

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

MACIEJ SZPUNAR

esitatud 11. septembril 2014(1)

Liidetud kohtuasjad C?131/13, C?163/13 ja C?164/13

Staatssecretaris van Financiën (C?131/13)

versus

Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof

ja

Turbu.com BV (C?163/13)

Turbu.com Mobile Phone's BV (C?164/13)

versus

Staatssecretaris van Financiën

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Hoge Raad der Nederlanden (Madalmaad))

Käibemaks – Liikmesriikidevahelise kaubavahetuse maksustamise üleminekukord – Euroopa Liidu siseselt lähetatavad või veetavad kaubad – Sihtliikmesriigis toime pandud pettus – Pettuse arvessevõtmine lähteliikmesriigis – Maksuvabastus

Sissejuhatus

1. Ühest hiljutisest Euroopa Komisjoni algatusel läbi viidud uuringust nähtub, et käibemaksust saadava tulu kaotus oli liikmesriikides 2011. aastal 193 miljardit eurot, mis on 18% kogu eeldatavast maksutulust ja 1,5% sisemajanduse koguproduktist (SKP)(2). Kuigi sellise kaotuse põhjuseid on mitmeid, on käibemaksust kõrvalehoidumine neist üks peamisi. Niisiis ei ole üllatav, et käibemaksupettuste vastane võitlus on riigi haldus- ja kohtuasutuste jaoks iseäranis mastaapse tähendusega. Ka Euroopa Kohtu praktikas on see probleematika juba mõnda aega üha suurenevat osa haaramas.

2. Ühendusesisese kaubavahetuse maksustamiskord on soodus pinnas sellise kõrvalehoidumise jaoks, mille raames kasutatakse käibemaksusüsteemi mehhanisme, eesmärgiga saada sisendkäibemaksu mahaarvamise, maksuvabastuste ja käibemaksu tagastamiste teel ebaseaduslikku tulu. Euroopa Kohus on käsitlenud neid probleeme paljudes viimase aja kohtuotsustes. Käesoleval juhul käsitletavad liidetud kohtuasjad annavad võimaluse seda kohtupraktikat edasi arendada ja täiendada. Nimelt puudutab Hoge Raad der Nederlandeni

(Madalmaade kõrgeim kohus) küsimus liikmesriikide ametiasutuste ja kohtute pädevuse ja kohustuste ulatust seda tüüpi kõrvalehoidumise juhtudel, ning seda olukorras, kus vastavat pädevust ja kohustusi puudutavad sõnaselged sätted siseriiklikus õiguses puuduvad.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3. Õigus sisendkäibemaksu mahaarvamisele on üks peamisi käibemaksusüsteemi toimimismehhanisme. Põhikohtuasja aluseks olevate faktiliste asjaolude toimumisajal oli see õigus ette nähtud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ (kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas) artikliga 17(3), muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ(4) (edaspidi „kuues direktiiv”), redaktsioonis, mis tuleneb selle direktiivi artiklist 28f. Mainitud artikli lõike 2 punktid c ja d ning lõike 3 punkt b on sõnastatud järgmiselt:

„2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb maksta või on makstud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib mõni teine maksukohustuslane;

[...]

d) artikli 28a lõike 1 punkti a kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks.

3. Liikmesriigid annavad kõigile maksukohustuslastele ka õiguse lõikes 2 nimetatud käibemaks maha arvata või tagasi saada, kui kaupa ja teenust kasutatakse:

[...]

b) seoses tehingutega, mis on maksust vabastatud [...] artikli 28c A [...] osa kohaselt”.

4. Režiim, mida kohaldatakse erinevate liikmesriikide maksukohustuslaste vahelise kaubatarne suhtes, tugineb põhimõttele, et tarnekoha liikmesriigis kohaldatakse maksuvabastust (nn ühendusesisene tarne), mis annab õiguse sisendkäibemaks maha arvata, ning soetamiskoha liikmesriigis (nn ühendusesisene soetamine) kohaldatakse seal kehtivat maksumäära. Seda liiki maksuvabastust nimetatakse ka „nullmääraga maksustamiseks”. Seda tuleb eristada „klassikalisest” maksuvabastusest, mis sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei anna. Viimati mainitud maksuvabastuse liik on mõjult selline, et välistab tehingud käibemaksusüsteemi kohaldamisalast. See ei kehti ühendusesisese tarne maksuvabastuse korral, mil tarneliikmesriigi maksustamispädevus läheb üle soetamiskoha liikmesriigile, ning käibemaksusüsteemi kohaldatavus selle tehingu suhtes säilib. Ainult selles kontekstis saab rääkida „õigusest maksuvabastusele”. Pealegi, kuna ühendusesisene soetamine annab vahetult õiguse mahaarvamisele, siis sellise soetamise pealt tasumisele kuuluv maksusumma on 0 (maksu iselikvideerumine). Alles pärast väljundkäibemaksuga tarne vormistamist tekib soetajal käibemaksu tasumise kohustus. Need eeskirjad tulenevad eeskätt kuuenda direktiivi artiklitest 28a, 28b ja 28c.

5. Niisiis näeb kuuenda direktiivi artikkel 28a ette:

„1. Käibemaksuga maksustatakse ka:

a) ühendusesisene kauba omandamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt,

kes sellena tegutseb, mittemaksukohustuslasest juriidilise isiku poolt, kui müüja on maksukohustuslane 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.

[...]

3. Ühendusesisene kauba omandamine ? õiguse omandamine käsutada omanikuna materiaalsel vallasvara, mille müüja või kauba omandaja või ühe neist nimel tegutsev isik lähetab või veab kaupa omandavale isikule muusse liikmesriiki kui see, kust kaup lähetatakse või veetakse.

[...]”.

6. Sama direktiivi artikli 28b A osa näeb ette järgmist:

„1. Ühendusesisese kauba omandamise kohaks loetakse koht, kus kaup asub omandajale lähetamise või veo lõppemisel.

2. Ilma et see piiraks lõike 1 kohaldamist, loetakse artikli 28a lõike 1 punktis a nimetatud ühendusesisese kauba omandamise koht asuvaks siiski selle liikmesriigi territooriumil, kes väljastas käibemaksukohustuse registrinumbri, mille alusel kauba omandaja kauba omandas, kui kauba omandaja ei tõenda, et omandamine on maksustatud lõike 1 kohaselt.

Kui omandamine siiski maksustatakse lõike 1 kohaselt kauba lähetamise või veo sihtliikmesriigis pärast maksustamist esimese lõigu kohaselt, siis maksustatavat summat vähendatakse vastavalt liikmesriigis, kes väljastas käibemaksukohustuse registrinumbri, mille alusel kauba omandaja kauba omandas.

Esimese lõigu kohaldamisel loetakse, et ühendusesisene kauba omandamine oli vastavalt lõikele 1 maksustatav, kui täidetud on järgmised tingimused:

- omandaja tõendab, et ta on kauba ühendusesiseselt omandanud järgneva tarne jaoks, mis toimub lõikes 1 nimetatud liikmesriigis ning mille puhul vastavalt artikli 28c E osa lõikele 3 on maksukohustuslaseks määratud kaubasaaja,
- omandaja on täitnud artikli 22 lõike 6 punkti b viimases lõigus sätestatud deklaratsiooniga seotud kohustused.”

7. Direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimene lõik sätestab:

„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 ja artikli 28a lõike 5 punktis a, 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.”

Madalmaade õigus

8. Eespool mainitud kuuenda direktiivi sätteid on Madalmaade õigusesse üle võetud 28. juuni 1968. aasta käibemaksuseaduse (wet op de omzetbelasting) artiklitega 9, 15, 17ter ja 30(5).

9. Eelotsusetaotluse esitanud kohus on seisukohal, et Madalmaade õigus ei sisalda ühtki sõnaselget sätet selle kohta, et sisendkäibemaksu mahaarvamise, maksuvabastuse või maksu tagasisaamise õigus oleks seatud sõltuvusse tingimusest, et tehing ei ole seotud maksudest kõrvalehoidumise juhtumiga, millest maksukohustuslane oli või pidi olema teadlik.

Põhikohtuasja faktilised asjaolud, eelotsuse küsimused ja menetluse kulg

Kohtuasi C-131/13

10. Madalmaade äriühing Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof (edaspidi „Italmoda”) tegutses jalatsikaubanduses. Põhikohtuasja käsitletaval ajavahemikul, st aastatel 1999–2000, tegi ta tehinguid ka arvutikaubaga. Italmoda ostis kauba Madalmaades ja Saksamaal ning müüs ja toimetas Itaalias käibemaksukohustuslasteks olevatele klientidele. Saksamaalt kauba ostmisel kasutas Italmoda Madalmaades käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit (omandamine kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 tähenduses, kus lähtutakse sellest, millises riigis on registrinumber väljastatud), kuid vedas selle vahetult Saksamaalt Itaaliasse.

11. Madalmaades ostetud kauba kohta täitis Italmoda kõik vajalikud deklaratsioonid ja arvas sisendkäibemaksu oma käibedeklaratsioonis maha. Seevastu Saksamaalt ostetud kauba osas ei deklareerinud ta ühendusesiseseid tarneid Saksamaal ega ühendusesisest soetamist Madalmaades, kuigi tehing oli Saksamaal käibemaksust vabastatud. Ka Itaalias asuvad ostjad ei deklareerinud nende tehingute osas ühendusesisest soetamist ega maksnud käibemaksu. Itaalia maksuhaldur nõudis ostjatelt käibemaksu tasumist, olles seisukohal, et mahaarvamisõigus puudub.

12. Madalmaade maksuhaldur leidis, et Italmoda oli teadlikult osalenud tehingutes, mille eesmärk oli Itaalias käibemaksu mitte maksta, keeldus lubamast ühendusesisese tarne maksuvabastust Itaalias, õigust sisendkäibemaksu mahaarvamisele ja õigust makstud maksusumma tagasisaamisele Saksamaalt ostetud kaubaosas, ning esitas Italmodale kolm maksuotsust. Rechtbank te Haarlem rahuldab Italmoda poolt nende maksuotsuste vaidlustamiseks esitatud kaebuse esimeses astmes ja kohustas maksuhaldurit uut otsust tegema. Sellegipoolest esitas Italmoda kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse Gerechthof te Amsterdamile, kes tühistas Rechtbank te Haarlemi kohtuotsuse ja maksuotsused 12. mai 2011. aasta otsusega.

13. Staatssecretaris van Financiën esitas selle otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse. Neil asjaoludel esitas Hoge Raad den Nederlanden järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas siseriiklikud asutused ja kohtud peavad Euroopa Liidu õiguse alusel keelduma maksuvabastuse kohaldamisest ühendusesisese tarne puhul, käibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisest sellise kauba ostu puhul, mis saadeti pärast nimetatud ostu teise liikmesriiki, või keelduma kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 teisest lausest tuleneva käibemaksu tagasimaksmise kohaldamisest, kui objektiivsete asjaolude alusel on tuvastatud, et asjaomase kauba puhul hoiduti maksust kõrvale, maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta osales selles kõrvalehoidumises, ning siseriiklik õigus ei näe sellistel asjaoludel ette vabastamisest, sisendkäibemaksu mahaarvamisest või käibemaksu tagasimaksmisest keeldumise õigust?

2. Kas juhul, kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, tuleb sellest maksuvabastusest,

sisendkäibemaksu mahaarvamisest või käibemaksu tagasimaksmisest keelduda ka siis, kui käibemaksuga maksustamist välditi teises liikmesriigis (mitte kauba lähteliikmesriigis) ning maksukohustuslane oli sellest käibemaksust kõrvalehoidumisest teadlik või oleks pidanud sellest teadlik olema, isegi siis, kui ta täitis lähteliikmesriigis kõik siseriiklikus õiguses maksuvabastusele, sisendkäibemaksu mahaarvamisele või käibemaksu tagasimaksmisele esitatavad (formaalsed) tingimused ning esitas selle liikmesriigi maksuhaldurile alati kõik nõutavad andmed kauba, veo ja kauba sihtliikmesriigis asuvate ostjate kohta?

3. Mida tuleb ? kui vastus esimesele küsimusele on eitav ? mõista kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 esimeses lauses (lõpus) kasutatud sõna „maksustatud” all: kas ühendusesisese soetamise eest sihtliikmesriigis tasumisele kuuluva käibemaksu äranäitamist seaduses sätestatud käibedeklaratsioonis või ? kui seda ei ole deklaratsioonis ära näidatud ? ka olukorra lahendamiseks sihtliikmesriigi maksuhalduri poolt võetud meetmeid? Kas sellele küsimusele vastamisel on oluline, kas asjaomane tehing oli osa tehingute reast, mille eesmärk oli käibemaksust kõrvalehoidumine sihtriigis, ning et maksukohustuslane oli sellest teadlik või oleks pidanud sellest teadlik olema?”

Kohtuasi C-163/13

14. Turbu.com BV (edaspidi „Turbu.com”) on Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühing, mis tegeleb arvutite, nendega seotud toodete, telekommunikatsiooniseadmete ja tarkvara hulгимүүгига. 2001. aasta augustist detsembrini tarnis ta ühendusesisese tarne korras teatud hulga mobiiltelefone, kasutades ettenähtud käibemaksuvabastust ning arvestas maha sisendkäibemaksu. Pärast maksude teabe- ja uurimistalituse poolset uurimist mõisteti Turbu.com direktor 2005. aastal kriminaalkorras süüdi dokumentide võltsimise ning mittetäieliku või ebaõige maksudeklaratsiooni esitamise eest.

15. Selle uurimise käigus jõudis maksuinspektor seisukohale, et Turbu.com oli nende tarnete osas kohaldanud väärtalt nullprotsendilist maksumäära, ning esitas talle maksuotsuse. Rechtbank te Breda, kellele huvitatud isik esitas kaebuse, jättis kõnesoleva maksuotsuse esimeses astmes jõusse, ning seda kinnitas apellatsioonistmes ka Gerechtshof te ?s?Hertogenbosch 25. veebruari 2011. aasta otsusega.

16. Turbu.com esitas mainitud otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse. Neil asjaoludel esitas Hoge Raad der Nederlanden järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas siseriiklikud asutused ja kohtud peavad Euroopa Liidu õigusele tuginedes keelduma käibemaksuvabastuse kohaldamisest ühendusesisese tarne puhul, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tuvastatud, et asjaomane kaup on seotud käibemaksust kõrvalehoidumisega ning et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta selles osales, kui siseriiklikus õiguses ei ole sellistel asjaoludel mahaarvamisõiguse andmisest keeldumist ette nähtud?”

Kohtuasi C-164/13

17. Turbu.com Mobile Phones BV (edaspidi „TMP”) on Madalmaade õiguse alusel asutatud äriühing, mis tegeleb mobiiltelefonide turustamisega. 2003. aasta juulis kasutas ta tarnitud mobiiltelefonidele ühendusesisese tarne korras ette nähtud maksuvabastust ning taotles sisendkäibemaksuna tasutud summa tagastamist nende samade telefonide osas, võttes aluseks arved Madalmaades asutatud äriühingutelt. Madalmaade maksuinspektor, kes tuvastas TMP täidetud deklaratsioonides rea puudusi nii sisendkäibemaksu kui ühendusesisese tarne osas, keeldus taotletud maksusumma tagastamisest. Rechtbank te Breda tühistas selle otsuse, kuid tema otsuse tühistas omakorda Gerechtshof te ?s?Hertogenbosch 25. veebruaril 2011 tehtud

otsusega.

18. TMP esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule viimati mainitud otsuse peale kassatsioonkaebuse. Neil asjaoludel esitas Hoge Raad der Nederlanden järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas siseriiklikud asutused ja kohtud peavad Euroopa Liidu õigusele tuginedes keelduma andmast sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, kui objektiivsete asjaolude põhjal on tuvastatud, et asjaomane kaup on seotud käibemaksust kõrvalehoidumisega ja et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et ta selles osales, kui siseriiklikus õiguses ei ole sellistel asjaoludel mahaarvamisõiguse andmisest keeldumist ette nähtud?”

Menetlus Euroopa Kohtus

19. Eelotsusetaotlused saabusid Euroopa Kohtu kantseleisse vastavalt 18. märtsil (C?131/13) ja 2. aprillil 2013 (C?163/13 ja C?164/13). Mainitud kolm kohtuaja liideti Euroopa Kohtu presidendi 25. aprill 2013. aasta otsusega kirjaliku ja suulise menetluse ning kohtuotsuse tegemise huvides. Kirjalikud seisukohad esitasid Italmoda, Turbu.com ja TMP, Madalmaade valitsus, Ühendkuningriigi valitsus ja Euroopa Komisjon. Kohtuistungil, mis toimus 5. juunil 2014, olid esindatud Italmoda, Turbu.com ja TMP, Madalmaade, Itaalia ja Ühendkuningriigi valitsus ning Euroopa Komisjon.

Hinnang

Vastuvõetavus

Esimene küsimus kohtuasjas C?131/13

20. Italmoda vaidlustab kohtuasjas C?131/13 esimese küsimuse vastuvõetavuse, kuna leiab, et tegu on siseriiklikku õigusesse kuuluva küsimusega.

21. On selge, et siseriikliku õiguse tõlgendamine ja kohaldamine on siseriiklike kohtute pädevuses. Siiski puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus seda, milline ulatus on pädevustel ja kohustustel, mis tulenevad liikmesriikide asutustele ja kohtutele liidu õigusnormidest seoses sisendkäibemaksu mahaarvamise, maksuvabastuse ja käibemaksu tagastamisega. Seega ei ole Italmoda väide põhjendatud.

Teine küsimus kohtuasjas C?131/13

22. Komisjon vaidlustab kohtuasjas C?131/13 teise küsimuse vastuvõetavuse. Komisjon leiab, et see küsimus põhineb eeldusel, et maksukohustuslane on täitnud nõuetekohaselt kõik lähteliikmesriigi maksuhaldurile info esitamisega seotud kohustused, kuid põhikohtuasjas see nii ei olnud.

23. Sellegipoolest, nagu nähtub allpool esitatavast lahendusest, kui küsimus on käibemaksu maksmisest kõrvalehoidumises ühendusesiseste tarnete korral, siis asjaolu, et sellise kõrvalehoidumisega seotud maksukohustuslane on täitnud nõuetekohaselt kõik kohustused lähteliikmesriigis, ei ole ilmingimata asjakohane faktor hindamaks seda, kas tal oli õigus sisendkäibemaksu mahaarvamisele, maksuvabastusele või käibemaksu tagasimaksmisele. Seega ma leian, et teine küsimus kohtuasjas C?131/13 on vastuvõetav.

Eelotsusetaotlused kohtuasjades C?163/13 ja C?164/13

24. Komisjon on seisukohal, et eelotsusetaotlused kohtuasjades C?163/13 ja C?164/13 on

vastuvõetamatud seetõttu, et põhikohtuasjade faktilised ja õiguslikud asjaolud ei ole veel kindlaks tehtud ning küsimused on laadilt hüpoteetilised.

25. On tõsi, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis siseriiklik kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille täpsuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased(6). Liikmesriigi kohus on see, kes otsustab, millises menetlusetapis on vajalik esitada Euroopa Kohtule eelotsuse küsimus(7). Siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida siseriiklik kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele(8).

26. Märgin selle kohta, et kohtuasjades C-163/13 ja C-164/13 esitatud eelotsusetaotlustest nähtub, et siseriiklik kohus on pidanud kõiki kassatsioonkaebuse väiteid põhjendatuks kas põhjusel, et väidetavad faktilised asjaolud ei ole tõendatud, või seetõttu, et vaidlustatud kohtuotsus ei olnud põhistatud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu väitel ei olnud kohtuasjas C-163/13 tõendatud eeskätt see, kas ühendusesisene tarne, mille osas maksuvabastust taotleti, ka tegelikult aset leidis. Kohus tunnistas vastuvõetavaks ka väite, millega Turbu.com vaidlustas etteheite, et on hoidunud käibemaksu maksmisest kõrvale teadlikult. Kohtuasjas C-164/13 ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul käibemaksu maksmisest kõrvalehoidumine õiguslikus mõttes piisavalt tõendatud, ning maksuasju teises astmes läbivaatav instants ei ole väitnud, et TMP oli sellises kõrvalehoidumises osaline.

27. Turbu.com ja TMP esindaja kinnitas kohtuistungil, et neis kahes kohtuasjas esitatud eelotsuse küsimused on vastuvõetavad, kuna juhul, kui Euroopa Kohtu vastus on eitav, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul võimalus maksuotsused tühistada, ilma et peaks kohtuasju teise astme kohtusse tagasi saatma. Siiski ei näi see olevat eelotsusetaotluse esitanud kohtu kavatsus. Kõnesolevas kahes kohtuasjas ei puuduta põhivaidluse kaebajate kassatsiooniväited mitte kuidagi probleemi, mida käsitlevad eelotsuse küsimused, nimelt kas siseriiklikud kohtud peavad keelduma lubamast maksukohustuslastel kasutada õigust vastavalt kas sisendkäibemaksu mahaarvamisele või maksuvabastusele. Ainult sel juhul, kui „pärast tagasisaatmist(9) (teise astme kohtusse) peaks ilmnenema”, et tegemist on maksudest kõrvalehoidumisega ning et põhikohtuasjade kaebajad seda teadsid või pidid teadma, muutuksid eelotsuse küsimused asjakohaseks.

28. Esiteks olen ma seega seisukohal, et kohtuasjades C-163/13 ja C-164/13 esitatud küsimused on laadilt hüpoteetilised. Teiseks tuleb nentida, et nende kahe põhikohtuasja faktilised asjaolud vajavad tõendamist ning on endiselt vaieldavad. Tuleb märkida, et samuti ei ole siinjuures tegu asjaoludega, mis illustreeriksid õigusnormide üksühest kohaldamist, vaid võimaliku käibemaksust kõrvalehoidumisega, tarne tegeliku või fiktiivse toimumisega või huvitatud isiku teadliku osalemisega sellises kõrvalehoidumises. Niisiis, need faktilised asjaolud on määrava tähtsusega, selleks et anda hinnang siseriiklike asutuste pädevusele keelduda võimaldamast maksukohustuslastel kasutada erinevaid ühisest käibemaksusüsteemist tulenevaid õigusi. Seega näib mulle, et mainitud kahes kohtuasjas ei ole Euroopa Kohtule teada faktilisi asjaolusid, mis on vajalikud talle esitatud küsimustele tarviliku vastuse andmiseks.

29. Sellega seoses tuleb lisada, et komplekses käibemaksumehhanismis ei vasta käibemaksu maksmine, sisendkäibemaksu mahaarvamine ja maksuvabastus sageli mitte tegelikele finantstehingutele, vaid pelgalt raamatupidamiskannetele. Niisiis, äriühingutel ei ole kasutada vahendeid, mis võimaldaksid neil toime tulla ettenägematu maksusumma tasumise kohustusega. Seega võib sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse mitteandmine kujutada äriühingu jaoks tõsist finantsprobleemi, mis võib väljenduda ka maksete tegematajätmisses. Seega on esmajärgulise

tähtsusega, et maksuhalduri ja kohtute niisugused keeldumisotsused põhineksid asjaoludel ja tõenditel, mis näitavad usutavalt, et maksukohustuslane on osalenud kõrvalehoidumises teadlikult. Käibemaksusüsteemist tulenevaid õigusi ei või ära võtta pelgalt kahtluste või eelduste alusel, nii et maksukohustuslane peab seejärel hakkama tõendama oma heauskust.

30. Neil põhjustel näib mulle, et Euroopa Kohus peaks tunnistama kohtuasjades C-163/13 ja C-164/13 esitatud eelotsusetaotlused vastuvõetamatuks. Praktilisest vaatepunktist ? kuna kohtuasjas C-131/13 esitatud esimene küsimus hõlmab mainitud kahes kohtuasjas esitatud küsimusi, siis juhul kui peaks ilmnema, et vastus neile küsimustele on vajalik eelotsusetaotluse esitanud kohtule või, mis on tõenäolisem, teise astme kohtule, saaks selle kergesti tuletada vastusest, mis on sellesama kohtuasja raames antud kohtuasjas C-131/13 esitatud küsimusele.

Kohtuasjas C-131/13 esitatud eelotsuse küsimuste analüüs

Kõrvalehoidumine n-ö „puuduva lüli” kaudu

31. Käibemaksusüsteem, tuleb möönda, on üsna keeruline. Sellisel keerukusel on häid külgi ? kõikide kaupade ja teenuste maksustamine, käibemaksu täielik neutraalsus ettevõtjate jaoks ning suhteliselt lihtne laekumiskord maksuhalduri seisukohast, kuna maksukohustuslased ise teevad ära suurema osa tööst. Siiski eeldab selle korra nõuetekohane toimimine osalejate heauskust. Õigupoolest on medali teine külg see, et süsteemi keerukus hõlbustab pettusi, mis põhinevad süsteemi enda mehhanismide kasutamisel.

32. Üks kõige levinumaid käibemaksumehhanismidel põhinevate pettuste hulgas on n-ö „puuduv lüli” (inglisekeelse väljendi „*missing trader*” alusel). Selle toimimiskorda on palju kordi kirjeldatud(10), ning käesoleva ettepaneku parema mõistmise huvides näib mulle tarvilik meenutada selle peamisi jooni.

33. Sageli on pettusejuhtumi lähtepunktiks ühendusesisene tarne. Kuuenda direktiivi XVIa peatükis ära toodud liikmesriikidevahelise kaubavahetuse käibemaksuga maksustamise kord on kõrvalehoidumiste jaoks iseäranis soodus, kuna võimaldab kaubatarnet käibemaksu maksmata, kuid andes samas õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamiseks, ilma et oleks vaja täita sellega seotud keerukaid formaalsusi, nt eksportimise korral. Niisiis tarnib ettevõtja 1 kauba liikmesriigist A liikmesriiki B. Riigis A tal maksukohustust ei ole, kuna ühendusesisene tarne on käibemaksust vabastatud. Seevastu on tal õigus nendelt samadelt kaupadelt sisendkäibemaks maha arvata. Ta võib selle maksu arvata maha maksust, mille maksmiseks ta on kohustatud muude tehingute pealt, või ka taotleda selle tagasimaksmist.

34. Liikmesriigis B vormistab ettevõtja 2 ühendusesisese soetamise. See maksustatakse riigis B kehtiva käibemaksumäära alusel, kuid seda maksu saab kohe maha arvata. Praktikas niisugust soetamist pettuse korral isegi ei deklareerita. Ettevõtja 2 müüb kauba edasi ettevõtjale 3 samas liikmesriigis. Kuna see tehing on maksustatav, väljastab ettevõtja 2 ettevõtjale 3 arve, kus müügihinna peale on lisatud käibemaks, seejärel ? vastupidi sellele, mida ta oleks pidanud tegema ? ei kanna ta seda maksu üle maksuhaldurile, vaid jätab endale ja kaob. Niisiis on ta see „puuduv lüli”. Tavaliselt ringleb kaup veel paljude ettevõtjate vahel, et pettust maksuhalduri eest paremini varjata, ning hiljem müüakse mustal turul ilma käibemaksuta või seaduslikult, kuid madalama hinnaga. Samuti võib see olla veel mõne ühendusesisese tarne esemeks või see võidakse eksportida mõnda kolmandasse riiki. Viimati nimetatud müük peaks võimaldama pettuse organiseerijatel lõppkokkuvõttes käibemaksu üldse mitte maksta või maksta väga väikses summas. Sama kaup võib jõuda tagasi ka ettevõtjani 1, kes suunab selle uuesti n-ö ringlema. Seega nimetatakse seda „karussellpettuseks”.

35. Seda liiki pettus võib hõlmata erinevaid kaubakategooriaid. Siiski, just sellised kaubad nagu

arvutiosad või mobiiltelefonid on pettuse organiseerijate n-ö lemmikud, kuna nende väärtus ühiku kohta on kõrge ja neid on lihtne transportida.

36. Seda liiki pettuste ennetamise ja nendega võitlemise raskus seisneb selles, et kõik selle „karusselli” tehingud on seaduslikud ja nende vormistamisel on maksukohustustest kinni peetud. Pealegi, osad tarneketis osalevad ettevõtjad ei pruugi olla isegi teadlikud, et osalevad pettuses, ning toimivad heauskselt. Otsesõnu, ainult „puuduva lüli” rollis ettevõtja on see, kes paneb toime pettuse sõna otseses mõttes, kuna ta tasumisele kuuluvat käibemaksu maksuhaldurile ei maksa. Siiski peab see ettevõtja sageli tegutsema mõne teise äriühingu käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri alusel, kes sellest teadlik ei ole, või esineb äriühinguna, kes on registreeritud variisiku, tavaliselt mõne asotsiaalsest keskkonnast pärit isiku nimele, kes on andnud nõusoleku oma identiteedi kasutamiseks, ilma et oleks olnud teadlik selle žesti ulatusest. Pärast pettuse toimepanekut selle organiseerijad kaovad ning maksuhaldur leiab eest isiku, kellel ei ole mitte mingisugust vara ja kes ei saa võtta mingit varalist vastutust.

37. Seda liiki pettust ei tohiks pidada „normaalseks” tarneketiks, millega liitub pettur, kelle osa seejuures piirdub maksuhaldurile käibemaksu tasumata jätmisega. Kuigi juhtub, et tarneketi lülidenä kasutatakse ära ka tavalisi äriühinguid, kas nende nõusolekul või ilma et neil sellest aimu oleks, on kokkuvõttes selle skeemi organiseerimise ainus eesmärk siiski vaid käibemaksu maksmisest kõrvalehoidumine. Maksuhaldur ei ole selle skeemi puhul ainus ohver. Kuna tegu on kaubandustehingutega, mis viiakse läbi üksnes pettuse jaoks ning käibemaksu ei tasuta, siis petturite tulu ei pärine mitte kasumist, vaid pettusest endast. Seega võivad nad endale lubada müüki turuhindadest madalamate hindadega, mis kahjustab majanduslikus mõttes ausaid ettevõtjaid. Äärmuslikel juhtudel võib seaduslik majandustegevus teatud konkreetset turul muutuda võimatuks, kuna see ei ole pettuse mõjul langetatud hindade tõttu kasumlik. Pealegi kaasneb maksupettusega sageli muu ebaseaduslik tegevus, nt võltsimine.

38. Madalmaade ametiasutuste sõnul osalesid põhikohtuasjadesse kaasatud ettevõtjad „puuduva lüli” tüüpi kõrvalehoidumisskeemis. Seega tuleb eelotsuse küsimuste analüüsimisel arvestada eespool kirjeldatud pettuste iseloomulike joontega.

Esimene eelotsuse küsimus

39. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esimese küsimusega sisuliselt selgitust, kas niisuguse maksukohustuslase puhul, kes teadis või oleks pidanud teadma, et ta osales pettuses, võib ühendusesisese tarne korral keelduda sisendkäibemaksu mahaarvamise lubamisest või mitte lubada maksuvabastust või keelduda käibemaksu tagasimaksimisest, ? vaatamata sellele, et siseriiklik õigus seda konkreetset ei sätesta. Kuigi asjassepuutuvaid õigusi (sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus, õigus käibemaksuvabastusele, õigus käibemaksu tagasisaamiseks) käsitlevad õigusnormid ja kohtupraktika hetkeseis on iga mainitud õiguse osas erinevad, on minu arvates võimalik ja isegi soovitatav anda selle küsimusele ühtne vastus. Alustan Euroopa Kohtu asjakohase kohtupraktika lühiülevaatega.

– Kohtupraktika, mis käsitleb maksukohustuslaste õigusi pettuse korral

40. Käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine eeldab, et omavahel oleksid tasakaalus ühelt poolt käibemaksu neutraalsuse ja territoriaalsuse põhimõtted, mille järgimist peavad võimaldama õigus sisendkäibemaksu mahaarvamisele, käibemaksust vabastamisele ja asjakohastel juhtudel õigus see tagasi saada, ning teiselt poolt võitlus maksupettuste vastu. Sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kohta nähtub Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast see, et mahaarvamiseõigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa ja seda ei või põhimõtteliselt kitsendada(11). Mis puudutab õigust ühendusesisese tarne korral sisendkäibemaks maha arvata, siis Euroopa Kohus on asunud seisukohale, et selle eesmärk on vältida topeltmaksustamist ja

seeläbi ühisele käibemaksusüsteemile omase neutraalse maksustamise põhimõtte rikkumist(12). Tagastamist käsitlev kohtupraktika on väiksemahulisem, kuid Euroopa Kohus on näiteks seoses sellise sisendkäibemaksusumma tagastamisega, mida ei ole olnud võimalik maksmisele kuuluvast maksusummast maha arvata, võtnud seisukoha, et kuigi liikmesriikidel on käibemaksu enammakse tagastamise korra kehtestamisel teatav manööverdamisvabadus, ei või see kord piirata käibemaksusüsteemi neutraalsuse põhimõtet ega panna maksukohustuslasele tervenisti või osaliselt selle maksu tasumise koormust(13). Arvestades et maksmisele mittekuuluva maksusumma tagastamine aitab igal juhul kaasa neutraalse maksustamise põhimõtte järgimisele, võib sel eeskirjal olla üldine kohaldamisala.

41. Samal ajal on Euroopa Kohus korduvalt rõhutanud, et maksudest kõrvalehoidumise, maksustamise vältimise ning muude kuritarvituste vastane võitlus on eesmärk, mida kuues käibemaksudirektiiv tunnustab ja edendab(14). Euroopa Kohus tuletab sellest kohtupraktikaga kinnitatud põhimõtte, et õigussubjektid ei tohi liidu õigusnormidele tugineda pettuse või kuritarvituse eesmärgil, sh seda ka seoses käibemaksuga(15).

42. Sellest tuleneb, et pettuse või kuritarvituse juhtudel ei saa maksukohustuslane tugineda õigusele sisendkäibemaksu maha arvata(16). Spetsiifilistel nn karussellpettuste juhtudel, mis seonduvad „puuduva lüli” tüüpi pettusega, laiendati seda põhimõtet kõigile maksukohustuslastele, kes, vaatamata asjaolule, et nad ise pettust ei kavandanud, teadsid või pidid teadma, et osalesid käibemaksust kõrvalehoidumise skeemis. Euroopa Kohus on seisukohal, et selliseid maksukohustuslasi tuleb kuuenda direktiivi seisukohalt käsitada osalisena selles pettuses sõltumatult sellest, kas nad said kasu või mitte(17). Seega peavad siseriiklikud kohtud mitte lubama neil maksukohustuslastel sisendkäibemaksu maha arvata(18). Niisugune tõlgendus on laadilt selline, et takistab pettusega seonduvaid tehinguid, kuna raskendab nende toimepanemist(19). See kohtupraktika on ka hiljuti kinnitust leidnud(20).

43. Lisaks on Euroopa Kohus märkinud, et sisendkäibemaksu mahaarvamist käsitlev kohtupraktika on analoogia alusel kohaldatav kohtuasjadele, mis puudutavad ühendusesiseste tarnete maksuvabastust. Et tarnija saaks seda õigust kasutada, võib järelikult olla nõutav, et tarnija veenduks, et tema sooritatav tehing ei too kaasa tema osalemist maksupettuses(21).

44. Otsustav samm kohtupraktika selle suuna arengus tehti ühe suurkoja otsusega aastast 2010(22). Kuigi kohtuasjas, milles see otsus tehti, ei käsitletud „puuduva lüli” tüüpi maksupettust, on järeldused, mida Euroopa Kohus seoses ühendusesiseste tarnete käibemaksuvabastusega pettuste korral tegi, oma laadilt universaalsed. Selle kohtuasja keskse õigusliku küsimuse on minu arvates väga tabavalt sõnastanud kohtujurist Cruz Villalón: „küsimus seisneb selles, kas heauskus on ühendusesiseste tarnete maksust vabastamise vältimatu eeltingimus”(23). Kohtujurist Cruz Villalón on selles ettepanekus pärast asjassepuutuva kohtupraktika üksikasjalikku analüüsi vastanud sellele küsimusele eitavalt, tuginedes territoriaalsuse, neutraalsuse ja proportsionaalsuse põhimõtetele(24). Siiski ei ole Euroopa Kohus seda teed läinud. Kohus asus seisukohale, et liidu õigusega ei ole vastuolus see, kui liikmesriigid keelduvad pettuste korral lubamast käibemaksu maha arvata, kuna niisugune keeldumisotsus on hoiatava mõjuga, mille eesmärk on ära hoida kõik maksupettused ja maksustamise vältimised(25). Lisaks on Euroopa Kohus nentinud, et kui esineb kaalukaid põhjuseid eeldada, et asjassepuutuva tarnele vastavalt ühendusesiseselt soetamiselt võib käibemaks jääda (sihtkoha liikmesriigis) tasumata, on lähteliikmesriik kohustatud keelduma maksuvabastuse andmisest kauba tarnijale(26). Seda järeldust ei kummuta ei proportsionaalsuse põhimõte, neutraalse maksustamise põhimõte, õiguskindluse põhimõte ega õiguspärase ootuse kaitse põhimõte. Neile põhimõtetele ei saa nimelt põhjendatult tugineda maksukohustuslane, kes on tahtlikult osalenud maksupettuses ja seadnud ohtu ühise käibemaksusüsteemi toimimise(27).

45. Kuigi eelmises punktis viidatud kohtuotsuses ei ole sõnaselgelt formuleeritud nõuet, et maksukohustuslane peab olema toiminud heauskselt, oli seda siiski n-ö eeldatud, ning see on kinnitust leidnud kahes hiljutises otsuses, kus Euroopa Kohus asus seisukohale, et juhul kui soetaja on käibemaksu tasumisest kõrvale hoidnud, siis on õigustatud nõue, et müüja õigus käibemaksuvabastusele sõltub sellest, kas ta on toiminud heauskselt või mitte. Järelikult, kui siseriiklik kohus peaks jõudma järeldusele, et maksukohustuslane teadis või oleks pidanud teadma, et tema tehtud tehing on seotud soetaja poolt toime pandud pettusega, ja kui ta ei ole võtnud kõiki meetmeid, mida saab mõistlikult eeldada, et pettust vältida, siis ei saa lubada tal kasutada õigust käibemaksuvabastusele(28).

– Maksukohustuslase heausksus käibemaksuvaldkonna üldpõhimõttena

46. Seega nähtub kohtupraktikast põhimõte, mille kohaselt juhul, kui tehing on osa kõrvalehoidumisskeemist, siis selleks, et õigussubjektil tekiks õigus kasutada ühendusesisese tarne korral maksuvabastust, peab ta olema toiminud heauskselt. Heausksust mõistetakse siinjuures laialt, laiemalt selle mõiste klassikalisest käsitlest. Nii on heauskse toimimise nõue täidetud siis, kui maksukohustuslane puhul, kes mitte ainult ei ole aktiivselt pettuses osalenud, vaid kes ühtlasi ei teadnud ega võinud teada, et ta oli sinna kaasatud. Seega on nõutav, et maksukohustuslane oleks aus, kuid ühtlasi on asjakohastel juhtudel nõutav see, et ta kasutaks teatavaid ettevaatusabinõusid, et veenduda tema osalusel tehtud tehingute seaduslikkuses. Teine nõue, mida ma nimetan mõistliku hoolsuse nõudeks, on selgitatav maksukohustuslase spetsiifilise rolliga käibemaksusüsteemis, kus ta ei ole üksnes maksu maksma kohustatud isiku rollis, vaid on ka selle saaja. Seega sõltub süsteemi nõuetekohane toimimine suurel määral maksukohustuslaste endi käitumisest.

47. Pealegi, isegi kui terminit „heausksus” ei kasutata sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kontekstis, võib heausksuse põhimõtte tuletada käesoleva ettepaneku punktis 42 viidatud kohtupraktikast. Sellest kohtupraktikast nähtub, et kui tehing on osa kõrvalehoidumisskeemist, sõltub sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus sellest, kas maksukohustuslane on toiminud heauskselt ja mõistliku hoolsusega, st sellest, et ta poleks osalenud kõrvalehoidumisskeemis teadlikult ning oleks võtnud vajalikke meetmeid, et hankida teavet tema osalusel tehtava tehingu seaduslikkuse kohta.

48. Mis puudutab õigust käibemaksu tagasisaamisele, mida samuti on mainitud eelotsuse küsimuses, siis tuleb esmalt märkida, et käibemaksusüsteemis ei ole tagasisaamise õigus siis, kui maksukohustuslane on toiminud heauskselt ja mõistliku hoolsusega, nagu õigus sisendkäibemaksu maha arvata või õigus maksuvabastusele. Tagasimaksmine kujutab endast n-ö korrigeerimismehhanismi, mida kasutatakse siis, kui käibemaksu neutraalsust ei ole võimalik tagada käibemaksusüsteemi tavamehhanismide kohaldamisega, eeskätt sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu(29). Sama kehtib ka kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõikes 2 ette nähtud korra kohta, mis näeb ette maksustatava summa vähendamise liikmesriigis, kes väljastas käibemaksukohustuse registrinumbriga, juhul kui soetamine maksustatakse sihtliikmesriigis (eeldusel, et tegu on kahe eri riigiga). Tagastamine saab asjakohastel juhtudel toimuda vaid juhul, kui esimesena mainitud liikmesriigis on käibemaks tasutud.

49. Seega on tagasisaamise õigus lahutamatult seotud kõnesoleva mehhanismiga, mille n-ö korrigeerimise see peab tagama. Niisiis peavad selle suhtes heausksuse põhimõtet silmas pidades kehtima samasugused eeldused nagu kõnesoleva mehhanismi suhteski. Teisisõnu, kui tehingud on osaks kõrvalehoidumisskeemist, siis juhul kui maksukohustuslane ei ole toiminud heauskselt ja mõistliku hoolsusega, ei ole tal õigust sisendkäibemaksu mahaarvamisele või maksuvabastusele ning ta ei saa kasutada ka selle õigusega seotud võimalikku tagasisaamisõigust.

50. Ma leian, et sama peaks kehtima ka muude käibemaksusüsteemist tulenevate õiguste puhul, näiteks maksustatava summa vähendamisel kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 alusel. Õigupoolest, kõnesolev nõue, et maksukohustuslane, kes on teinud tehinguid, mis on osaks kõrvalehoidumisskeemist, peab olema toiminud heauskselt, peegeldab üldpõhimõtet, mille kohaselt ei peaks keegi saama liidu õiguskorrast tulenevatest õigustest kasu nende kuritarvitamise või neist kõrvalehoidumise teel. Seega ei ole vaja eristada ühelt poolt õigust sisendkäibemaksu maha arvata ja õigust maksuvabastusele, ning teiselt poolt muid õigusi.

51. Selles osas ei ole mind veennud komisjoni argumendid, et erinevalt tuleb käsitleda õigusi, mis tulenevad maksukohustuslasele kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõikest 2, ning seda põhjusel, et see säte näeb ette üksnes korrigeeriva mehhanismi, mis võimaldab teatud spetsiifiliste ühendusesiseste tarnete puhul tagada neutraalse maksustamise. Üldreeglina on käibemaksusüsteemi mehhanismide ? nagu sisendkäibemaksu mahaarvamise ja ühendusesiseste tarnete maksuvabastuse ? eesmärgiks tagada, et käibemaksu tasuks lõppastmes tarbija ning et seda kohaldataks ettevõtjate suhtes neutraalselt. Nagu nähtub käesoleva ettepaneku punktides 40–45 viidatud kohtupraktikast, millele toetudes ma järeldan heausksuse üldpõhimõtte eksisteerimist, ei või käibemaksu sellisele neutraalsusele tugineda ettevõtjad, kes on kas tahtlikult või hooletuse tõttu osalenud maksupettuse skeemis. Järelikult, sellest vaatenurgast ei näe ma käibemaksusüsteemist tulenevate erinevate õiguste ? nagu õigus sisendkäibemaksu maha arvata, õigus maksuvabastusele või käibemaksu tagasisaamisele ? vahel mitte mingisugust objektiivset erinevust.

52. Seega, minu arvates ei pea heausksuse põhimõtte kehtima mitte üksnes seoses õigusega sisendkäibemaksu maha arvata või seoses õigusega maksuvabastusele, vaid ka muude käibemaksusüsteemis ette nähtud õiguste osas, nagu nt õigus nendega seonduva käibemaksu tagasisaamisele.

53. Sellegipoolest ei ole maksukohustuslastele sel moel kehtestatud nõue selline, et sellega taotletaks eesmärgi saavutamist, vaid kujutab endast n-ö vahendite valiku kohustust. Euroopa Kohus on märkinud, et ettevõtjad, kes võtavad kõik meetmed, mida võib neilt mõistlikult nõuda, selleks et veenduda, et nende tehingud ei oleks osa kõrvalehoidumisskeemist, peavad saama olla kindlad nende tehingute õiguspärasuses(30). See, millised on need meetmed, mida maksukohustuslaselt mõistlikult nõuda võib, sõltub peamiselt juhtumi asjaoludest. Siiski ei saa maksukohustuslastelt nõuda niisugust kontrolli, mille läbiviimine on tavapäraselt maksuhalduri ülesanne(31). Seega ei kasutata heausksuse põhimõtet maksukohustuslaste kahjuks. Vastupidi, suuremas osas Euroopa Kohtusse jõudnud kohtuasjades säilitasid maksukohustuslased juhtudel, mil nad ei teadnud või ei võinud teada, et nende tehtavad tehingud on osa kõrvalehoidumisskeemist, õiguse sisendkäibemaksu mahaarvamisele või õiguse maksuvabastusele(32). Vajadusel võidi see õigus anda ka juhul, kui materiaalsed tingimused niisuguse õiguse tekkeks ei olnud täidetud(33). Niisiis võimaldab heausksuse põhimõtte tagada, et käibemaksust kõrvalehoidumise korral jaguneb risk maksuhalduri ja maksukohustuslaste vahel, ning samuti tehingus osalenud poolte vahel(34).

54. Tuleb veel täpsustada, mida tähendab „puuduva lüli” tüüpi maksupettuste puhul „tehing,

mis on osa kõrvalehoidumisskeemist". Tuletan meelde, et seda tüüpi maksupettus viiakse läbi tarnete reana, millest vähemalt üks kujutab endast ühendusesisest tarnet, mille toimumise järel esitatakse arve ka käibemaksu kohta (hinnas sisalduvana) ning vormistatakse väljundkäibemaksuna, kuid seda, st tasumisele kuuluvat käibemaksu ei kanta üle maksuhaldurile. Seega võib esmapilgul tunduda, et maksupettus pannakse toime ainult asjassepuutuva ühendusesisese tarnega (ning samal ajal mõistagi ka selle paarilise, st sama kauba ühendusesisese soetamisega). Siiski, sel juhul jäetaks tähelepanuta kõnesoleva maksupettuse kompleksus. Nimelt eeldab selle toimepanek paljude tarnete korraldamist nii sisend- kui väljundkäibemaksu vormistamisega. Kõige paremini ilmneb see nn karussellpettuse skeemi korral, kus üks ja seesama kaup liigub palju kordi ühtede ja samade ettevõtjate vahel. Järjestikustel tarnetel ei ole seejuures muud eesmärki kui luua võimalusi maksmisele kuuluva käibemaksu tasumisest kõrvale hoida ning seejärel pettus n-ö maskeerida. Kuigi iga juhtumi asjaolusid tuleb ilmselgelt igal üksikjuhul eraldi vaadelda, ei ole siiski esmapilgul välistatud, et kõiki neid tehinguid, mis on kaasatud „puuduva lüli” tüüpi pettust hõlmavasse tehinguketti, tuleks käsitada tehingutena, mis on osaks sellest kõrvalehoidumisskeemist.

55. Mõistagi võib juhtuda, et sellisesse kõrvalehoidumisskeemi kaasatakse ilma tema teadmata mõni ettevõtja, kelle jaoks on tehtav tehing tavapärane majandustegevus. Kui selline ettevõtja on tegutsenud heauskselt ja vajaliku hoolsusega, siis on ta maksupettuse süüdistuse eest kaitstud.

– Vajadus sõnaselgete normide järele siseriiklikus õiguses

56. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib veel teada, kas erinevate käibemaksusüsteemist tulenevate õiguste andmisest võib keelduda vaatamata asjaolule, et siseriiklikus õiguses sellekohased erisätted puuduvad. Olen seisukohal, et sellele küsimusele tuleb vastata jaatavalt, kuna nende õiguste kasutamise eeltingimuseks on nõue, et maksukohustuslane peab täitma kõnesoleva süsteemi raames tunnustatud üldpõhimõtet, st olema teinud tehinguid heauskselt.

57. Õieti peegeldab selline heausksuse nõue kuritarvitamise ja pettuste üldist keeldu ning põhimõtet, et liidu õiguskorrast tulenevatest õigustest ei või kasu saada nende kuritarvitamise või pettuse tulemusena. Käibemaksusüsteemile kohaldataval kujul tuleneb see põhimõtte süsteemi enda ülesehitusest, vajamata seega konkretiseerimist õigusaktides. Samuti nagu Euroopa Kohtul ei ole vajadust kuuenda direktiivi erisätete järele selleks, et heausksuse põhimõtet kinnitada, ei ole siseriiklikel kohtutel omalt poolt vaja siseriiklikke õigusnorme, et seda põhimõtet konkreetsete juhtumite suhtes kohaldada.

58. Mind ei veena argument, mida peaasjalikult toetab komisjon oma kirjalikes seisukohtades, et sisendkäibemaksu mahaarvamissoigust tuleb käsitada erinevalt võrreldes ühendusesiseste tarnete puhul kehtiva õigusega maksuvabastusele. Komisjon leiab, et kuuenda direktiivi artikli 28c A osa punkti a esimest lõiku sõnastuses „liikmesriigid [vabastavad] 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” tuleb mõista nii, et maksuvabastuse mittevõimaldamine eeldab, et siseriiklikus õiguses peab see olema vastava erisättega ette nähtud, ? see erineb võimalusest mitte anda õigust sisendkäibemaksu maha arvata, kuna kuuendas direktiivis ei ole seoses mahaarvamisega viidatud siseriiklikele eeskirjadele.

59. Niisugune tõlgendus ei tundu mulle olevat kooskõlas ei eespool viidatud sätte ülesehituse ega eesmärgiga. Õigupoolest, kuna liikmesriikidevahelise kaubavahetuse maksustamise kord tugineb maksukohustuslaste esitatavale infole, siis on vajalik kehtestada mitmesugused formaalsed nõuded, et maksukohustuslastel oleks võimalik tõendada, et sellise maksuvabastuse materiaalsed tingimused on täidetud. Kuues direktiiv on niisuguste vorminõuete kehtestamise jätnud liikmesriikide ülesandeks, kes peavad selle pädevuse teostamisel järgima neutraalse

maksustamise, proportsionaalsuse ja õiguskindluse põhimõtteid(35). Mõistagi on liikmesriikide kehtestatavate eeskirjade eesmärk muu hulgas ennetada kuritarvitusi, maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist. Siiski ei ole need mõeldud kehtima üksnes tehingute jaoks, mis on osaks pettustest, vaid on mõeldud reguleerima kõiki tehinguid, st esmajoones seaduslikke. Seevastu selle süsteemi toimimist reguleerivate sätete rikkumise või kuritarvitamise tagajärgi tuleb käsitleda liidu õiguse alusel. Niisiis tuleb õigust maksuvabastusele juhtudel, mil tegemist on kõrvalehoidumisega, vaadelda lähtudes kõnesolevast käibemaksusüsteemist ning käesoleva ettepaneku raames viidatud kohtupraktikast nähtuvatest üldpõhimõtetest.

60. Käibemaksusüsteemist tuleneva sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumine juhtudel, mil maksukohustuslane on kaasatud kõrvalehoidumisskeemi, ei ole samas ? nagu Italmoda oma seisukohtades väidab ? „karistus materiaalses mõttes”, mis vastavalt 4. novembril 1950 Roomas allakirjutatud Euroopa inimõiguste ja põhivabaduste kaitse konventsiooni artiklile 7 ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta artiklile 49 peab olema ette nähtud seadusega. Kuna maksukohustuslase heauskus on niisuguste õiguste saamiseks eeltingimus, siis ei või nende õiguste andmisest keeldumist käsitada mitte sanktsioonina, vaid käibemaksusüsteemi iseloomustava faktorina.

61. Samuti ei saa ma toetada Italmoda seiskohta, et kohtuotsustest Kittel ja Recolta Recycling(36) ning R.(37) tulenevate järelduste kohaldamine käesolevas kohtuasjas ? arvestades, et põhikohtuasja faktilised asjaolud toimusid enne mainitud kohtuotsuste tegemist ? tähendaks seaduse tagasiulatuvat kohaldamist. Õigupoolest, kohustus toimida kaubandussuhetes ausalt ja hoolsalt, st seda ka suhetes ametiasutustega, kehtib igasuguse majandustegevuse osas, nii et kõnesolevatel maksukohustuslastel ei ole alust väita, et nad ei olnud sellest kohustusest teadlikud.

62. Selle kohta tuleb lisada, et väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et tõlgendus, mille Euroopa Kohus talle ELTL artikliga 267 antud pädevust teostades liidu õigusnormile annab, selgitab ja täpsustab vajaduse korral selle normi tähendust ja ulatust, nagu seda tuleb või oleks tulnud mõista ja kohaldada alates selle jõustumise hetkest. Sellest järeldub, et kohus võib ja peab kohaldama õigusnormi selles tõlgenduses ka neile õigussuhetele, mis on tekkinud enne tõlgendamistaotluse kohta tehtud otsust(38). Eelotsusetaotluse kohta tehtud otsuse ajalise kehtivuse piiramine on võimalik erandkorras, kui täidetud on kaks selleks vajalikku tingimust(39). Seda käesoleva ettepaneku punktis 61 viidatud kohtuotsustes ei tehtud.

63. Neid kaalutlusi arvestades tuleb esimesele eelotsuse küsimusele kohtuasjas C?131/13 vastata, et kuuenda direktiivi sätteid tuleb tõlgendada nii, et siseriiklikud asutused peavad maksukohustuslase puhul, kes teadis või oleks pidanud teadma, et ta osales pettuses, keelduma andmast õigust sisendkäibemaksu mahaarvamisele, ühendusesisese tarne maksuvabastusele ja maksustatava summa vähendamisele vastavalt selle direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 teisele lõigule ning igasugustele sellega seonduvale tagastamisõigusele ? seda ka juhul, kui siseriiklikus õiguses sellekohased konkreetsed sätted puuduvad.

Teine eelotsuse küsimus kohtuasjas C?131/13

64. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teise küsimusega sisuliselt selgitust, kas asjaolu, et pettus toimus mõnes muus liikmesriigis kui see liikmesriik, kes saab keelduda võimaldamast maksukohustuslasel erinevaid asjassepuutuvaid õigusi kasutada, mõjutab võimalust või kohustust sellist keeldumist rakendada.

65. Minu arvates peab vastus olema eitav kolmel põhjusel.

66. Esiteks, kuna otsustava tähtsusega kriteerium maksukohustuslase õiguse hindamisel on tema mõtteviis, ei oma tähtsust territoorium, kus pettus toime pandi. Sõltumata sellest, kas

maksupettus pandi toime liikmesriigis, kel on pädevus keelduda võimaldamast maksukohustuslasel erinevaid asjassepuutuvaid õigusi kasutada, või mõnes teises riigis, kui maksukohustuslane teadis või pidi teadma, et ta on kaasatud sellesse maksupettusesse, siis ei ole ta kindlasti toiminud heauskselt ja nõutava hoolsusega.

67. Teiseks, kuigi maksustamine on jätkuvalt liikmesriikide pädevuses, ei ole käibemaksusüsteem seetõttu vähem ühine ning sellest saadav maksutulu suunatakse osaliselt liidu eelarvesse. Seega on liikmesriikidel koostöökohustus, et kaitsta süsteemi kui terviku nõuetekohast toimimist. Selle kohustusega ei oleks kooskõlas see, kui liikmesriigid saaksid või peaksid piirduma ainult niisuguste maksupettuste ennetamisega, mis toimuvad nende endi territooriumil.

68. Lõpuks, kolmanda asjaoluna, teatud tüüpi maksupettused ? nagu nt „puuduva lüli” tüüpi pettus ?, tuginevad otseselt liikmesriikidevahelise kaubavahetuse maksustamiskorra mehhanismidele. Õigupoolest, erinevus ühendusesisese soetamishinna, millele ei lisandu käibemaks (kuna sellele vastav tarne oli käibemaksust vabastatud), ja sama kauba tarne lõpphinna, mis sisaldab käibemaksu (mida ei kanta üle maksuhaldurile), vahel on see, mis põhimõtteliselt tagab seda tüüpi maksupettuste kasumlikkuse. Lisaks, asjaolu, et pettusesse kaasatud tehingu kontrollimine on kahe eri liikmesriigi maksuhaldurite pädevuses, muudab sellise maksupettuse avastamise raskemaks. Samasugune ainult ühe liikmesriigi raames toime pandud maksupettus tooks selle organiseerijatele kasu üksnes sisendkäibemaksu ja (hiljem) maksmisele kuuluva käibemaksusumma erinevuse summa ulatuses ning maksuhaldur avastaks selle kiiresti deklaratsioonide ja sellega seonduvate arvete võrdlemise käigus. Järelikult ei ole „puuduva lüli” tüüpi maksupettuste ennetamine ainult sellega otseselt kokkupuudet omava liikmesriigi poolt tõhus. Pealegi, paljusid liikmesriike läbiva maksupettusega seotud tarneketi korral võib iga asjassepuutuva liikmesriigi kaotatud maksutulu olla keeruline täpselt kindlaks teha.

Kolmas eelotsuse küsimus kohtuasjas C-131/13

69. Kolmanda eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, mida tuleb mõista kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõikes 2 kasutatud sõna „maksustatud” all, juhul kui vastus esimesele küsimusele on eitav. Siseriikliku kohtu küsimus puudutab konkreetsemalt seda, kas maksustamine peab toimuma soetaja koostatud deklaratsiooni alusel, või võib see olla muude asjaolude tulemus, nt baseeruda maksuhalduri poolt maksu kogumiseks võetud meetmetel. Kuna teen ettepaneku vastata esimesele eelotsuse küsimusele jaatavalt, siis kolmandale küsimusele vastata vaja ei ole. Arvestades, et maksukohustuslase heauskus on kõnesolevast sättest tuleneva õiguse tunnustamiseks või selle õiguse andmisest keeldumise jaoks otsustava tähtsusega asjaolu, siis selle mõiste määratlusel tähtsust ei ole, kuna käesoleval juhul ei kuulu mainitud sättega ette nähtud mehhanism heauskuse puudumise korral kohaldamisele.

70. Kui Euroopa Kohus vastab esimesele küsimusele eitavalt ? vähemalt selles osas, mis puudutab kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõikest 2 tulenevat õigust, siis leian, et vastus kolmandale küsimusele tuleneb sellest, kuidas ta on tõlgendanud kuuenda direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 teist ja kolmandat lõiku, mille kohaselt teises lõigus ette nähtud korra kohaldatavus sõltub kumulatiivsetest tingimustest, mis on ette nähtud kolmandas lõigus, kus muu hulgas on ära toodud tingimus, et „omandaja on täitnud [...] deklaratsiooniga seotud kohustused”(40).

71. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma kolmandas küsimuses ka seda, kas asjaolu, et kõnesolev tarne oli osa tehingute reast, mille eesmärk oli käibemaksust kõrvalehoidumine, millest maksukohustuslane oli või pidi olema teadlik, omab tähtsust mõiste „maksustatud” tõlgendamisel. Siiski ei ole küsimus mitte selle termini tõlgendamises, vaid selles, kas käsitletavas sättes ette nähtud kord kuulub kohaldamisele või mitte. Niisiis sõltub see kohaldatavus esimesele eelotsuse küsimusele antavast vastusest.

Ettepanek

72. Eeltoodud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku tunnistada kohtuasjades C?163/13 ja C?164/13 esitatud eelotsusetaotlused vastuvõetamatuks ning vastata kohtuasjas C?131/13 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, muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, sätteid tuleb tõlgendada nii, et liikmesriigi ametiasutused peavad niisuguse maksukohustuslase puhul, kes teadis või oleks pidanud teadma, et osales pettuses, keelduma andmast õigust sisendkäibemaksu mahaarvamisele, ühendusesisese tarne maksuvabastusele ja maksustatava summa vähendamisele vastavalt selle direktiivi artikli 28b A osa lõike 2 teisele lõigule ning igasugusele sellega seonduvale tagastamisõigusele ? seda ka juhul, kui siseriiklikus õiguses sellekohased konkreetsed sätted puuduvad.

2. Asjaolu, et pettus toimus mõnes muus liikmesriigis kui see liikmesriik, kelle pädevuses on keelduda võimaldamast maksukohustuslasel punktis 1 nimetatud õigusi kasutada, ei mõjuta liikmesriigi ametiasutuste kohustust sellist keeldumist kohaldada.

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – Vt komisjoni 19. septembri 2013. aasta pressiteade IP/13/844.

3 – EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

4 – EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274.

5 – *Staatsblad* 1968, nr 329.

6 – Kohtuotsus Melki ja Abdeli (C?188/10 ja C?189/10, EU:C:2010:363, punkt 27).

7 – Kohtuotsus Schmidberger (C?112/00, EU:C:2003:333, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 – Kohtuotsus Melki ja Abdeli (EU:C:2010:363, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

9 – Kohtuasjades C?163/13 ja C?164/13 esitatud eelotsusetaotluste täpne sõnastus.

10 – Toetun põhiliselt selle fenomeni äärmiselt üksikasjalikule kirjeldusele teoses: Limbourg, N., „Les différentes typologies répertoriées en matière de carrousel TVA”. *La fraude à la TVA en matière pénale*, Larcier, Bruxelles, 2013, lk 63–93. Vt eelkõige Griffioen, M., ja van der Hel, L., „New European Approach to Combat VAT Fraud ?”, *Intertax*, vol. 42, 2014, n° 5, lk 298–305; Wolf, R.A., „VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective”, *Intertax*, vol. 39, 2011, n° 1, lk 26–37; Pabia?ski, T., ja ?li?, W., „Zorganizowane dzia?ania przestepcze wykorzystujace mechanizmy podatku VAT”, *Przegląd podatkowy*, n° 1, 2007, lk 18–27, ja n° 3,

2007, lk 13–23. Vt ka kohtujuristi ettepanek, Ruiz-Jarabo Colomer, liidetud kohtuasjad Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:174, punktid 27–35).

11 – Vt eelkõige kohtuotsused BP Soupergaz (C?62/93, EU:C:1995:223, punkt 18); Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, punkt 15) ja Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punkt 24).

12 – Vt eelkõige kohtuotsus Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 23).

13 – Kohtuotsus Sosnowska (EU:C:2008:395, punkt 17).

14 – Vt mh kohtuotsused Gemeente Leusden ja Holin Groep (C?487/01 ja C?7/02, EU:C:2004:263, punkt 76); Halifax jt (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 71) ja Sosnowska (EU:C:2008:395, punkt 22).

15 – Vt eelkõige kohtuotsused Halifax jt (EU:C:2006:121, punktid 68–70 ning seal viidatud kohtupraktika) ja Maks Pen (EU:C:2014:69, punkt 26).

16 – Vt eelkõige kohtuotsused Fini H (C?32/03, EU:C:2005:128, punkt 32) ja Halifax jt (EU:C:2006:121, punkt 85).

17 – Kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (C?439/04 ja C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 56).

18 – *Ibidem*, punkt 59.

19 – *Ibidem* punkt 58.

20 – Kohtuotsus Maks Pen (EU:C:2014:69, punktid 26 ja 27).

21 – Kohtuotsus Teleos jt (C?409/04, EU:C:2007:548, punkt 65).

22 – Kohtuotsus R. (C?285/09, EU:C:2010:742).

23 – Vt tema ettepanek kohtuasjas R (C?285/09, EU:C:2010:381, punkt 43).

24 – *Ibidem*, punktid 57–109.

25 – Kohtuotsus R. (EU:C:2010:742, punktid 49–50).

26 – *Ibidem*, punkt 52.

27 – *Ibidem*, punktid 53 ja 54.

28 – Kohtuotsus Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, punktid 50 ja 54).

29 – Näiteks juhul, kui sisendkäibemaksu summa on suurem kui see käibemaks, mida tuleb maksta asjassepuutuval maksustamisperioodil.

30 – Kohtuotsus Kittel ja Recolta Recycling (EU:C:2006:446, punkt 51).

31 – Kohtuotsus Mahagében ja Dávid (C?80/11 ja C?142/11, EU:C:2012:373, punktid 59–65).

32 – Vt mh kohtuotsused Optigen jt (C?354/03, C?355/03 ja C?484/03, EU:C:2006:16); Mahagében ja Dávid (EU:C:2012:373) ja VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592).

33 – Kohtuotsus Teleos jt (EU:C:2007:548, punkt 2 ja resolutiivosa). Vt ka kohtuotsuse Meczek-Gabona (EU:C:2012:547) aluseks olnud kohtuasja, kus ei olnud kindel, kas kaubad, mida

ühendusesisese tarne raames müüdi, ka tegelikult riigi territooriumilt välja viidi. Sellele vaatamata seadis Euroopa Kohus maksuvabastuse võimaldamisest keeldumise sõltuvusse tingimusest, et müüja pidi või oleks pidanud teadma, et tema tehing oli osaks kõrvalehoidumisskeemist.

34 – Vt selle kohta kohtuotsus Teleos jt (EU:C:2007:548, punkt 58).

35 – Vt selle kohta kohtuotsus Teleos jt (EU:C:2007:548, punktid 44–45).

36 – EU:C:2006:446.

37 – EU:C:2010:742.

38 – Vt eelkõige kohtuotsused Denavit italiana (61/79, EU:C:1980:100, punkt 16) ja Breziški (C-313/05, EU:C:2007:33, punkt 55).

39 – Vt eelkõige kohtuotsus Breziški (EU:C:2007:33, punkt 56).

40 – Kohtuotsus X ja fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 ja C-539/08, EU:C:2010:217, punkt 36).