatud kohtuotsustes esitatud kriteeriume analoogia põhjal automaatselt kohaldada.

2. Kohtupraktika pahausksuse kohta ühendusesiseste tarnete korral

90. Kuna kohtupraktikat kuritarvituste ja pahausksuse kohta riigisisestes tehingutes ei saa kohaldada, leiab mõningaid käesoleva kohtuasja jaoks asjakohaseid elemente minu hinnangul vaid ühendusesiseseid tarneid käsitlevast kohtupraktikast.

91. Kahes hiljutises kohtuotsuses – eespool nimetatud kohtuasjas Teleos jt ja kohtuasjas Collée⁽⁴⁸⁾ – on käsitletud ühendusesisese tarne maksuvabastust tarnija võimaliku pahauskse tegevuse korral.

92. Kohtuasjas Teleos jt langetatud otsuses lähtus Euroopa Kohus sellest, et ühendusesisest tarnet ei olnud toimunud (kaubad ei väljunud päritoluriigi territooriumilt), kuid tarnija esitas õigeaegselt tõendid, mis võimaldasid maksuvabastust kohaldada. Kohtuasjas otsustati, et juhul, kui tarnija tõendab oma tegutsemist täielikus heas usus, ei saa teda kohustada tasuma maksu tagantjärele.

93. Sellest kohtuotsusest tuleneb, et isegi kui ei ole toimunud ühendusesisest tarnet kuuenda direktiivi tähenduses, ei saa tarnijalt, kes on tegutsenud heas usus, *a posteriori* nõuda käibemaksu, mille tasumisest ta on alusetult vabastatud.⁽⁴⁹⁾ *Contrario sensu* tuleks järeldada, et kui tarnet ei ole toimunud, kuid tarnija on tegutsenud pahauskse, tuleks temalt nõuda käibemaksu tasumist. Asjaomasel maksukohustuslasel ei ole kummalgi juhul õigust maksuvabastusele, kuid tema heausksuse korral kohustab Euroopa Kohus asjaomast liikmesriiki loobuma talle kuuluva käibemaksu sissenõudmisest (seega loobub ta lõppkokkuvõttes heas usus tegutsemist arvesse võttes olukorra korrigeerimisest).

94. Ei ole siiski selge, kas kohtuasjas Teleos jt tehtud kohtuotsuse sõnastusest saab järeldada, nagu väidab Saksamaa valitsus, et üksnes pahausklikkuse esinemise asjaolu on piisav selleks, et ükskõik mis asjaoludel (eelkõige siis, kui on toimunud ühendusesisene tarne, nagu käesoleval juhul) kinnitada tarnija kasuks tehtava maksuvabastuse põhjendamatuks ja lubada kaupade päritoluliikmesriigil koguda käibemaksu, mis talle ei kuulu. Seetõttu on selle kohtupraktika kohaldatavus käesoleva kohtuasja suhtes kaheldav.

95. Seda järeldust kinnitab kohtuasjas Collée tehtud otsuse tõlgendus; seal oli tegemist juhtumiga, mille puhul toimus ühendusesisene tarne, kuid tarnija varjas seda esialgu põhjustel, mis ei olnud üldse maksustamisega seotud. Kuigi tegemist ei ole samasuguse juhtumiga, sarnanevad nimetatud kohtuotsuse faktilised asjaolud kõige enam eelotsusetaotluse omadega: mõlema puhul toimus ühendusesisene tarne ja sellega seotud ühendusesisene omandamine, kuid kohtuasjas Collée müüja pigem varjas tarne ühendusesisest olemust (loobudes sellega asjaomasest maksuvabastusest), kui seadis ohtu kaubandusliku vahendustasu saamise, millele tal tegelikult

väljaspool lepinguga ette nähtud territooriumi müümise korral õigust ei olnud;(50) käesolevas kohtuasjas aga varjas R tarnesaajate tegelikku isikut, kuid mitte tarnet ennast.

96. Eelkõige pakuvad huvi kohtuasjas Collée tehtud otsuse punkt 35 ja järgmised punktid, kus Euroopa Kohus on esitanud oma argumendid kahes osas.

97. Esiteks on kohtuasjas Collée tehtud otsuse punktis 35 lähtuvalt kohtuasjades Genius Holding(51) ja Schmeink & Cofreth ja Strobel(52) tehtud otsustest käsitletud võimalust korrigeerida arvele alusetult märgitud käibemaksu, kui tarnija „kõrvaldab õigeaegselt maksutulude saamatajäämise ohtu”. Kui seda on tehtud, nõuab neutraalsuse põhimõtte maksuvabastuse määramist, ja seega ei sõltu tulemus sellest, kas tarnija on toiminud heauskselt või pahauskselt.(53)

98. Sama põhimõtte näib olevat kohaldatav ka R-i kohtuasjas, kuigi selle puhul tähendaks „korrigeerimine”, mida püüab teha Saksamaa valitsus, keeldumist maksuvabastusest, mis on juba määratud tehingule, mida on alati esitatud sellena, mis ta on: ühendusesisese tarnena. Käesoleval juhul on raske kindlaks teha, kas maksutulu saamatajäämise oht on seotud „korrigeerida” sooviva liikmesriigiga, või piisab sellest, et see on seotud käibemaksusüsteemiga üldiselt.

99. Generalbundesanwalt on oma kirjalikes märkustes seisukohal, et kuna pettusevastane võitlus on üks kuuenda direktiivi eesmärkidest, saab kohtupraktika viidata üksnes maksu saamatajäämise ohule kogu ühenduse territooriumil. Ka Iirimaa valitsus toetab seda seisukohta, viidates sõnaselgelt viidatud kohtuasjas Collée tehtud otsuse punktile 36, kus on juttu „maksutulu saamatajäämis[est] või [käibemaksu kogumise takistamisest]”. See lauseosa võiks viia tõepoolest mõttele, et on ükskõik, millisele liikmesriigile maks kuulub.

100. Sama kohtuotsuse punktis 34 aga on selgelt öeldud, et vastus küsimusele, kas käibemaksust vabastamise võib seada sõltuvusse maksukohustuslase heausksusest, „sõltub sellest, kas liikmesriigil esineb maksutulude saamatajäämise oht”.(54) Teiselt poolt on punktis 37 öeldud, et „maksutulu saamatajäämisena ei saa käsitleda ühendusesisese tarne käibemaksuga maksustamata jätmist, kui esialgu loeti ühendusesisene tarne ekslikult riigis toimunud tarneks [...]. Vastavalt territoriaalse maksustamise põhimõttele kuuluvad sellised tulud liikmesriigile, kus toimus lõpptarbimine”.

101. Minu hinnangul on analoogia R-i kohtuasjaga ilmne. Kohtuotsuse sõnastus on selles osas väga selge ja on raske jääda sarnaselt Generalbundesanwaltiga seisukohale, et kohtuotsuses sätestatud ei saa käesoleva kohtuasja suhtes kohaldada vaid seetõttu, et kohtuasjas Collée oli kaubasaaja käibemaksu algusest peale tasunud.

102. Kuigi on tõsi, et see, kui liikmesriigil jääb maksutulu saamata, peaks olema murettekitav kogu ühenduse jaoks,(55) olen seisukohal, et Euroopa Kohtu eesmärk kohtuasja Collée nimetatud punktides oli seada selgelt prioriteediks territoriaalsuse põhimõtte kohaldamine ka pahausksuse korral. Selline lahendus on loogiline: R-i kohtuasja taoliste kohtuasjade puhul oleks maksuvabastusest ilmajätmine karistus, millel ei ole maksustamisega vähimatki seost, sest Saksamaal ei ole mingit õigust maksu saada. Kohtupraktikas kehtestati „maksutulu saamatajäämine” kriteeriumina, mille abil hinnata pahausksuse mõju, eesmärgiga tasakaalustada asjaomase maksuhalduri majandusolukorda, taastades sellise olukorra nagu oleks olnud siis, kui ei oleks esinenud pettust või kuritarvitust.(56)

103. Kohtuasjas Collée tehtud otsus ei piirdunud nende argumentidega. Järgmistes punktides on liikmesriigi kohtule esitatud selge üleskutse kontrollida kuritarvituse või pettuse esinemist ning viidatud sõnaselgelt otsusele kohtuasjas Kittel ja Recolta Recycling(57) ning kohtuasjast Halifax tulenevale kohtupraktikale, mis käsitleb õiguste kuritarvitamist.(58) Nagu ma aga juba eespool

märkisin, ei saa R-i tegevust kohtupraktika põhjal pidada kuritarvituseks, ja vaatamata selle pettuslikule olemusele ei ole täidetud tingimused, mis on vajalikud tehtud ühendusesisese tarne suhtes maksuvabastuse andmisest keeldumiseks.

D. Maksuvabastuse andmisest keeldumine on ebaproportsionaalne lahendus

104. Lõpuks selgitab Euroopa Kohus kohtuasjas Collée tehtud otsuses, et „ühenduse õigus ei takista liikmesriikidel teatavatel tingimustel käsitleda ühendusesisese tehingu varjamist käibemaksupettuse katsena ning sellisel juhul kohaldada siseriiklikus õiguses ette nähtud rahatrahve või rahalisi karistusi”, mis peavad siiski olema kuritarvituse raskusega proportsionaalsed.(59)

105. Minu hinnangul on kohtupraktikas selle täpsustusega viidatud võimalusele rakendada teisi, proportsionaalsemaid karistusi, kui seda on maksuvabastuse andmisest keeldumine, mis muudaks kogu käibemaksualase pädevuse territoriaalse jaotuse korda.

106. Sellekohase kohtupraktika ja kuuenda direktiivi artikli 28c A osa kohaselt võivad liikmesriigid kahtlemata õigusnormidega kehtestada (kas haldus- või kriminaal-)karistused sedalaadi tegevuse eest.(60) Pealegi ei ole mingeid takistusi selleks, et võimaliku rahalise karistuse summa suuruseks määrataks kohaldatud maksuvabastuse summa (see oleks vastupidi proportsionaalne ja põhjendatud). Sellisel juhul aga toetuks kaupade päritoluliikmesriik selle summa määramisel oma karistusalaalse pädevusele, mis – nagu on loogiline – kehtib üksnes sõnaselge õigusnormi alusel, mis Saksamaa maksuasutusel näib käesoleval juhul puuduvat.

107. Just sedalaadi õigusnorm, mida täiendatakse määruses nr 1798/2003 sätestatud halduskoostöö mehhanismidega, millele ma juba viitasin, oleks proportsionaalsem ja samas maksu sisemisele loogikale vastav lahendus pettuseohu vastu, mis on Generalbundesanwalti sõnul peaaegu omane süsteemidele, mis eeldavad eri liikmesriikide maksuasutuste sekkumist.

108. Kokkuvõtteks olen seisukohal, et vaatamata asjakohastele argumentidele, nagu vajadus kaitsta kogu käibemaksusüsteemi tõhusat toimimist ja mitte soodustada konkurentsi kahjustavaid tegevusi, ei ole maksuvabastuse põhjendamatuks pidamine – jättes täiesti kõrvale küsimuse selle mõjust süüteo koosseisu tuvastamisele – proportsionaalne lahendus, sest on olemas muud vahendid, mis võimaldaksid neid eesmärgi täita neutraalsuse ja territoriaalsuse põhimõtet märkimisväärselt rikkumata.

VIII. Ettepanek

109. Seetõttu soovitan Euroopa Kohtul vastata Bundesgerichtshofi esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a tuleb tõlgendada nii, et see ei sisalda erandit, mille alusel keelduda nimetatud sättes käsitletavate kaubatarnete puhul käibemaksuvabastuse andmisest juhul, kui tarne on tegelikult toimunud ja seda vaatamata sellele, et objektiivsete asjaolude põhjal on võimalik kinnitada, et maksukohustuslasest müüja:

- a) teadis, et ta osaleb tarnega sellises kaubakäibes, millega tahetakse käibemaksu maksmisest kõrvale hoiduda, või
- b) tegi toiminguid, mille eesmärk oli tegeliku soetaja isiku varjamine, selleks et võimaldada temal või kolmandal isikul käibemaksu maksmisest kõrvale hoiduda.

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

3 – 16. detsembri 1991. aasta direktiiv, millega täiendatakse maksupiiride kaotamise eesmärgil ühist käibemaksusüsteemi ning muudetakse kuuendat direktiivi (EÜT L 376, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 160).

4 – Bundesgesetzblatt (edaspidi „BGB1“) 1976 I, lk 613, ja 1977 I, lk 269.

5 – *BGBI* 1993 I, lk 565.

6 – *BGBI* 1999 I, lk 1308.

7 – R-i advokaat kinnitas kohtuistungil, et tegemist oli kasutatud sõidukitega. Kui tegemist oleks olnud „uute transpordivahenditega“, tuleks kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a asemel kohaldada sama artikli punkti b.

8 – Viidatud on 20. novembri 2008. aasta otsusele kohtuasjas 1 StR 354/08 ja 19. veebruari 2009. aasta otsusele kohtuasjas 1 StR 633/08. Esimene otsus vaidlustati Bundesverfassungsgerichtis (föderaalne põhiseaduslikkuse järelevalve kohus), kes peatas 23. juuli 2009. aasta otsusega kohtuasjas 2 BvR 542/09 lõpliku otsuse tegemiseni määratud vanglakaristuse kohaldamise, märkides, et käesoleval juhul ei saa *a priori* välistada põhiseaduse § 103 lõike 2 rikkumist (karistuste seaduslikkuse põhimõte).

9 – 11. märtsi 2009. aasta määrus kohtuasjas 1 V 4305/08.

10 – Kohtuasi XI B 24/09, DStR 2009, lk 1693.

11 – Kui tehingu näol on tegemist ühendusesisese maksuvaba tarnega, ei kujuta omandajate kohta esitatud valeandmed endast süütegu, vaid ainult haldusõiguserikkumist, mille eest karistatakse kuni 5000 euro suuruse rahatraviga (UStG § 26a lõige 2).

12 – Bundesgerichtshofi esitatud andmete põhjal ei käsitle ei kriminaalõiguse säte (AO § 370) ega Saksamaa käibemaksuseadus (UStG §-d 4 ja 6a) sõnaselgelt käesolevas kohtuasjas esinevat pettust ega näe ette kriminaalkaristust ega maksuõiguse sanktsiooni, mida sellise tegevuse puhul kohaldada: AO § 370 ei võimalda juhul, kui tegemist oli käibemaksuvaba tehinguga, pidada R-i manipuleerimisi ja varjamisi süüteoks ning UstG sõnastus ei ole piisavalt selge, et pidada maksuvabastuse andmist kõnealusel juhul põhjendamatuks.

13 – Ta viitab sellega seoses 8. oktoobri 1987. aasta otsusele kohtuasjas 80/86: Kolpinghuis Nijmegen (EKL 1987, lk 3969, punkt 13); 12. detsembri 1996. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C?74/95 ja C?129/95: X (EKL 1996, lk I?6609, punkt 24); ja 3. mai 2005. aasta otsusele liidetud kohtuasjades C?387/02, C?391/02 ja C?403/02: Berlusconi jt (EKL 2005, lk I?3565, punkt 73 jj).

14 – Vt sellega seoses ka 11. juuni 1987. aasta otsus kohtuasjas 14/86: Pretore di Salò (EKL 1987, lk 2545, punkt 20); 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C?168/95: Arcaro (EKL 1996, lk I?4705, punkt 37) ja 7. jaanuari 2004. aasta otsus kohtuasjas C?60/02: X (EKL 2004, lk I?651, punkt 61).

15 – Vt mh 21. juuni 2001. aasta otsus kohtuasjas C?206/99: SONAE (EKL 2001, lk I?4679, punktid 45–47); 13. juuni 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?430/99 ja C?431/99: Sea?Land Service ja Nedlloyd Lijnen (EKL 2002, lk I?5235, punktid 47 ja 48) ja 30. märtsi 2004.

aasta otsus kohtuasjas C-147/02: Alabaster (EKL 2004, lk I-3101, punkt 55). Lisaks sellele tasub meelde tuletada, et vastavalt selgelt väljakujunenud kohtupraktikale peab kohtuasja lahendav liikmesriigi kohus, kel tuleb vastutada tehtava kohtuotsuse eest, kohtuasja konkreetsetest asjaoludest lähtudes hindama nii seda, kas otsuse tegemiseks on vajalik eelotsus, kui ka seda, kas Euroopa Kohtule esitatavad küsimused on asjakohased (vt eelkõige 5. oktoobri 1977. aasta otsus kohtuasjas 5/77: Tedeschi, EKL 1977, lk 1555, punktid 17–19; 25. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-326/00: IKA, EKL 2003, lk I-1703, punkt 27; 12. aprilli 2005. aasta otsus kohtuasjas C-145/03: Keller, EKL 2005, lk I-2529, punkt 33; 22. juuni 2006. aasta otsus kohtuasjas C-419/04: Conseil général de la Vienne, EKL 2006, lk I-5645, punkt 19, ja 16. juuli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-537/07: Gómez-Limón Sánchez-Camacho, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 24).

16 – Siinkohal pean vajalikuks täpsustada, et minu eesmärk ei ole anda asjaoludele tegelikku õiguslikku hinnangut, mis on liikmesriigi kohtu ülesanne, vaid analüüsida olukorda ja vastata küsimusele selle sõnastuse kohaselt, lähtudes eelotsusetaotluses esitatud asjaoludest, seadmata kahtluse alla nende paikapidavust.

17 – 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-409/04: Teleos jt (EKL 2007, lk I-7797, punkt 70).

18 – 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz (EKL 1995, lk I-1883, punkt 34).

19 – Generalbundesanwalt ja Iirimaa valitsus väitsid kohtuistungil, et UStG § 6a lõike 1 ja UStDV § 17 eesmärk on võidelda pettuste ja käibemaksu maksmisest kõrvalehoidumise vastu ja et nendest piisaks käesoleval juhul maksuvabastuse andmisest keeldumiseks. Loomulikult ei ole Euroopa Kohtu ülesanne tõlgendada sellelaadseid liikmesriigi õigusnorme, kuid on tõsi, et kui selline tõlgendus peab paika, ei oleks eelotsuse küsimust esitatud sellises sõnastuses. Bundesgerichtshof ei küsi ju, kas sellelaadne säte on kooskõlas kuuenda direktiiviga, vaid kas direktiivist tuleneb otseselt, et pahauskuse korral ei ole maksuvabastus põhjendatud.

20 – 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt (EKL 2006, lk I-1609, punkt 92). Vt selles küsimuses ka 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-25/07: Sosnowska (EKL 2008, lk I-5129, punkt 23).

21 – Maksustamine päritoluriigis oleks andnud eelised neile liikmesriikidele, kes teevad enam ühendusesiseseid tarneid, ja moonutanud arusaama käibemaksust kui tarbimismaksust. Need probleemid saaks lahendada liikmesriikidevahelise automaatse kompensatsioonisüsteemiga. Kuna aga sellelaadne mehhanism (mis põhjustaks riikidevahelisi rahavooge) oleks tegelikkuses liiga keeruline ja kuna maksumäärasid oli vähemalt lähitulevikus raske suuremal määral ühtlustada, kehtestas ühenduse seadusandja nimetatud üleminekukorra, mis pidi esialgu kehtima kuni 1996. aasta lõpuni, kuid mis kehtib siiani ning mis on ajutiselt üle võetud uude käibemaksudirektiivi (nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi; ELT L 347, lk 1).

22 – Vt selles küsimuses kohtujurist Kokott'i 11. jaanuari 2007. aasta ettepanek kohtuasjas Teleos jt.

23 – Eespool viidatud otsus kohtuasjas Teleos jt, punkt 25.

24 – Just selle „maksuvabastuse” eripära võrreldes kuuenda direktiivi artiklis 13 sätestatud maksuvabastustega tekitab kahtlusi selle tõlgendamisel „erandina” ning vastupidi mõningate menetlusse astujate seisukohale on seda seetõttu soovitatav kindlasti tõlgendada kitsendavalt.

25 – Otsus juba nimetatud kohtuasjas Teleos jt, punktid 38 ja 40. Objektiivsust rõhutatakse ka muude mõistete puhul, mis määratlevad kuuenda direktiivi alusel maksustatavad tehingud (12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punkt 44, ja 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punkt 41).

26 – Kohtupraktikas on sellega seoses öeldud, et „maksuhalduri kohustus viia maksukohustuslase tahte kindlaksmääramiseks läbi uurimine on vastuolus ühise käibemaksusüsteemi eesmärkidega tagada õiguskindlus ja lihtsustada käibemaksu kohaldamisega seotud toiminguid, lähtudes, v.a erandjuhtudel, asjaomase tehingu objektiivsest olemusest” (6. aprilli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-4/94: BLP Group, EKL 1995, lk I-983, punkt 24; eespool viidatud kohtuotsus Optigen jt, punkt 45; eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punkt 42, ja eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt, punkt 39).

27 – Või tarne ühendusesisese olemuse eitamine, kui selle objektiivsed tingimused on täidetud.

28 – 14. veebruari 1985. aasta otsus kohtuasjas 268/83: Rompelman (EKL 1985, lk 655, punkt 19); 15. jaanuari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-37/95: Ghent Coal Terminal (EKL 1998, lk I-1, punkt 15); 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-223/03: University of Huddersfield (EKL 2006, lk I-1751, punkt 47) ja 13 märtsi 2008. aasta otsus kohtuasjas C-437/06: Securenta (EKL 2008, lk I-1597, punkt 25).

29 – 7. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-240/05: Eurodental (EKL 2006, lk I-11479, punkt 46) ja eespool viidatud kohtuotsus Teleos jt (punkt 59).

30 – Saksamaa valitsuse väitel oleks R „soodsamas olukorras kui heauskne tarnija, kes lihtsalt ei ole suutnud tõestada, et on seoses vajalike tõendite hankimisega võtnud tarvitusele kõik vajalikud abinõud, ja kelle tarne seetõttu maksustatakse”. Ka Bundesgerichtshof leiab, et „ausate ettevõtjate ja selliste maksumaksjate ebaausate ettevõtjate vahel, kes hoiduvad maksude maksmisest kõrvale süstemaatilise varjamise abil”, ei ole tegelikku konkurentsi.

31 – 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08 (kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punktid 46 ja 47).

32 – Kohtuasjas oli tegemist ehitusettevõtjaga, kes tasus käibemaksu enda arvel teostatud ehitusteenuselt (tarne iseendale). Euroopa Kohus otsustas nimetatud kohtuasjas, et neutraalse maksustamise põhimõttega ei ole vastuolus, et nimetatud ettevõtjal ei ole õigust maha arvata kogu käibemaksu, mis ta tasub seoses selle ehitusteenuse üldkuludega, kuna enda arvel püstitatud ehitiste müügist tekkiv käive on käibemaksust vabastatud.

33 – 5. juuli 1988. aasta otsus kohtuasjas 269/86: Mol (EKL 1988, lk 3627, punkt 18) ja kohtuasjas 289/86: Happy Family (EKL 1988, lk 3655, punkt 20) ning 2. augusti 1993. aasta otsus kohtuasjas C-111/92: Lange (EKL 1993, lk I-4677, punkt 16). Selles kohtupraktikas on kõrvale jäetud näiteks narkootikumilaadsete toodete tarned, mis on erijuhtum, sest juba oma olemuse tõttu kuuluvad narkootikumid kõigis liikmesriikides täieliku turustamiskeelu alla, v.a rangelt kontrollitavas kaubaringluses nende kasutamiseks meditsiinilistel ja teaduslikel eesmärkidel. Seda erandit ei saa käesoleval juhul nähtavasti siiski kohaldada.

34 – Siinkohal tuleb ehk teha erand juhtumi hindamises üksnes maksustamise seisukohast ja pöörata korraks tähelepanu sellest tulenevale kriminaalvastutusele; siin on teatav paradoks, sest kui R-i võimalikul kriminaalkorras karistamisel saaks – nagu väidab eelotsusetaotluse esitanud kohus – toetuda maksuvabastuse põhjendamatusse, tuleks küsida, kuidas mõjutab maksu hilisem tagastamine süüdimõistvat kohtuotsust.

35 – 3. märtsi 2004. aasta kohtumäärus kohtuasjas C-395/02 (EKL 2004, lk I-1991).

36 – 6. aprilli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-245/04: EMAG Handel Eder (EKL 2006, lk I-3327, punkt 40). Vt ka kohtujurist Kokott'i 10. novembri 2005. aasta ettepanek samas kohtuasjas (punktid 23–24) ja kohtujurist Ruiz-Jarabo ettepanek kohtuasjas Lipjes (27. mai 2004. aasta otsus kohtuasjas C-68/03, EKL 2004, lk I-5879, punkt 25).

37 – Nõukogu 17. oktoobri 2005. aasta määrus, millega sätestatakse ühist käibemaksusüsteemi käsitleva direktiivi 77/388/EMÜ rakendusmeetmed (ELT L 288, lk 1).

38 – Eespool viidatud kohtuotsus, punkt 71.

39 – Eespool viidatud otsus kohtuasjas Teleos jt, punkt 23.

40 – Selles küsimuses tundub mulle väga kõnekas kohtujurist Kokott'i kohtuasjas Teleos jt esitatud ettepaneku punkt 31: „Ühendusesisese omandamisega kandub maksustamisõigus päritoluriigilt sihtriigile”, kusjuures joonealuses märkuses on täpsustatud, et „siiski ei ole sihtriigi maksuhalduri seisukohad ühendusesisese omandamise kohta siduvad päritoluriigi maksuhalduri jaoks, kui viimane kontrollib, kas on täidetud ühendusesisese tarne maksuvabastuse tingimused”.

41 – Nõukogu 7. oktoobri 2003. aasta määrus halduskoostöö kohta käibemaksu valdkonnas ja määruse (EMÜ) nr 218/92 kehtetuks tunnistamise kohta (ELT L 264, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 392).

42 – Liidetud kohtuasjad C-536/08 ja C-539/08. Kohtuotsus on kohtulahendite kogumikus veel avaldamata.

43 – Eespool viidatud otsus kohtuasjas X ja fiscale eenheid Facet, punkt 44.

44 – 12. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-367/96: Kefalas jt (EKL 1998, lk I-2843, punkt 20); 23. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-373/97: Diamantis (EKL 2000, lk I-1705, punkt 33); 29. aprilli 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-487/01 ja C-7/02: Geemente Leusden ja Holin Groep (EKL 2004, lk I-5337, punkt 76); 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-32/03: Fini H (EKL 2005, lk I-1599, punkt 32) ja otsus eespool viidatud kohtuasjas Kittel ja Recolta Recycling (punkt 54).

45 – Kohtupraktika pika arengu järel on õiguste kuritarvitamise teoorial liidu õiguses praeguseks juba väga oluline koht, kusjuures mõnel juhul võib seda pidada isegi selle üldpõhimõtteks. Seda on kinnitanud näiteks kohtujurist Poiares Maduro kohtuasjas Halifax esitatud 7. aprilli 2005. aasta ettepaneku punktis 64; samuti kohtujurist La Pégola, kuigi mitte nii selgelt, kohtuasjas C-212/97: Centros (9. märtsi 1999. aasta otsus, EKL 1999, lk I-1459) 16. juulil 1998. aastal esitatud ettepaneku punktis 20. Õiguskirjandusest vt De la Feria, R., „Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax”, *Common Market Law Review*, 45, 2008, lk 395.

46 – Eespool viidatud otsus kohtuasjas Halifax jt, punkt 94.

- 47 – Eespool viidatud kohtuotsus Rompelman, punkt 24; 29. veebruari 1996. aasta otsus kohtuasjas C?110/94: Inzo (EKL 1996, lk I?857, punkt 24); 21. märtsi 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?110/98–C?147/98: Gabalfrija jt (EKL 2000, lk I?1577); eespool viidatud kohtuotsus Fini H, punkt 34, ning eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recuculing, punkt 55. Piisab sellest, kui huvitatud isik oli teadlik, et ta „osales [...] tehingus, mis oli seotud käibemaksupettusega”; sel juhul tuleb teda „pidada kuuenda direktiivi seisukohalt osaliseks selles pettuses” (eespool viidatud kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling, punkt 56).
- 48 – 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?146/05 (EKL 2007, lk I?7861).
- 49 – Eespool viidatud otsus kohtuasjas Teleos jt, resolutsiooni punkt 2.
- 50 – Otsus eespool nimetatud kohtuasjas Collée, punktid 13 ja 39.
- 51 – 13. detsembri 1989. aasta otsus kohtuasjas C?342/87 (EKL 1989, lk 4227).
- 52 – 19. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?454/98 (EKL 2000, lk I?6973).
- 53 – Vt samas tähenduses ka 6. novembri 2003. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?78/02–C?80/02: Karageorgou jt (EKL 2000, lk I?13295, punkt 50).
- 54 – Kohtujuristi kursiiv.
- 55 – Nagu on tabavalt märkinud Iirimaa valitsus.
- 56 – See tuleneb eespool nimetatud kohtuasjas Halifax jt tehtud otsuse punktist 94.
- 57 – Eespool viidatud kohtuotsus.
- 58 – Otsus eespool nimetatud kohtuasjas Collée, punktid 38 ja 39.
- 59 – Eespool viidatud otsus kohtuasjas Collée, punkt 40. Vt samas tähenduses ka otsus eespool viidatud kohtuasjas Schmeink & Cofreth ja Strobel, punkt 62.
- 60 – Käesolevas kohtuasjas näeb Saksamaa õiguskord tegelikult ette võimaluse kohaldada halduskaristust.